

WFR 2024/164

De tenlastelegging in btw-carrouselfraudezaken

Een verkeersbord zonder pijlen

Mr. D.J. Franssen & mr. A.M.E. Nuyens, datum 03-06-2024

Datum	03-06-2024
Auteur	Mr. D.J. Franssen ^[1] & mr. A.M.E. Nuyens ^[2]
JCDI	JCDI:ADS963664:1
Vakgebied(en)	Strafprocesrecht / Terechtzitting en beslissingsmodel Omzetbelasting / Levering van goederen en diensten Omzetbelasting / Intracommunautaire transactie Fiscaal strafrecht (V) Fiscaal bestuursrecht / Boete

In btw-carrouselfraudezaken biedt de tenlastelegging de verdediging in strafzaken doorgaans onvoldoende handvatten voor een deugdelijke verdediging. Daarom pleiten de auteurs in deze bijdrage voor een alternatieve manier van ten laste leggen in dit soort strafzaken, waarbij per ten laste gelegde belastingaangifte naar een gering aantal specifieke transacties wordt verwezen. Deze voorgestelde wijze van ten laste leggen komt het debat ter zitting volgens de auteurs ten goede omdat hiermee alle procesdeelnemers aanstonds duidelijk is waarover tijdens het onderzoek ter terechtzitting dient te worden 'gedebatteerd'.

1. Inleiding

In strafzaken dient de tenlastelegging als een soort verkeersbord voor de procesdeelnemers. De officier van justitie moet daarin heel precies aangeven waarvoor de verdachte terechtstaat. Daarmee moet voor de verdediging duidelijk zijn waartegen zij zich heeft te verdedigen en voor de strafrechter moet helder zijn waarop hij heeft te beslissen. De tenlastelegging geeft dus richting.

Daarom is het van belang dat een tenlastelegging uitblinkt in duidelijkheid. Daarin moet de steller heldere bewoordingen hanteren en het ten laste gelegde strafbare feit op voldoende concrete wijze omschrijven, zo nodig onder verwijzing naar de vindplaats(en) in het procesdossier. Helaas moet worden geconstateerd dat dit in de praktijk met regelmaat anders blijkt.

In het bijzonder in btw-carrouselfraudezaken^[3] wordt de tenlastelegging op een dusdanige manier ingestoken dat een deugdelijke verdediging veelal een illusie is. Daarbij is de kern van het probleem dat vaak honderden (intracommunautaire) transacties onderwerp van het onderzoek vormen die geen van allen expliciet in de tenlastelegging worden genoemd, maar wel elk afzonderlijk tot een strafrechtelijke bewezenverklaring van een ten laste gelegde (maand/kwartaal)aangifte kunnen leiden. Nadat enkele transacties uit een aangifte als frauduleus zijn bestempeld, worden alle transacties uit deze aangifte meegenomen in de straftoemeting. Zelfs transacties uit niet ten laste gelegde aangiften kunnen over de band van het grootschalige karakter van de fraude meewegen in de strafmaat. Dit terwijl de verdediging zich daar onmogelijk gericht tegen kan verweren. Daarom breken wij middels deze bijdrage een lans voor een alternatieve vorm van ten laste leggen die recht doet aan de verdedigingsrechten en de kwaliteit van het eindonderzoek ten goede komt.

Daartoe besteden wij eerst kort aandacht aan de functies van de tenlastelegging en het concreetheidsvereiste dat daaruit voortvloeit. Voorts beantwoorden wij de vraag hoe het concreetheidsvereiste zich verhoudt tot de delictsomschrijving van de fiscale strafbaarstelling in de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: 'AWR'). Daarna verduidelijken wij aan de hand van een recente btw-carrouselfraudezaak^[4] dat de huidige manier van ten laste leggen afbreuk doet aan de verdedigingsrechten om vervolgens een alternatieve wijze van ten laste leggen voor te stellen. Deze bijdrage zal met een conclusie worden besloten.

2. Grondslag- en informatiefunctie van de tenlastelegging

De officier van justitie kan een strafzaak aanbrengen bij de strafrechter als hij meent dat de zaak opportuun is te vervolgen^[5] en tevens 'zittingsrijp' is. Dat doet de officier van justitie door de verdachte te dagvaarden. Dit markeert een belangrijk moment. Het wekt dan ook geen verbazing dat een dagvaarding aan bepaalde vereisten moet voldoen. De dagvaarding dient onder meer een opgave van het aan de verdachte ten laste gelegde feit te behelzen zoals bedoeld in art. 261 Wetboek van Strafvordering (hierna: 'Sv'). Dat strafbare feit moet afdoende afgebakend en concreet worden beschreven. Deze vereisten brengen de grondslag- en informatiefunctie van de tenlastelegging tot uitdrukking.

De grondslagfunctie houdt in dat de tenlastelegging een voldoende bepaald en omlijnd object van het door de strafrechter in te stellen onderzoek ter terechtzitting moet vastleggen. In het strafprocesrecht geldt namelijk het adagium dat de strafrechter op de 'grondslag der tenlastelegging' moet beraadslagen en beslissen (art. 348 en 350 Sr). De tenlastelegging is dus alleen deugdelijk wanneer daarin het object van het rechterlijk oordeel voldoende duidelijk is afgebakend.

De informatiefunctie van de tenlastelegging vormt een waarborg voor de verdachte in het licht van art. 6 lid 3 onder b Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: 'EVRM'). Deze waarborg behelst dat de tenlastelegging een voldoende afgebakende en *geconcretiseerde* omschrijving van het ten laste gelegde feit moet geven, zodat de verdachte voldoende 'tijd en faciliteiten' heeft om diens verdediging op adequate wijze in te richten.

De vraag is echter wanneer een tenlastelegging voldoende concreet kan worden geacht. Daarover valt in algemene termen weinig te zeggen omdat een en ander afhangt van het specifieke delict waarvoor een verdachte terechtstaat. In btw-carrouselfraudezaken staan verdachten doorgaans terecht voor het opzettelijk onjuist doen van aangiften omzetbelasting zoals bedoeld in art. 69 lid 2 AWR. De delictsomschrijving van deze strafbaarstelling luidt als volgt:

"Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte *onjuist* of onvolledig doet, (...) wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met (...)" [cursivering toegevoegd]

De crux zit hem in het onderstreepte woord 'onjuist': wanneer is een aangifte onjuist gedaan? Is dat de procesdeelnemers aanstonds duidelijk, of verdient deze wetsterm nadere concretisering in de tenlastelegging? Deze vragen adresseren wij in de volgende paragraaf.

3. Louter kwalificatieve wetstermen

De officier van justitie neemt de aan een delictsomschrijving ontleende wetstermen vaak integraal over in de tenlastelegging. De ene wetsterm is evenwel duidelijker dan de andere. De Jong onderscheidt in dit verband een drietal categorieën:^[6]

- *Categorie 1*: wetstermen die op zichzelf voldoende feitelijke betekenis hebben en altijd kaal in de tenlastelegging kunnen worden gebruikt.
- *Categorie 2*: wetstermen die zonder meer onvoldoende feitelijk zijn (lees: louter kwalificatief) en nooit

kaal in de tenlastelegging kunnen worden gebruikt.

- *Categorie 3*: wetstermen die niet eenduidig voldoende of onvoldoende feitelijke betekenis hebben, maar waar bij de beantwoording van de vraag naar de interne geldigheid van de dagvaarding mede het dossier kan worden betrokken (een tussencategorie).

In het rapport 'Buiten de rechter OM' van de procureur-generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden uit 2022 is een aantal voorbeelden gegeven van louter kwalificatieve wetstermen (categorie 2). Hierin worden wetstermen als 'diefstal', 'mishandeling', 'wederspanning' en 'vernietiging' als louter kwalificatief aangemerkt.^[7] Net zoals uit de enkele vermelding van het woord 'mishandeling' niet volgt welke gedraging de verdachte exact wordt verweten (heeft hij geschopt of geslagen?), blijkt uit de term 'onjuist' niet waarin de onjuistheid van de aangifte zou zijn gelegen. Hiervoor is nadere verfeitelijking noodzakelijk.

Hierbij kan ook worden gewezen op rechtspraak waaruit volgt dat bij de tweede categorie betreffende onvoldoende feitelijke wetstermen van louter kwalificatieve aard kan worden gedacht aan 'ontuchtige handelingen' als bedoeld in de zedentitel,^[8] 'afbeelding van een seksuele gedraging'^[9] als bedoeld in art. 240b Wetboek van Strafrecht (hierna: 'Sr'), 'anders dan door misdrijf'^[10] als bedoeld in art. 321 Sr of 'een handelsnaam voeren'^[11] als bedoeld in art. 4 Handelsnaamwet. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 23 maart 1971 uitgelegd waarom de laatstgenoemde terminologie, 'een handelsnaam voeren', per definitie onvoldoende concreet is:

"(...) dat deze bepaling, zich bedienende van het begrip 'een handelsnaam voeren', *waaronder tal van feitelijke gedragingen van uiteenlopend karakter kunnen worden gebracht*, in zoverre een bloot-kwalificatieve omschrijving behelst (...)" [cursivering door auteurs]

In het licht van deze rechtsoverweging moet worden bedacht dat een in een btw-carrouselfraudezaak ten laste gelegde aangifte doorgaans mogelijk honderden transacties bevat, terwijl wetenschap van slechts één frauduleuze transactie de aangifte als geheel onjuist maakt.^[12] Elke afzonderlijke transactie uit de bulk van de vele transacties kan de belastingaangifte aldus onjuist maken als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR. Onder de in deze delictomschrijving opgenomen wetsterm 'onjuist' kunnen dus 'tal van feitelijke gedragingen' worden gebracht.

Betoogd kan dus worden dat deze wetsterm van louter kwalificatieve aard is die zonder meer onvoldoende feitelijk is en nimmer kaal in een tenlastelegging kan worden gebruikt (categorie 2). De praktijk leert dat dit echter wel degelijk gebeurt.

Doorgaans wordt namelijk door de strafrechter geoordeeld dat de tenlastelegging voldoende duidelijk is in het licht van het procesdossier, alsof de wetsterm 'onjuist' tot categorie 3 zou behoren. In btw-carrouselfraudezaken scheidt het procesdossier die duidelijkheid echter (juist) veelal niet. Illustratief hiervoor is de hierna te bespreken uitspraak van de strafkamer van de Rechtbank Amsterdam van 17 november 2022.

4. Rechtbank Amsterdam - de zaak 'Trailers'^[13]

Het strafrechtelijk onderzoek met de projectnaam 'Trailers' zag op btw-carrouselfraude met voertuigen. De verdenking was dat Nederlandse autobedrijven voertuigen met toepassing van het nultarief factureren aan buitenlandse bedrijven, terwijl zij wisten dat zij hiermee deelnamen aan een frauduleuze handelsketen. Daarbij betrok de officier van justitie het standpunt dat de auto's niet aan de buitenlandse bedrijven werden geleverd, maar aan particulieren van Libanese afkomst in Berlijn. Reden voor de officier van justitie om de Nederlandse leveranciers te vervolgen wegens het opzettelijk doen van onjuiste aangiften omzetbelasting zoals bedoeld in art. 69 lid 2 AWR. De tenlastelegging luidde:^[14]

"op/in het/de ingeleverde/ingediende aangifte(n) *een onjuist bedrag aan verschuldigde omzetbelasting* opgegeven en/of doen/laten opgeven en/of (waardoor) het totaal te betalen/terug te vragen bedrag (telkens) *onjuist* was/werd (heeft/hebben opgegeven en/of doen/laten opgeven)." [cursivering door auteurs]

Het probleem is onmiddellijk gegeven: waarom zou een 'onjuist' bedrag zijn opgegeven met als gevolg dat de betreffende maandaangifte 'onjuist' zou zijn gedaan? Op welke van de honderden transacties, wanneer en aan wie verricht, heeft de officier van justitie hierbij het oog? Op allemaal? Daartegen kan de verdediging zichzelf toch onmogelijk op een gedegen manier verdedigen?

Dat laatste heeft de verdediging ook terecht aangevoerd, althans blijkens de uitspraak is de nietigheid van de dagvaarding bepleit omdat de verweten gedragingen in de tenlastelegging niet voldoende feitelijk waren geconcretiseerd. Maar de rechtbank wilde daar niets van weten en verwierp het verweer onder verwijzing naar een bekende standaardfrase:

"In het algemeen geldt dat de tenlastegelegde gedraging in een belastingzaak niet verder verfeitelijk hoeft te worden. De bewoordingen in deze tenlastelegging zijn, *in onderlinge samenhang bezien met de inhoud van het procesdossier*, ook voldoende duidelijk. De rechtbank verwierpt dan ook het verweer van de verdediging."^[15] [cursivering door auteurs]

Het procesdossier zou dus voldoende duidelijkheid moeten scheppen. De tenlastelegging verwees evenwel niet naar het strafdossier, terwijl dat dossier volgens de rechtbank "*buitengewoon omvangrijk is*."^[16] Die vaststelling is juist. Blijkens voetnoot 11 besloeg het procesdossier ten minste 5.890 pagina's papier. Daarin zou onder meer een veelheid aan WhatsApp-gesprekken, SCAC-verzoeken, inkoop- en verkoopfacturen, bank- en transportgegevens en overige administratie zijn opgenomen. Deze informatie bleek door de FIOD uitgebreid onderzocht. Daarover heeft de rechtbank het hiernavolgende overwogen:

"In het dossier zijn diverse Whatsapp-gesprekken gevoegd, veelal met personen die door de verdediging worden aangeduid als 'tussenpersonen'. De Fiod heeft uitgebreid onderzoek gedaan naar de tien feitelijke kopers en heeft de contacten tussen de autobedrijven van verdachte en deze kopers nader beschreven."^[17]

Hierbij wordt door de rechtbank verwezen naar voetnoot 10: het proces-verbaal met codenummer 2-AMB-035, p. 1-75/1553-1627. Dit concluderende PV besloeg niet minder dan 75 pagina's. Daar komt bij dat het strafdossier ongetwijfeld nog veel meer materiaal bevatte op grond waarvan de officier van justitie aannam dat verdachte wist dat de voertuigen niet aan de buitenlandse bedrijven, maar aan de 'feitelijke kopers' in Berlijn werden geleverd. Doordat de onjuistheid van de ten laste gelegde maandaangiften omzetbelasting niet op een aantal specifieke leveringen werd toegespitst, wordt in wezen van de verdediging gevraagd om zich tegen al het hiervoor beschreven bewijsmateriaal te verweren. Dat kan onzes inziens (als gezegd) niet van de verdediging worden gevergd: het is eenvoudigweg onbegonnen werk.

Het feit dat de ten laste gelegde maandaangiften op de tenlastelegging niet aan specifieke transacties als behandeld in het dossier werden gekoppeld, heeft nog een ander onwenselijk gevolg. Het verhoogt het risico op een ontoelaatbare verrassingsbeslissing. Pas achteraf leest de verdediging dan in het vonnis welke transacties de strafrechter heeft aangegrepen voor de bewezenverklaring dat verdachte opzettelijk onjuiste aangiften heeft ingediend. Die willekeurige selectie komt helemaal als een verrassing wanneer de strafrechter bewijsmateriaal aangrijpt dat (gedeeltelijk) buiten de ten laste gelegde periode valt, zoals in casu. Hierbij kan worden gewezen op de volgende overweging van de rechtbank:

"(...) De geciteerde WhatsApp conversaties bestrijken niet de gehele tenlastegelegde periode, zijn niet gevoerd met dan wel over alle 'tussenpersonen' en betreffen al helemaal niet alle intracommunautaire transacties die in de tenlastegelegde periode hebben plaatsgevonden. De rechtbank leidt uit deze gesprekken echter wel af dat verdachte en zijn medewerkers over prijzen en auto's onderhandelden met deze 'tussenpersonen' en met hen ook tot afspraken kwamen, dat auto's feitelijk een andere bestemming kregen dan op de CMR werd vermeld (...)"^[18]

De verdediging had er op voorhand onmogelijk op bedacht kunnen zijn dat de rechtbank lukraak conversaties zou aangrijpen voor haar bewijsconstructie die zien op leveringen die buiten de ten laste gelegde periode plaatsvonden.^[19] Of die conversaties ter zitting zijn besproken, hetgeen overigens niet blijkt uit de uitspraak, doet daaraan niets af. De verdediging moet daar dan namelijk 'on the spot' op reageren, terwijl art. 6 lid 3 sub b EVRM bepaalt dat de verdediging - voorafgaand aan de zitting - moet kunnen beschikken over de tijd en

faciliteiten die nodig zijn voor de voorbereiding van de verdediging.

5. Een alternatieve wijze van ten laste leggen

De beschreven tenlasteleggingsperikelen leven niet alleen in fiscaal-georiënteerde strafzaken. De stelling dat een dagvaarding (partieel) nietig is wegens een ondeugdelijke tenlastelegging vormt in strafzaken welhaast een standaardverweer. Ofschoon de strafrechter het verweer dat de verdediging niet weet waartegen zij zich moet verweren doorgaans naast zich neerlegt, treffen raadslieden zo nu en dan toch doel. Hierbij kan worden gewezen op de procedure die aanleiding gaf tot de uitspraak van 12 december 2017.^[20]

In deze strafzaak stond een verdachte terecht voor onder meer het bezit van een grootschalige ‘collectie’ kinderporno. De zaaksofficier had de tenlastelegging op de navolgende manier ingestoken:^[21]

“hij op een of meer tijdstippen in of omstreeks de periode van 1 januari 2006 tot en met 4 januari 2011, althans op 4 januari 2011, te Dordrecht en/of Haarlem, in elk geval in Nederland, (een) afbeelding(en), te weten: (...) een aantal DVD's bevattende ongeveer 1250, althans een groot aantal afbeeldingen (...) in bezit heeft gehad (...) terwijl op die afbeelding(en) (een) seksuele gedraging(en) zichtbaar is/zijn, waarbij (telkens) een persoon die kennelijk de leeftijd van achttien jaar nog niet had bereikt, was betrokken (...)” [cursivering door auteurs]

Ook hier is aanstonds duidelijk dat deze tenlastelegging onvoldoende concreet is. De steller zadelt de verdediging namelijk op met de taak om alle 1.250 afbeelding te adresseren in pleidooi: een onbegonnen taak. Daar denkt de Hoge Raad gelukkig ook zo over. Bijzonder wenselijk aan het oordeel is dat de Hoge Raad een alternatieve wijze van ten laste leggen voorstelt. Daarbij kan worden gewezen op de volgende overwegingen van het hoogste rechtscollege:

“De onderhavige tenlastelegging heeft, (...), betrekking op onder meer 1500 afbeeldingen, dus op grootschalige kinderporno, die - zonder nadere verduidelijking of herleidbaarheid tot die 1500 afbeeldingen - in zes nader omschreven categorieën is onderverdeeld.”^[22]

En:

“(…) de steller van de tenlastelegging [zou] zich bij voorkeur zou moeten beperken tot het beschrijven van een selectie van een gering aantal (representatieve) afbeeldingen - zo mogelijk ten hoogste vijf - zonder in de tenlastelegging zelf enige aanduiding van of verwijzing op te nemen naar een wellicht grotere hoeveelheid waarvan die afbeeldingen deel uitmaken.”^[23]

De Hoge Raad geeft de officier van justitie dus in overweging om in zaken als deze - waarin het strafdossier doorgaans een enorme bulk aan informatie bevat - in de tenlastelegging een selectie te maken van slechts een paar foto's, zodat de procesdeelnemers hun aandacht daarop kunnen focussen. Zo wordt voorkomen dat de verdediging zich ter zitting tegen alle 1.250/1.500 afbeeldingen (proactief) moet verweren, waarvoor simpelweg geen (zittings)tijd bestaat.

Niets weerhoudt de officier van justitie ervan om in btw-carrouselfraudezaken de tenlastelegging op overeenkomstige wijze in te kleden. Dat wil zeggen: per ten laste gelegde aangifte omzetbelasting te verwijzen naar een gering aantal transacties. De officier van justitie dient aldus te wijzen op één (of meer) specifieke transactie(s) zonder daaraan toe te voegen “en/of andere transacties”, nu deze laatste toevoeging de verdediging alsnog zou opzadelen met de onbegonnen taak om alle transacties in pleidooi te adresseren. Hierdoor is voor de verdediging en de strafrechter duidelijk welk bewijsmateriaal uit het strafdossier, dat zou duiden op het (opzettelijk) deelnemen aan een frauduleuze handelsketen, hun expliciete aandacht verdient. Deze wijze van ten laste leggen, zal ook het debat ter zitting alsmede de kwaliteit van het onderzoek ter terechtzitting ten goede komen.

Bovendien sluit de voorgestelde manier van ten laste leggen (beter) aan bij rechtspraak van het Hof van Justitie (hierna: ‘HvJ’). Het HvJ heeft in zijn uitspraak van 12 januari 2006 (*Optigen*)^[24] namelijk bepaald dat bij

een verdenking van btw-carrouselfraude per ‘handeling’ (lees: transactie) moet worden beoordeeld of de betrokken ondernemer al dan niet weet had van fraude. Ofschoon sommige feitenrechters deze rechtsregel juist toepassen en heel precies per transactie de wetenschap van fraude beoordelen,^[25] wordt deze rechtsregel niet altijd strikt nageleefd. Zoals bijvoorbeeld in een uitspraak van de Rechtbank Gelderland uit 2017:

“(…) Hoewel het Hof van Justitie inderdaad spreekt van een beoordeling “per handeling”, moet dit niet zo worden uitgelegd dat verweerder de wetenschap bij alle transacties apart zou moeten bewijzen. In een zaak als deze, met heel veel transacties, zou het bewijzen van het “wist of had moeten weten” dan namelijk praktisch gezien onmogelijk zijn (…)”^[26]

Door in tenlastelegging per aangifte omzetbelasting te verwijzen naar een selectie van (bijvoorbeeld) vijf transacties, kan de wetenschap van een verdachte ‘per handeling’ worden vastgesteld. Daarbij moet worden opgemerkt dat de ‘winst’ voor de officier van justitie reeds binnen is wanneer hij slechts ter zake van één van de vijf transacties in zijn bewijslast slaagt. Daarmee loopt de manier waarop feitenrechters thans in btw-carrouselfraudezaken tot een bewezenverklaring plegen te komen niet langer uit de pas met de rechtspraak van het HvJ.

Dat brengt ons bij een laatste vraag: hoe om te gaan met de niet ten laste gelegde transacties?

6. Grootschaligheid van fraude

In de vorige paragraaf hebben wij een alternatieve wijze van ten laste leggen voorgesteld waarbij de officier van justitie per ten laste gelegde aangifte naar een aantal specifieke transacties verwijst. Dat betekent dat het overgrote deel van de transacties die onderwerp van het strafrechtelijk onderzoek vormen, niet in de tenlastelegging wordt genoemd. Deze onbenoemde transacties kunnen in twee categorieën worden onderverdeeld: i) transacties die behoren tot (vermeend) onjuiste belastingaangiften die überhaupt niet ten laste zijn gelegd en ii) transacties die wél behoren tot dergelijke ten laste gelegde aangiften.

6.1 Niet ten laste gelegde aangiften

Het komt met regelmaat voor dat een officier van justitie niet alle aangiften ten laste legt die onderwerp zijn geweest van het strafrechtelijk onderzoek. Daarbij moet worden bedacht dat btw-carrouselfraude meerdere jaren met een veelheid aan belastingaangiften kan beslaan. Daarom maakt de officier van justitie doorgaans een selectie van representatieve aangiften in de tenlastelegging. De overige aangiften omzetbelasting kunnen dan over de band van het grootschalige karakter van de belastingfraude in de strafmaat worden betrokken. Hierbij kan worden gewezen op het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2020.^[27]

De Hoge Raad heeft in dat arrest bepaald dat ook niet ten laste gelegde onjuiste belastingaangiften door de strafrechter in de strafmaat kunnen worden betrokken wegens het grootschalige karakter van de fraude als een omstandigheid waaronder het strafbare feit is begaan. Het veronderstelde fiscale nadeel van het geheel aan aangiften omzetbelasting wordt dan als oriëntatiepunt genomen voor de strafmaat. De Hoge Raad heeft inmiddels nadere voorwaarden geformuleerd waaronder dergelijke niet ten laste gelegde aangiften in de strafmaat mogen worden betrokken. Daarvoor dient het grootschalige karakter van de fraude op grond van het verhandelde ter terechtzitting aannemelijk te zijn geworden. Bij het arrest van 2 maart 2021 heeft de Hoge Raad een uitspraak Hof 's-Hertogenbosch gecasseerd omdat niet aan deze voorwaarden was voldaan:

“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.”^[28]

De vraag rijst hoe de verdediging in strafzaken hiermee dient om te gaan. Enerzijds kan zich de gedachte

opdringen om zekerheidshalve ook maar proactief verweer te voeren tegen de niet ten laste gelegde aangiften. Daarmee rekt de verdediging de reikwijdte van de verwijten evenwel zelf op, hetgeen vanzelfsprekend niet in het belang is van de verdachte. Bovendien kan uit de besproken rechtspraak worden afgeleid dat een passieve houding is gerechtvaardigd. De strafrechter moet immers alle relevante omstandigheden voor de straftoemeting ter zitting aan de orde te stellen. Daarmee wordt voorkomen dat een verdachte voor verrassingen komt te staan. De verdediging moet dan wel snel kunnen schakelen ter zitting. Het pleidooi dat ziet op de niet ten laste gelegde aangiften moet dus zo uit de tas kunnen worden getrokken.^[29]

6.2 Wel ten laste gelegde aangiften

Ter zake van de wél ten laste gelegde aangiften kan en moet de verdediging gericht verweer voeren tegen de door de officier van justitie geselecteerde transacties. In btw-carrouselfraudezaken luidt het verweer doorgaans op hoofdlijnen dat verdachte niet (opzettelijk) heeft deelgenomen aan een frauduleuze handelsketen. Wanneer de verdediging daarin slaagt, kan derhalve niet worden bewezen dat de desbetreffende aangifte opzettelijk onjuist is ingediend als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR.

Interessant is om vervolgens te bezien of de overige niet ten laste gelegde transacties die behoren tot deze 'vrijgespeelde' belastingaangifte over de band van het grootschalige karakter van de fraude alsnog in de strafmaat kunnen worden betrokken, wanneer wordt bewezen verklaard dat andere op de tenlastelegging vermelde belastingaangiften (wel) opzettelijk onjuist zijn ingediend als bedoeld in art. 69 lid 2 AWR.

In dit kader kan worden gewezen op een conclusie van A-G Aben uit 2022.^[30] De A-G bespreekt de vervolging van een verdachte voor onder meer deelneming aan een criminele organisatie als bedoeld in art. 140 Sr. Het hof had bij de strafmaat rekening gehouden met het feit dat de verdachte in deze criminele organisatie een leidinggevende rol had vervuld, hoewel het hof het Openbaar Ministerie niet-ontvankelijk had verklaard voor wat betreft de in de tenlastelegging vermelde strafverzwarende omstandigheid van (destijds) lid 3 van art. 140 Sr voor (toen nog alleen) oprichters en bestuurders. De Hoge Raad oordeelde dat het begrip 'bestuurder' in dit verband niet zonder meer gelijkstond aan 'leiding geven', zodat het hof geen rechtsregel schond door deze leidinggevende rol in de strafmaat te betrekken. Als deze begrippen wel gelijk aan elkaar zouden hebben gestaan, had het hof dat (a contrario) aldus niet mogen doen, vanwege de eerder uitgesproken niet-ontvankelijkheid. Hieruit leiden wij af dat feiten en omstandigheden waarvoor een niet-ontvankelijkheid is uitgesproken of waarvoor een verdachte is vrijgesproken, (ook) niet in het kader van de straftoemeting (alsnog) aan een verdachte kunnen worden tegengeworpen.

Naar analogie van dit arrest menen wij dat een (partiële) vrijspraak ter zake van een specifieke belastingaangifte meebrengt dat geen van de daaraan ten grondslag liggende transacties kunnen meewegen in de strafmaat, ook niet over de band van het grootschalige karakter van de fraude. Het in de strafmaat betrekken van deze transacties zou in onze optiek overigens ook indruisen tegen de onschuldpresumptie.^[31] De bescherming die het EHRM een beklaagde biedt nadat ter zake een vrijspraak is uitgesproken, gaat namelijk een flinke stap verder dan alleen het verbod om de beklaagde te behandelen als ware hij wel schuldig, zo volgt uit inmiddels vaste rechtspraak van het EHRM:^[32]

"Following a (...) acquittal, even the voicing of suspicions regarding an accused's innocence is no longer admissible."

Daarom past het niet om de overige transacties over de band van het grootschalige karakter van de fraude te laten meewegen in de strafmaat, nadat de strafrechter de verdachte van het opzettelijk onjuiste indienen van de desbetreffende belastingaangifte heeft vrijgesproken. Anders zou de verdachte ter zake van die 'vrijgespeelde' aangifte immers alsnog verwijtbaar handelen worden toegeschreven en zou hij daarvoor een (hogere) straf opgelegd krijgen.

7. Afsluitend

In btw-carrouselfraudezaken biedt de tenlastelegging de verdediging in strafzaken doorgaans onvoldoende handvatten voor een deugdelijke verdediging. De officier van justitie laat doorgaans immers na daarin aan te duiden op welke transacties hij specifiek het oog heeft. Dit terwijl het voor de verdediging een onbegonnen taak is om alle transacties uit het strafdossier in pleidooi te adresseren waar overigens ook onvoldoende zittingscapaciteit bestaat. De verdediging worden op deze manier niet voldoende ‘tijd en faciliteiten’ geboden om de verdediging op adequate wijze in te richten als bedoeld in art. 6 lid 3 sub b EVRM. Daarbij komt dat deze manier van ten laste leggen het reële risico met zich brengt dat het vonnis van de rechter resulteert in een verrassingsbeslissing. De besproken uitspraak van de Rechtbank Amsterdam van 17 november 2022 is daarvoor exemplarisch.

Daarom breken wij door middel van deze bijdrage een lans voor een alternatieve manier van ten laste leggen in btw-carrouselfraudezaken, waarbij per ten laste gelegde belastingaangifte naar een gering aantal specifieke transacties wordt verwezen. Daartoe is de officier van justitie onzes inziens overigens ook verplicht, nu de wetsterm ‘onjuist’ in art. 69 AWR een louter kwalificatieve wetsterm betreft die sowieso nader dient te worden geconcretiseerd. Bovendien komt de door ons voorgestelde wijze van ten laste leggen het debat ter zitting ten goede omdat hiermee alle procesdeelnemers aanstonds duidelijk is waarover tijdens het onderzoek ter terechtzitting dient te worden ‘gedebatteerd’. Hopelijk pakt het Openbaar Ministerie deze handschoen op en prijken in de toekomst duidelijke tenlasteleggingen op dagvaardingen.

Voetnoten

- [1] Daan Franssen is advocaat bij De Bont Advocaten.
- [2] Anneke Nuyens is advocaat bij De Bont Advocaten en verbonden aan het FIT van de Tilburg University.
- [3] Btw-carrouselfraude wordt ook wel ‘Missing Trader Intra-Community’ (MTIC)-fraude genoemd. Het betreft een vorm van belastingontduiking waarbij bedrijven binnen de EU goederen of diensten verkopen zonder de btw af te dragen aan de Belastingdienst. Kort gezegd draagt de leverancier de btw niet af, terwijl de afnemer de btw wel in vooraftrek neemt. Dit resulteert in een btw-carrousel waarbij elke volgende afnemer de btw op zijn aankoop terugvordert, terwijl de leverancier de btw niet heeft afgedragen.
- [4] Rb. Amsterdam 17 november 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:7179.
- [5] Zie art. 167 Sv.
- [6] D.H. De Jong, ‘29.2.2. Wetstermen in de tenlastelegging’, in: *Handboek Strafzaken*.
- [7] Procureur-generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden, ‘Buiten de rechter OM’, p. 60.
- [8] HR 21 februari 1989, ECLI:NL:HR:1989:AD0623, *NJ* 1989/668.
- [9] HR 20 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BS1739.
- [10] HR 13 januari 1987, ECLI:NL:HR:1987:AC2828, *NJ* 1987/864.
- [11] HR 23 maart 1971, ECLI:NL:HR:1971:AB5692, *NJ* 1971/284.
- [12] Indien de leverancier namelijk wist (of behoorde te weten) dat hij met zijn levering deelnam aan een frauduleuze handelsketen, heeft deze ondernemer indachtig het Kittel-criterium namelijk geen recht op het nultarief, als gevolg waarvan op de betreffende transactie ten onrechte het nultarief is toegepast, hetgeen de aangifte omzetbelasting onjuist maakt.
- [13] Rb. Amsterdam 17 november 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:7179.
- [14] Rb. Amsterdam 17 november 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:7179, r.o. 3.1.

- [15] Rb. Amsterdam 17 november 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:7179, r.o. 3.1.
- [16] Rb. Amsterdam 17 november 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:7179, r.o. 4.3.
- [17] Rb. Amsterdam 17 november 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:7179, r.o. 4.3.
- [18] Rb. Amsterdam 17 november 2022, ECLI:NL:RBAMS:2022:7179, r.o. 4.3.
- [19] De ten laste gelegde periode betreft: 1 januari 2017 tot en met 31 juli 2017. De rechtbank refereert in de uitspraak aan WhatsApp-berichten die allemaal buiten deze periode vallen.
- [20] HR 12 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3124.
- [21] HR 12 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3124, r.o. 2.2.
- [22] HR 12 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3124, r.o. 2.5.
- [23] HR 12 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3124, r.o. 2.6.
- [24] HvJ EG 12 januari 2006, C-354/03, ECLI:EU:C:2006:16.
- [25] Rb. Zeeland-West-Brabant 5 maart 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:1400.
- [26] Rb. Gelderland 7 juli 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:3549.
- [27] HR 19 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:896, *NJ* 2021/400.
- [28] HR 21 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:260, *NJ* 2021/401.
- [29] Zulks werd van de verdediging verwacht in de zaak die leidde tot het arrest van 11 juli 2023 (ECLI:NL:HR:2023:1090).
- [30] PHR 13 december 2022, ECLI:NL:PHR:2022:1169, r.o. 28.
- [31] Toepasselijkheid van art. 6 lid 2 EVRM is ook in de fase van strafoplegging niet uitgesloten. Zie hiervoor onderdeel 53 van de conclusie van A-G Aben in de zaak met nr. 21/01190 (ECLI:NL:PHR:2022:1169).
- [32] EHRM 15 januari 2015, nr. 48144/09 (*Cleve/Duitsland*); EHRM (GK) 12 juli 2013, nr. 25424/09 (*Allen/VK*); EHRM 12 april 2012, nr. 18851/07 (*Lagardère/Frankrijk*); EHRM 21 maart 2000, nr. 28389/95 (*Rushiti/Oostenrijk*), en EHRM 25 augustus 1993, nr. 13126/87 (*Sekanina/Oostenrijk*).