

## De NBA herzielt Handreiking 1124 'Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) voor accountants en belastingadviseurs'

Op 5 december 2023 heeft de NBA een herziene handreiking 1124 gepubliceerd. De herziene handreiking dient ertoe accountants en belastingadviseurs meer houvast te geven bij de uitvoering van de wettelijke verplichtingen die de Wwft aan de beroepsgroepen oplegt. De NBA beoogt daarnaast dat met deze handreiking binnen de beroepsgroepen een uniforme uitleg wordt gegeven aan de Wwft-regelgeving.

Eerder heeft de NBA deze handreiking opengesteld voor consultatie. Sinds de consultatie is onder andere een nieuwe alinea toegevoegd over het verifiëren van de identiteit van de vertegenwoordiger van een rechtspersoon. De aanpassing ziet op een nadere toelichting op de alternatieve verificatiemiddelen die zijn toegestaan onder bepaalde omstandigheden. Hierbij wordt gewezen op verificatie via bijvoorbeeld het jaarverslag, de website en LinkedIn.<sup>1</sup>

Een andere wijziging ziet op het genoemde voorbeeld dat niet-suppleren, na een in eerste instantie onbewust onjuiste aangifte omzetbelasting, geen gronddelict voor witwassen kan vormen. Deze redenering is na de consultatie ook uitgewerkt voor andere belastingsoorten dan de omzetbelasting.<sup>2</sup>

De overige wijzigingen in de Richtsnoeren Wwft zien op kleinere aanscherpingen en/of aanvullingen, waaronder nuances op de reikwijdte van preventieve forensische accountancy, de aanvulling met fondsen voor gemene rekening in de alinea die beschrijft wie als UBO van trusts of soortgelijke juridische constructies geldt en de toevoeging van een specifiek voorbeeld over wie als cliënt moet worden aangemerkt.

In de Richtsnoeren Wwft is tevens opgenomen dat consolidatie op zich nog geen grondslag is voor het melden van een ongebruikelijke transactie tussen een dochter en een derde door een accountant of belastingadviseur die de moeder – maar niet de dochter – als cliënt heeft. Een meldplicht is wel aan de orde als de bestuurder van de moeder ook bestuurder bij de dochter is; in dat geval wordt de ongebruikelijke transactie 'toegerekend' aan de moeder en geldt de meldplicht onverkort.

1. NBA-handreiking 1124 Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) voor accountants en belastingadviseurs, p. 71.
2. NBA-handreiking 1124 Richtsnoeren voor de interpretatie van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) voor accountants en belastingadviseurs, p. 104-105.

## Fiscaal sanctierecht

Deze rubriek wordt verzorgd door mr. D.J.E. de Kruif en mr. S.D. de Jong.

### ■ Procesafspraken en buitengerechtelijke afdoening

Procesafspraken kunnen een bijdrage leveren aan een effectieve en voortvarende procedure, met name in omvangrijke of complexe fiscale strafzaken. Door de totstandkoming van een door het Openbaar Ministerie en de verdediging overeengekomen afdoeningsvoorstel voorafgaand aan het onderzoek ter terechtzitting kan de desbetreffende zaak daarna doorgaans minder zittingstijd vergen en sneller door de rechter worden afgedaan. Dit draagt bij aan een verkorting van doorlooptijden in omvangrijke of complexe strafzaken. Ook zou de (verdere) strafrechtketen kunnen worden ontlast, bijvoorbeeld omdat wordt afgezien van (het indienen van) onderzoekswensen of het instellen van hoger beroep.

In 2023 is het aantal zaken dat is afgedaan overeenkomstig tussen het Openbaar Ministerie en de verdediging gemaakte procesafspraken enorm toegenomen. Een belangrijke ontwikkeling is het oordeel van de Hoge Raad in het arrest van 27 september 2022 (ECLI:NL:HR:2022:1252) dat procesafspraken tussen het Openbaar Ministerie en de verdediging toelaatbaar zijn als de eisen van een eerlijk proces in acht worden genomen zoals neergelegd in artikel 6 van het EVRM. Deze waarborg is in het bijzonder van belang omdat de verdachte in een afdoeningsvoorstel veelal afziet van de uitoefening van bepaalde aan hem toekomende verdedigingsrechten. Tegen die achtergrond heeft de Hoge Raad in zijn arrest enkele randvoorwaarden en aandachtspunten geformuleerd die daarbij in acht moeten worden genomen. Deze randvoorwaarden en aandachtspunten komen ook terug in de Aanwijzing procesafspraken in strafzaken die het College van procureurs-generaal in 2023 naar aanleiding van het arrest publiceerde.

Tegen de achtergrond van deze voorwaarden en aandachtspunten zoals geformuleerd in het arrest en de Aanwijzing procesafspraken worden procesafspraken tijdens de inhoudelijke behandeling van de strafzaak indringend met de verdachte besproken. De verdachte zal immers goed moeten begrijpen wat de gemaakte afspraken inhouden en zich bewust moeten zijn van de rechtsgevolgen van de in de overeenkomst neergelegde procesafspraken – zoals de daarmee gepaard gaande afstand van verdedigingsrechten of door de officier van justitie neergelegde strafrechten. Ook zal de verdachte volledig achter die afspraken moeten staan, de afspraken vrijwillig zijn aangegaan en op geen enkele wijze onder druk zijn gezet. Van belang is verder dat de verdachte bij het hele proces om tot afspraken te komen, steeds voorzien is geweest van rechtskundige bijstand.

Aangezien de rechtbank geen partij is bij de proces-

afspraken – en daaraan dus ook niet per definitie is gebonden – blijft de rechtbank evenwel eigen verantwoordelijkheid houden en zal ter zitting de beantwoording van de vragen uit de artikelen 348 en 350 Sv nog altijd leidend zijn. De rechtbank zal verder haar eigen belangenafweging blijven maken bij de bepaling van de op te leggen straf.

**Rechtbank Overijssel 25 januari 2024, ECLI:NL:RBOVE:2024:413**

De afgelopen periode zijn een aantal lezenswaardige uitspraken gepubliceerd op het gebied van procesafspraken. In een omvangrijke fiscale strafzaak waarbij ons kantoor de verdachte bijstond werd de verdachte strafrechtelijk vervolgd voor belastingfraude. De verdachte zou samen met een medeverdachte een fiscale structuur hebben aangeboden waarbij dividenden volgens het Openbaar Ministerie zouden zijn 'omgekat' tot uit het buitenland afkomstige giften of leningen zodat over die geldbedragen ogenschijnlijk geen inkomstenbelasting hoefde te worden betaald, terwijl sprake zou zijn van in Nederland belaste dividenduitkeringen. Aanvankelijk werd de verdachte ook witwassen tenlastegelegd. In het kader van procesafspraken is een wijziging tenlastelegging overeengekomen, waarbij dit feit is komen te vervallen. Tevens is overeenstemming bereikt over de door de officier van justitie neer te leggen strafeis. Bij een bewezenverklaring zou de ernst van de feiten een onvoorwaardelijke gevangenisstraf van aanmerkelijke duur rechtvaardigen. De rechtbank legt evenwel conform het afdoeningsvoorstel – na tot een bewezenverklaring te zijn gekomen en na een afweging van alle belangen – een taakstraf van 355 uren op met aftrek van voorarrest, een geheel voorwaardelijke gevangenisstraf en een geldboete van € 3.400,-. Daarmee kan voor verdachte een streep worden gezet onder deze langslappende kwestie, waarbij de tenlastegelegde feiten betrekking hadden op jaren in een ver verleden.

**Rechtbank Overijssel 8 februari 2024, ECLI:NL:RBOVE:2024:690 en 691**

Ook in de volgende recente zaken van rechtbank Overijssel van 8 februari 2024 hebben procesafspraken een grote invloed gehad op de afdoeningswijze en een langslappende (hoger) beroepsprocedure kunnen voorkomen voor de verdachte en diens echtgenote op leeftijd. De verdenking kwam er kortgezegd op neer dat verdachte, een 81-jarige man, opzettelijk onjuiste aangiften inkomstenbelasting en (als feitelijk leidinggever) aangiften omzetbelasting zou hebben ingediend en zich schuldig zou hebben gemaakt aan gewoontewitwassen. Conform de procesafspraken verzoekt het Openbaar Ministerie ter zitting de rechtbank om de verdachte vrij te spreken van gewoontewitwassen. Het belastingnadeel wat betreft de omzetbelasting is berekend op € 834.490,-. Daarnaast is nadeel ontstaan door de onjuiste aangiften inkomstenbelasting. Gezien de aard en de ernst van de feiten en de straffen die in het algemeen voor dergelijke delicten worden opgelegd, kan naar het oordeel van de rechtbank in beginsel niet anders worden gereageerd dan met een onvoorwaardelijke gevangenisstraf. De rechtbank ziet echter conform

het in de procesafspraken verwoorde afdoeningsvoorstel af van het opleggen van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf en legt een taakstraf op voor de duur van 120 uur met aftrek van voorarrest. De echtgenote van verdachte, een 78-jarige vrouw, is door de rechtbank schuldig verklaard voor het plegen van inkomstenbelastingfraude. De rechtbank legt haar geen straf of maatregel op, conform de procesafspraken.

**Rechtbank Overijssel 12 februari 2024 ECLI:NL:RBOVE:2024:698 en 699**

In een tweetal andere recente zaken van rechtbank Overijssel zijn een B.V. en haar middellijk enig aandeelhouder en bestuurder strafrechtelijk vervolgd voor belastingfraude vanwege het ten onrechte verleggen van de btw aan haar klanten met vervalste facturen. De strafkamer van rechtbank Overijssel beslist dat de B.V. haar bedrijfsadministratie op geraffineerde wijze valselijk had opgemaakt en op basis daarvan onjuiste aangiften had gedaan. Als gevolg daarvan is de Nederlandse schatkist benadeeld voor een bedrag van € 658.977,-. De rechtbank ziet na het afwegen van alle belangen voldoende aanleiding om conform de procesafspraken met afdoeningsvoorstel een geldboete van € 15.000,- op te leggen aan de B.V. en neemt daarbij in aanmerking dat de naheffingsaanslag btw inmiddels geheel is voldaan waardoor het belastingnadeel is tenietgedaan. Voor wat betreft de bestuurder stelt de rechtbank vast dat hij zelf betrokken is geweest bij het opmaken van de facturen, de bedrijfsadministratie en het indienen van de aangiften, zodat de bestuurder moet worden geacht feitelijke leiding te hebben gegeven aan de verboden gedragingen van de B.V. Hoewel de ernst van het bewezenverklaarde op zichzelf een langdurige onvoorwaardelijke gevangenisstraf rechtvaardigt, legt de rechtbank conform het afdoeningsvoorstel een forse taakstraf op van 360 uur, een voorwaardelijke gevangenisstraf van 6 maanden met een proeftijd van 3 jaar, en een geldboete van € 15.000,-.

■ **Vergrijpboete staat veroordeling belastingfraude niet in de weg**

**Rechtbank Rotterdam 5 december 2023, ECLI:NL:RBROT:2023:12648**

Indien dezelfde gedraging zowel bestuurlijk als strafrechtelijk kan worden afgedaan, dient – op grond van het una via-beginsel – in beginsel voor één der wegen gekozen te worden. Het una via-beginsel is in de praktijk doorgaans geen belemmering voor de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie om bij hetzelfde onderliggende feitencomplex bij beide tot sanctionering over te gaan. In het kader van straftoemeting – in strafzaken dan wel boetezaken – moet dan wél rekening worden gehouden met de samenloop van sancties. Zo ook in de zaak die voorlag bij rechtbank Rotterdam.

Een Poolse supermarkt had volgens het Openbaar Ministerie via een speciaal ontwikkelde en aangeschafte afroomsoftware vele tienduizenden bonnen vervalst. De onderneming zou bij een controle opzet-

telijk een valse digitale kopie van het kassasysteem aan de Belastingdienst ter beschikking hebben gesteld. De verdediging betoogt onder meer dat de supermarkt niet nogmaals kan worden vervolgd, omdat aan de supermarkt al een vergrijpboete is opgelegd. Voorts stelt de verdediging dat de manager van de Poolse supermarkt verantwoordelijk was voor het heimelijk afromen van de kas en dat hij het kasoverschot voor eigen gebruik heeft gehouden en dus ook dat deze gedragingen niet aan de onderneming kunnen worden toegerekend.

Rechtbank Rotterdam verwerpt het verweer, omdat de strafzaak al voor het opleggen van de vergrijpboete was aangevangen. Ook stelt de rechtbank vast dat er is gefraudeerd met het kassasysteem van de supermarkt. Onduidelijk is gebleven welke (natuurlijke) persoon hiervoor verantwoordelijk is geweest. Het dossier biedt echter geen enkel aanknopingspunt voor het door de verdediging geschetste scenario dat de manager van de supermarkt hiervoor verantwoordelijk zou zijn geweest. Vaststaat echter wel dat er is gefraudeerd en dat deze gedraging – conform de jurisprudentie inzake toerekening aan de rechtspersoon – heeft plaatsgevonden ‘binnen de sfeer van de rechtspersoon’. Het voeren en bewaren van een kassa-administratie past immers binnen de normale bedrijfsvoering. Dat geldt ook voor het ter beschikking stellen daarvan aan de Belastingdienst (zij het in valse vorm). Het kan ook niet anders zijn dan dat deze handeling is verricht door iemand die uit hoofde van dienstbetrekking of uit andere hoofde werkzaam is geweest ten behoeve van de rechtspersoon. Niemand anders had immers toegang tot het kassasysteem. De aanpassing van het kassasysteem is de vennootschap voorts dienstig geweest: door de fraude werd er immers te weinig belasting geheven. Op grond van het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat het bewezenverklarde redelijkerwijs binnen de sfeer van de rechtspersoon plaatsvond en kan worden toegerekend aan de supermarkt.

De rechtbank acht in beginsel een geldboete passend en geboden. De rechtbank houdt echter, meer dan de officier van justitie, rekening met de reeds opgelegde vergrijpboete en de schending van de redelijke termijn en komt uit op een veel lagere boete van (afgerond) € 14.000,-.

### ■ Vrijpraak valsheid in geschrifte

Het delict valsheid in geschrift passeert regelmatig de revue in fiscale strafzaken. Om deze reden zijn de volgende uitspraken interessant.

#### **Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3893**

In deze strafzaak vernietigt het hof het vonnis van de rechtbank en spreekt een accountant vrij van alle feiten, waaronder valsheid in geschrift vanwege het opnemen van een valse factuur in de bedrijfsadministratie en het later verstrekken aan de curator. De accountant is aanvankelijk in verzet gegaan tegen een opgelegde strafbeschikking en is vervolgens door de

rechtbank veroordeeld tot een taakstraf van 120 uur. In hoger beroep oordeelt het hof anders dan de rechtbank.

Volgens het hof is geen sprake van het ‘gebruik’ van een vals geschrift. Het doel van het opnemen van de facturen in de administratie van het bedrijf zou zijn geweest om eventuele controlerende ambtenaren en de curator te misleiden. Van gebruik maken van een vals of vervalst geschrift in de zin van artikel 225 Sr kan echter alleen worden gesproken indien het geschrift zelf, als middel tot misleiding, tegenover derden wordt gebruikt. Van gebruik maken van een valse factuur kon weliswaar naar het oordeel van het hof wel worden gesproken toen de bedrijfsadministratie – met daarin de valse creditfactuur – ter beschikking werd gesteld aan de curator. De accountant heeft echter verklaard dat hij toen reeds uit dienst was getreden. Dit betekent volgens het hof dat de accountant niet betrokken kan zijn geweest bij het verstrekken van de bedrijfsadministratie, inclusief de valse creditfactuur. Het hof spreekt de verdachte daarom vrij van het gebruik maken van een valsheid in geschrift.

Aangezien de accountant juist was ingehuurd om de administratie op orde te brengen, kan voorts volgens het hof niet gezegd worden dat het opzet van de onderneming erop zou zijn gericht de administratie zodanig te voeren dat niet aan de fiscale verplichtingen werd voldaan. Alsdan kan van feitelijk leidinggeven daaraan (of van medeplegen) evenmin worden gesproken.

Van belang is op te merken dat aan verdachte in deze zaak artikel 225, tweede lid Sr ten laste was gelegd, het ‘gebruik’ van een vals geschrift. Daarvan was aldus geen sprake. Mogelijk was de zaak anders afgelopen indien de officier van justitie het opmaken, althans artikel 225, eerste lid Sr, ook (subsidiar) zou hebben tenlastegelegd. Het opnemen van valse facturen in de bedrijfsadministratie, zonder dat de administratie of de facturen worden ‘gebruikt’, kan namelijk leiden tot een valse bedrijfsadministratie in de zin van artikel 225, eerste lid Sr.<sup>3</sup>

#### **Rechtbank Overijssel 27 november 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:4789**

Ook in deze strafzaak wordt de verdachte vrijgesproken van valsheid in geschrifte. Volgens de FIOD faciliteerde de douane-expediteur via een schijnconstructie dat Chinese ondernemingen via online platforms goederen verkochten zonder dat de af te dragen omzetbelasting (invoer-btw) en invoerrechten werden afgedragen. De directeur wordt ervan verdacht dat hij feitelijk leiding zou hebben gegeven aan het opzettelijk onjuist indienen van vervalste invoeraangiften en het opzettelijk gebruik maken van valse inkoopfacturen. De douane-expediteur verzorgde de

3. HR 1 november 1993, ECLI:NL:PHR:1993:AB815.

aangiften ten invoer en zette daarin de verschuldigde btw op nihil, waarbij een beroep werd gedaan op de verleggingsregeling.

Volgens de rechtbank is de verleggingsregeling ten onrechte toegepast waardoor in de invoeraangiften een te laag bedrag aan te betalen belasting is opgegeven. De rechtbank acht opzet op het gebruikmaken van de valse invoeraangiften echter niet bewezen. Zo heeft een medewerker verklaard dat hij de btw-nummers van de klanten van de sales afdeling ontving en deze verwerkte in de invoeraangiften. Daarnaast verklaart de medewerker dat hij de invoer-btw weliswaar heeft ingevuld maar dat hem niet bekend is dat daarbij iets fout is gegaan. De rechtbank kan uit de feitelijke gang van zaken en uit de verklaring van de medewerker niet afleiden dat de medewerker namens de douane-expediteur met (voorwaardelijk) opzet een onjuiste invoeraangifte heeft opgemaakt en ingediend. Dit opzet kan evenmin worden afgeleid uit het beleid van de douane-expediteur dat juist was gericht op compliance met de geldende fiscale en douaneregels.

Verder overweegt de rechtbank dat uit het dossier niet valt af te leiden dat de directeur of de betrokken werknemers van meet af aan ervan op de hoogte waren dat er door de Chinese 'resellers' door middel van het tussenschuiven van entiteiten een papieren handelsschakel werd gecreëerd zonder enig economisch realiteitsgehalte.

Ten slotte heeft de douane-expediteur volgens de rechtbank geen feitelijk leiding gegeven aan het opzettelijk indienen van onjuiste bij de belastingwet voorziene aangiften. De invoeraangiften vallen namelijk niet binnen het bereik van 'de belastingwet'. Het opzettelijk onjuist doen van een bij 'de belastingwet' voorziene aangifte is strafbaar gesteld in artikel 69 AWR. De heffing van belastingen bij invoer is evenwel niet geregeld in het nationale douanerecht, maar in het Unierecht. De werkingssfeer van 'de belastingwet' in de zin van de AWR is aldus beperkt tot nationale wetgeving, zodat de invoeraangiften niet binnen het bereik van het tenlastegelegde artikel 69 AWR vallen. De rechtbank spreekt de directeur vrij van alle ten laste gelegde feiten.

## ■ Straftoemeting

### Hof Den Haag 20 november 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2254

In de volgende fiscale strafzaak acht hof Den Haag het ten laste gelegde bewezen maar ziet het hof op grond van artikel 9a Sr af van het opleggen van een straf of maatregel. De verdachte is een horecaketten met verschillende 'all you can eat' sushi-restaurants. Het Openbaar Ministerie vervolgt verdachte omdat de restaurants – kort gezegd – omzet hebben afgeroomd en met dat geld een deel van het loon van het personeel zwart hebben uitbetaald. Hoewel dit feiten zijn waarvoor in beginsel een onvoorwaardelijke gevangenisstraf op zijn plaats is, ziet het hof daarvan af vanwege bijzondere omstandigheden. Het Openbaar Ministerie verleende namelijk een documentai-

remaker toestemming om verschillende FIOD-medewerkers te volgen en filmopnamen te maken tijdens het onderzoek. Met de beslissingen om een documentairemaker – zonder enige noodzaak daartoe – vrijwel ongeclausuleerd toegang te geven tot de gegevens van onder andere de verdachte en gericht het onderzoek naar de horecaketten te volgen – zonder dat de verdachte daarvan op de hoogte was – heeft het Openbaar Ministerie volgens het hof de privacy van de verdachte geschonden en tevens de op haar rustende geheimhoudingsplicht. In eerste aanleg zou het Openbaar Ministerie bovendien hebben gepoogd het bestaan van de documentaire en het voornemen die op televisie uit te zenden voor de verdediging en de rechter geheim te houden, terwijl die documentaire betrekking had op diverse ingrijpende strafvorderlijke opsporingsbevoegdheden ten aanzien van de verdachte.

Deze ernstige verzuimen leiden volgens het hof niet tot niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie, maar wel tot strafvermindering. Het hof heeft op basis van het dossier en het verhandelde ter terechtzitting namelijk niet kunnen vaststellen dat het bestaan van de documentaire van invloed is geweest op het onderzoek. Het lichtzinnige optreden van het Openbaar Ministerie heeft echter wel tot forse (reputatie)schade voor verdachte geleid. Volgens het hof moeten deze verzuimen dan ook leiden tot een aanzienlijke vermindering van de op te leggen straf. Daarnaast is de redelijke termijn tweemaal met een aanzienlijke periode verstreken. Bovendien heeft de verdachte de belastingschuld inmiddels volledig voldaan, inclusief de tijdvakken waarvoor zij niet wordt vervolgd. Ten aanzien van de niet ten laste gelegde periode was daarenboven een bestuurlijke boete betaald. Het nadeel voor de schatkist is daarmee volledig teniet gedaan. Het hof ziet daarom in deze zaak, ondanks een bewezenverklaring, af van het opleggen van een straf of maatregel.

### Rechtbank Zeeland-West-Brabant 3 november 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:7344

In deze zaak oordeelt de rechtbank Zeeland-West-Brabant dat de inspecteur aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende, een vennootschap onder firma, inkomsten heeft genoten die niet zijn aangegeven. Door geen winst in de aangifte op te nemen, heeft belanghebbende de vereiste aangifte niet gedaan, zodat omkering en verzwaring van de bewijslast volgt. De navorderingsaanslag blijft daarom in stand. Voor wat betreft de hoogte van de vergrijpboete boekt belanghebbende meer succes. In bezwaar verlaagt de inspecteur de boete al tot € 20.000,- vanwege de draagkracht van belanghebbende. In beroep houdt de rechtbank rekening met hetgeen belanghebbende ter zitting heeft verklaard, namelijk dat op de verkoopopbrengst van belanghebbende beslag is gelegd en daarmee oudere belastingaanslagen zijn geïnd, alsmede dat belanghebbende geen inkomen heeft en ook geen zicht heeft op betaald werk. De rechtbank leidt uit deze omstandigheden af dat een boete van € 20.000,- tot onaanvaardbare financiële problemen zal leiden en matigt de boete daarom tot € 5.000,-. Wegens overschrij-

ding van de redelijke termijn met twee maanden verlaagt de rechtbank de boete met nog 5% tot € 4.750,-. De uiteenzetting van de persoonlijke financiële situatie van belanghebbende heeft in deze zaak duidelijk effect gehad op de hoogte van de boete.

**Rechtbank Zeeland-West-Brabant 4 januari 2024, ECLI:NL:RBZWB:2024:53**

Een andere omstandigheid die een matiging van een opgelegde boete kan rechtvaardigen zien wij terug in de volgende zaak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant. Naar het oordeel van de rechtbank vormt de situatie waarbij door samenloop van omstandigheden bij een aantal concernvennootschappen eenmalig dezelfde fout is gemaakt, als gevolg waarvan de omzetbelasting niet werd voldaan, een bijzondere omstandigheid die matiging van de verzuimboete bij alle concernvennootschappen rechtvaardigt.

**Rechtbank Noord-Holland 21 december 2023, ECLI:NL:RBNHO:2023:13975**

In geschil zijn navorderingsaanslagen inkomstenbelasting ter zake van vermogen in een opgerichte Zwitserse stichting (Stiftung) alsmede daarmee verband houdende vergrijpboeten en rentebesikkingen. De rechtbank acht aannemelijk dat belanghebbende in alle in geschil zijnde jaren fiscaal inwoner van Nederland was. De navorderingsaanslagen blijven daarom in stand. Interessant in deze zaak is evenwel dat de vergrijpboeten worden vernietigd wegens de extreem lange duur van de procedure. De rechtbank vindt dat de berechting zó lang heeft geduurd – namelijk veertien jaar (!) sinds de aankondiging van de boeten – dat er aanleiding is de boeten te vernietigen. Vanwege die overschrijding van de redelijke termijn met negen jaar wordt tevens een fors bedrag aan immateriële schadevergoeding toegekend, namelijk van € 9.000,-.

**Rechtbank Gelderland 1 februari 2024, ECLI:NL:RBGEL:2024:483**

De ouderdom van een zaak kan van grote betekenis zijn in het kader van de straftoemeting, zo laat ook deze zaak zien. In deze zaak had verdachte als boekhouder, samen met zijn medeverdachte, zijnde de eigenaar van de onderneming waarvoor verdachte de boekhouding verzorgde, in korte periode een grote hoeveelheid valse documenten opgemaakt. Verdachte heeft dit gedaan vanuit zijn rol als professional en stelde – zoals wel had gemoeten – geen vervolgvragen toen de medeverdachte verzocht om stukken aan te passen. Bij de bepaling van de straf houdt de rechtbank rekening met de ouderdom van de zaak. Een eindvonnis dient in de regel namelijk binnen twee jaren te volgen na, kort gezegd, enig feit waaruit volgt dat de strafvervolgning is ingesteld. Hoewel de feiten in beginsel de oplegging van een onvoorwaardelijke gevangenisstraf rechtvaardigen, legt de rechtbank een taakstraf op voor de duur van 240 uur en een geheel voorwaardelijke gevangenisstraf voor de duur van 6 maanden.

## ■ Schending nemo tenetur-beginsel vordering verstrekking van stukken

**Hoge Raad 14 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1562**

De volgende zaak betreft weliswaar geen fiscale strafzaak, maar is in onze optiek zeer interessant voor dit rechtsgebied vanwege de schending van het uit artikel 6 EVRM voortvloeiende ‘privilege against self-incrimination’ - ook wel het ‘nemo tenetur-beginsel’.

De politie verdenkt een particulier ervan illegaal vuurwerk te hebben gekocht omdat illegaal vuurwerk op zijn adres was afgeleverd. Vervolgens wordt hij bij brief door de politie uitgenodigd voor een verhoor. In de brief wordt tevens gevorderd dat verdachte alle gegevens die betrekking hebben op het bestellen en ontvangen van vuurwerk, zoals facturen en bestelbevestigingen, meeneemt. In cassatie is in geschil of de vordering van de politie aan verdachte op grond van artikel 19 Wet op de economische delicten (WED) een schending oplevert van artikel 6 EVRM.

Hof Arnhem-Leeuwarden meende daaraan voorafgaand dat de gevorderde stukken, die niet door de politie eigenmachtig konden worden verkregen, als afhankelijk van de wil van verdachte dienden te worden aangemerkt. Het hof oordeelde dat sprake is van een schending van het nemo tenetur-beginsel, nu verdachte tegen zijn wil, zelf onder dwang de gevorderde gegevens – die eventueel later als bewijs gebruikt konden worden – moest aanleveren aan de politie die hem reeds in het vizier had.

De Hoge Raad bewandelt een andere route en beslist dat waar het gaat om het verkrijgen van de “specific pre-existing documents” beslissend is of de autoriteiten bekend zijn met het bestaan van dergelijke stukken. De omstandigheid of de autoriteiten stukken eigenmachtig kunnen verkrijgen, is niet bepalend voor de beantwoording van de vraag of dergelijke stukken moeten worden gezien als onafhankelijk van de verdachte. Het al dan niet benodigd zijn van de inspanning van de verdachte ter verkrijging is niet relevant. De strafkamer hanteert daarbij het beoordelingskader dat het EHRM in de zaak *De Legé* tegen Nederland heeft uiteengezet.

Uit het beoordelingskader volgt immers dat voor de toetsing aan artikel 6 EVRM beslissend is of de autoriteiten bekend zijn met het bestaan van de betreffende stukken, maar niet of de autoriteiten die stukken (ook) eigenmachtig hadden kunnen verkrijgen. Daarnaast volgt uit die uitspraak ook niet dat de omstandigheid of de autoriteiten stukken eigenmachtig konden verkrijgen, bepalend is voor de beantwoording van de vraag of dergelijke stukken moeten worden gezien als wilsonafhankelijk materiaal, aldus de Hoge Raad.

Voor zover het cassatiemiddel hierover klaagt, slaagt het. Dit leidt echter niet tot cassatie. De politie vorderde dat verdachte “alle” gegevens die betrekking hebben op bestellen en ontvangen van “vuur-

werk”, waarbij “onder andere” kon worden gedacht aan facturen, bestelbevestigingen “etc.” zou meenemen naar zijn verhoor. Volgens de Hoge Raad ligt in de vaststellingen van het hof besloten dat de betreffende vordering een situatie opleverde “where the authorities attempt to compel an individual to provide the evidence of offences he (...) has allegedly committed by forcing him (...) to supply documents which they believe must exist, although they are not certain of it (...)” Deze situatie heeft het EHRM als een ‘fishing expedition’ aangeduid. Dat brengt mee dat in de gegeven omstandigheden de vervolging van verdachte voor handelen in strijd met de gedane vordering, een schending oplevert van het uit artikel 6 EVRM voortvloeiende nemo tenetur-beginsel.

Naar het oordeel van de Hoge Raad kon dus niet worden volstaan met ‘ongespecificeerde’ en niet-concrete verzoeken; dat was ongeoorloofd ‘vissen’. De politie had in de brief dus kennelijk ten minste specifieke stukken over de bekende levering dienen te vorderen, daaraan had de verdachte dan dienen te voldoen.

In deze zaak was reeds sprake was van een verdenking, een ‘criminal charge’. Daarvan is bij een zuiver fiscaal controleonderzoek geen sprake. Er zijn echter andere situaties denkbaar, waarin sprake is van beboeting. Het opzettelijk niet (volledig) voldoen aan een dergelijk verzoek is immers strafbaar gesteld in artikel 68, lid 1, sub a jo artikel 69, lid 1 AWR – in dat geval is wel sprake van een ‘criminal charge’.

Als dit arrest van de Hoge Raad wordt losgelaten op fiscale zaken, dan zou de conclusie kunnen zijn dat stukken die worden verstrekt op basis van een algemeen niet gespecificeerd verzoek niet mogen worden gebruikt als bewijs ten behoeve van de boete. Ondanks dat sprake is van stukken die ‘pre-existing’ zijn, kunnen deze alsdan toch niet punitief worden benut als de bestraffende instantie ten tijde van het opvragen niet zeker was van het bestaan daarvan. Wellicht dat aankomende tijd een antwoord wordt gegeven op de vraag of in het geval dat ten volle wordt voldaan aan een “alle” of “etc.” vraag van de inspecteur ex artikel 47 AWR en op basis daarvan belastende pre-existing documenten worden verstrekt, de (nemo tenetur-)uitleg van de strafkamer wordt gevolgd.

## Milieustrafrecht

**Deze rubriek wordt verzorgd door mr. R.J.M. de Rijck en mr. L.J. Bergsma.**

*In deze rubriekperiode is een aantal interessante uitspraken gedaan. De omvang van de voor deze rubriek beschikbare ruimte dwingt ons om op een aantal punten te volstaan met een attendering.*

### Hoge Raad 21 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1607

Kort samengevat, werd het waterschap ervan verdacht in 2020 meermalen opzettelijk te hebben gepoogd een bever te doden of te vangen door in gebieden waarin bevers leven onbeschermde klemmen om muskusratten te vangen te plaatsen (artikel 3.5, eerste lid, Wet natuurbescherming). Het hof had het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk verklaard in de vervolging van het waterschap omdat dit immuun zou zijn voor vervolging. Het Openbaar Ministerie kwam hiertegen in cassatie op en de Hoge Raad oordeelde anders dan het hof.

De Hoge Raad herhaalde de relevante overwegingen uit het bekende Pikmeer II-arrest (HR:1998:AA9342) met betrekking tot de strafrechtelijke immuniteit van het openbaar lichaam, namelijk dat strafrechtelijke immuniteit van een openbaar lichaam als bedoeld in hoofdstuk 7 van de Grondwet alleen dient te worden aangenomen als de betreffende gedragingen naar hun aard en gelet op het wettelijk systeem rechtens niet anders dan door bestuursfunctionarissen kunnen worden verricht in het kader van de uitvoering van de aan het openbaar lichaam opgedragen bestuurstaak, zodat uitgesloten is dat derden in zoverre op gelijke voet als het openbaar lichaam aan het maatschappelijk verkeer deelnemen. De Hoge Raad oordeelde dat het hof in zoverre de juiste maatstaf had gehanteerd. Het hof beantwoordde die vraag – onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis – bevestigend. De Hoge Raad oordeelde dat het oordeel van het hof dat het waterschap met betrekking tot de tenlastegelegde gedragingen immuniteit toekwam, niet zonder meer begrijpelijk was. De Hoge Raad overwoog dat de op een waterschap rustende zorgplicht om schade aan waterstaatswerken veroorzaakt door muskusratten te voorkomen, niet betekent dat het feitelijk plaatsen van onbeschermde (muskusrat)klemmen naar zijn aard en gelet op het wettelijk systeem niet anders dan door anderen dan bestuursfunctionarissen in het kader van de uitvoering van de aan het openbaar lichaam opgedragen bestuurstaak kan worden verricht. In de conclusie van A-G Keulen werd dienaangaande overwogen dat het feit dat waterschappen gespecialiseerde muskusrattenvangers in dienst zou hebben, dit ook niet anders zou maken. De Hoge Raad vernietigde de uitspraak van het hof en wees de zaak terug. Wordt vervolgd.