

18. Tour d'horizon fiscaal strafrecht 2023

PROF. MR. G.J.M.E. DE BONT

In deze Tour worden relatief veel zaken van de rechtbank Overijssel besproken, één van de rechtbanken waar het functioneel parket van het Openbaar Ministerie zaken aandraagt. Een vruchtbaar jaar voor die rechtbank. Getracht wordt uit het ruime aanbod aan zaken van de feitenrechtters de 'verwonder-oordelen' te selecteren en te becommentariëren en zo mogelijk wat algemenere lijnen uit de rechtspraak te destilleren die voor meer zaken relevant zijn.

1. Protocol AAFD

Het Protocol AAFD dient meerdere doelen. Allereerst wordt (op enigerlei wijze) gevolg gegeven aan de opportuniteitsbeslissing van het bestuur van 's Rijksbelastingen ingevolge art. 80 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Verder wordt invulling gegeven aan het una via-beginsel. Ten slotte dient het protocol ertoe om de beperkte strafrechtelijke capaciteit optimaal in te zetten. Het strafrecht dient dus als optimum en niet als ultimum remedium te fungeren. Dat kan betekenen dat zaken met een betrekkelijk gering financieel nadeel toch worden uitgeselecteerd voor een strafrechtelijke vervolging. In de zaak die leidde tot het arrest van 21 februari 2023¹ was het becijferde fiscale nadeel circa € 8.400. Op grond van het protocol, op basis waarvan strafrechtelijke vervolging in beginsel aangewezen is wanneer sprake is van een benadelingsbedrag (drempel) van meer dan € 100.000, was vervolging te rechtvaardigen nu sprake was van een thematische aanpak, in welk geval de drempelbedragen niet zouden gelden. De verdachte stelde dat deze zaak nimmer kon zijn voorgedragen voor strafrechtelijke vervolging nu in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna ook: BBBB) was vastgelegd dat een controleur van de Belastingdienst een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator meldt als het nadeel ten minste € 20.000 bedraagt. Het hof en de Hoge Raad oordelen dat het 'gaat om meldingen binnen de Belastingdienst, waarmee geen afbreuk wordt gedaan aan of nadere beperkingen worden aangebracht in de wijze waarop, overeenkomstig het Protocol AAFD, de afstemming tussen de Belastingdienst en het openbaar ministerie plaatsvindt in gevallen waarin zowel de oplegging van een bestuurlijke boete als een strafrechtelijke afdoening openstaat'.

1 HR 21 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:237, NJ 2023/171, m.nt. G.J.M.E. de Bont.

De rechtsbescherming die werd geboden met de – aan het Protocol AAFD voorafgaande – Aanmeldings-, transactie- en vervolgingsrichtlijnen kalft langzaam af. Door de aanmelding (grotendeels) op te nemen in het BBBB wordt de verdachte in verminderde mate in de gelegenheid gesteld daarover (succesvol) te klagen in een strafrechtelijke procedure.

2. Vrijwillige verbetering

Al vanaf 2001 is de lijn van de Hoge Raad dat de vraag of een inkeer tijdig is niet afhangt van het antwoord op de vraag of de belanghebbende ten tijde van de inkeer subjectief gezien vermoedde dat de inspecteur van de onjuistheid van de aangifte op de hoogte zou komen, maar of hij dit objectief gezien redelijkerwijs moest vermoeden.² Dat het gerechtshof Den Haag weinig zin had de belastingplichtige in de zaak die leidde tot de uitspraak van 17 oktober 2023³ als inkeerder aan te merken, wordt duidelijk als de bewijsconstructie van het hof wordt bekeken. Het hof stelde vast dat er een groepsverzoek aan Zwitserland was gedaan waarbij gegevens van Nederlandse rekeninghouders bij de UBS Bank werden verlangd. De bank had de rekeninghouders aangeschreven in september 2015. Belanghebbende keerde eind oktober 2015 in. Op basis van de vaststelling dat belanghebbende onder het groepsverzoek viel en een bankrekening werd aangehouden bij de UBS Bank 'ziet het Hof geen reden te veronderstellen dat de UBS Bank in september 2015 een uitzondering zou hebben gemaakt voor de rekeningen van belanghebbende' en acht het vermoeden aannemelijk dat ook belanghebbende deze brief heeft ontvangen. Daarbij heeft het belanghebbende niet geholpen dat pas na de motivering van het beroep de stelling is betrokken dat deze brief niet is ontvangen

2 Vgl. HR 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375, BNB 2001/319.

3 Hof Den Haag 17 oktober 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2032.

en dat in een vaststellingsovereenkomst het tegendeel was opgenomen. Ook de stelling dat de rekeningen per ultimo 2014 waren opgezegd en deswege de bank geen brief zou hebben gezonden, wordt niet geaccepteerd als een valide ontzenuwing van het bewijsvermoeden. Nu voor het ontzenuwen slechts benodigd is dat er twijfel ontstaat omtrent de ontvangst van de brief, had het hof op dit punt anders kunnen beslissen.

De verdachte in de zaak over de omkoping van Vestia werd eveneens vervolgd voor een fiscaal delict. In dat kader werd een beroep gedaan op de inkeerregeling nu de verdachte volledige openheid had betracht ten overstaan van de FIOD tijdens een groot aantal verhoren. Het gerechtshof Den Haag⁴ stelt echter vast dat tijdens de verhoren nimmer werd gesteld dat de verdachte de eerdere aangiften vennootschapsbelasting wilde herstellen. Ook de inhoud van de verklaringen en de overgelegde stukken kwalificeren niet als inkeer in het licht van art. 69 lid 3 AWR. Het hof verwijst voor het juridische kader naar het arrest van de Hoge Raad van 22 mei 2001⁵ waarin wordt overwogen *‘dat een betrokkene zich slechts dan op deze bepaling kan beroepen als hij tijdig is overgegaan tot het alsnog indienen van een aanvullende aangifte of het verstrekken van aanvullende informatie, op zodanige wijze dat het voor de belastingdienst redelijkerwijs duidelijk moet zijn dat de betrokkene daarmee zijn eerdere onjuiste aangifte of verstrekte informatie rectificeert’*.

Het hof gaat voorts als volgt in op de reikwijdte van de inkeerregeling: *‘Deze bepaling heeft geen betrekking op het rectificeren van een onjuiste administratie.’* Uit art. 69 lid 3 AWR blijkt dat deze bepaling ruimer is dan alleen een inkeer voor onjuiste aangiften. Er kan ook sprake zijn van inkeer als de schuldige alsnog *‘juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt’*. Deze termen verwijzen naar art. 68 lid 1 onder a AWR. Onder die bepaling wordt – zoals ook het hof impliciet vaststelt – niet begrepen het onjuist voeren van de administratie; dit delict is opgenomen onder letter e van die bepaling. Dat een onvolledige inkeer, waarbij in een brief slechts een voor de inspecteur onbekende bankrekening wordt genoemd, maar een aantal aanmerkelijk belangen onvermeld blijven, niet leidt tot de niet-ontvankelijkheid van het Openbaar Ministerie, volgt uit het vonnis van de rechtbank Overijssel van 31 juli 2023.⁶

3. Strafuitsluitingsgrond art. 69 lid 4 AWR

Als een ten laste gelegd feit zowel onder de delictsomschrijving van art. 225 lid 2 Wetboek van Strafrecht (hierna: Sr) als onder art. 69 lid 1 of 2 AWR valt, is strafvervolgning van de verdachte op grond van art. 225 lid 2 Sr uitgesloten. De officier van justitie had in de zaak die leidde tot het vonnis van rechtbank Overijssel⁷ als feit drie ten laste gelegd: het

valselijk opmaken of vervalsen van één of meer facturen. Het betreft het delict onder art. 225 lid 1 Sr waardoor de schulditsluitingsgrond in art. 69 lid 4 AWR niet van toepassing is. Voor een ruimere uitleg bestaat geen aanleiding nu de restrictieve interpretatie volgt uit de parlementaire geschiedenis⁸ en de jurisprudentie van de Hoge Raad.⁹ De rechtbank wijst erop dat uit de arresten van de Hoge Raad volgt dat zaken waarin eerder is geklaagd over oordelen dat art. 69 lid 4 AWR zich niet mede uitstrekt tot art. 225 lid 1 Sr worden afgedaan met een aan art. 81 lid 1 Wet op de rechterlijke organisatie ontleende motivering.

4. Deelnemersvarianten

Daderschap

In dit kader kan allereerst niet onvermeld blijven dat de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State¹⁰ het begrip ‘overtreder’ in art. 5:1 Awb voortaan uitlegt conform het functioneel daderschap in het strafrecht. Daarbij is aangesloten bij het IJzerdraad- en Drijfmest arrest van de strafkamer van de Hoge Raad. De convergentie tussen het fiscale boeterecht en het strafrecht zagen we al eerder. Duidelijk is dat de boeterechterlijke begrippen in het bestuursrecht dezelfde betekenis dienen te hebben als in het strafrecht. Dit is dan ook één van de redenen om in de Tour over het fiscale strafrecht bepaalde uitspraken ten aanzien van fiscale boeten te bespreken, nu deze ook relevant (zouden moeten) zijn voor het fiscale strafrecht.

Medeplegen

De ‘klassieke’ situatie waarin een ondernemer de verschuldigde omzetbelasting niet kan voldoen en de aangifte vervolgens maar laat aanpassen door zijn boekhouder naar een bedrag dat wel voldaan kan worden, deed zich voor in de zaak van de rechtbank Rotterdam van 28 februari 2023.¹¹ Doordat de boekhouder wist dat er meer omzet was dan er werd aangegeven, oordeelde de rechtbank dat medeplegen kon worden bewezen.

Zoals in de vorige Tour over 2022 werd geconcludeerd, is het Openbaar Ministerie niet te benijden ingeval sprake is van een frauduleuze adviseur die de aangiften van belastingplichtigen gebruikt om allerlei belastingteruggaven te realiseren. In dat geval heeft de verdachte adviseur niet de kwaliteit die nodig is om als pleger aangemerkt te kunnen worden van het delict in art. 69 lid 2 AWR. De kwalificatie medeplegen is hier wel mogelijk, maar rechtbanken achten dat dan weer niet altijd bewezen omdat de opzet van de betrokken belastingplichtigen op basis van het dossier vaak

4 Hof Den Haag 24 november 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2279.

5 HR 22 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1760.

6 Rb. Overijssel 31 juli 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:3018.

7 Rb. Overijssel 6 april 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:1245.

8 Zie *Kamerstukken II* 1995/96, 23470, nr. 11, p. 11-12 voor de totstandkomingsgeschiedenis van het bepaalde in art. 69 lid 4 Sr.

9 HR 30 januari 2018, ECLI:NL:HR:2018:1321; HR 14 mei 2019, ECLI:NL:HR:2019:717; HR 10 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1758 en HR 13 april 2021, ECLI:NL:HR:2021:559 en ECLI:NL:HR:2023:272. Zie verder de conclusies van de procureur-generaal ten behoeve van genoemde arresten; ECLI:NL:PHR:2017:1640, ECLI:NL:PHR:2019:516, ECLI:NL:PHR:2020:813, ECLI:NL:PHR:2021:166 en ECLI:NL:PHR:2023:40.

10 RvS 31 mei 2023, ECLI:NL:RVS:2023:2071.

11 Rb. Rotterdam 28 februari 2023, ECLI:NL:RBROT:2023:1849.

niet kan worden vastgesteld. Op 22 juni 2023 oordeelde de rechtbank Amsterdam dat de verdachte steeds opzettelijk de aangiftes onjuist voor zijn klanten, de aangifteplichtigen, invulde. *‘De klant ondertekende de aangifte en diende deze in, of deze werd namens de klant door de secretaresse van verdachte online ingediend. Gelet op deze handelswijze is de rechtbank van oordeel dat verdachte nauw en bewust heeft samengewerkt met de aangifteplichtige bij het indienen van de aangifte.’* Daarbij neemt de rechtbank aan dat de aangifteplichtigen bekend waren met de onjuistheden in de aangiften en dat zij dit ook hebben gewild, hetgeen schuurt met de vaststelling van de rechtbank in het vonnis dat de expertise van de adviseur diende te worden *‘afgezet tegen de onervarenheid van zijn klanten op dit gebied’*. Van doen plegen was dan ook geen sprake, nu de rechtbank niet kon vaststellen dat de aangifteplichtigen willoze werktuigen waren.

Een situatie van ‘medeplegen-met-jezelf’ deed zich voor in het arrest van het gerechtshof Amsterdam.¹² De verdachte directeur had naar eigen zeggen zelf namens de vennootschappen opzettelijk onjuiste aangiften gedaan. De gedraging en het opzet van de directeur kunnen aan de rechtspersoon worden toegerekend. De rechtspersoon en de bestuurder kunnen als pleger en feitelijk leidinggever worden vervolgd. Nu primair medeplegen ten laste was gelegd, oordeelt het hof dat dit verwijt kan worden bewezen: *‘Dat de rechtspersonen in deze zaak niet tevens zijn of worden vervolgd, maakt dit niet anders; hetzelfde geldt voor het feit dat de verdachte ook (indirect) bestuurder van de vennootschappen was.’*

De wetenschap van de onjuistheid van de aangiften is essentieel om tot een bewezenverklaring van medeplegen te kunnen komen

Rechtbank Overijssel oordeelde in de zaak van 24 juli 2023¹³ over een nog complexere variant waarin feitelijk leidinggeven werd ten laste gelegd aan het medeplegen van belastingfraude door een bv. Het medeplegen van feitelijk leidinggeven kon worden bewezen, maar dat was niet ten laste gelegd. De medepleger van het belastingplichtige bedrijf was verdachte als gevolg waarvan de rechtbank uiteindelijk als volgt oordeelde: *‘De rechtbank spreekt verdachte vrij van het tezamen en in vereniging plegen mét de vennootschap, omdat feitelijk leidinggeven aan eigen (mede)plegen niet goed denkbaar is.’*

Dat wetenschap van de onjuistheid van de (gegevens in de) aangiften essentieel is om tot een bewezenverklaring te kunnen komen van medeplegen, blijkt uit het arrest van gerechtshof 's-Hertogenbosch¹⁴ waarin de boekhouder de aangiften omzetbelasting verzorgde voor een eenmanszaak.

In dat kader belde de boekhouder met de verdachte met de vraag welke gegevens hij kon gebruiken. In de ten laste gelegde periode werden ook nihilaangiften gedaan, terwijl er facturen met btw waren verzonden. Verdachte was niet de eigenaar van de eenmanszaak en kon diens gevolg niet de pleger zijn. Het hof kon niet vaststellen dat de belastingplichtige en de boekhouder wisten van de onjuistheid van de doorgegeven bedragen, waardoor medeplegen niet kon worden bewezen. Uiteindelijk volgde een veroordeling voor doen plegen.

Feitelijk leidinggeven

Rechtbank Overijssel ging dogmatisch te werk in het vonnis van 27 november 2023¹⁵ waarbij een verdachte feitelijk leidinggeven werd verweten met betrekking tot onjuiste invoeraangiften die door een vennootschap werden gedaan. De rechtbank bracht in herinnering dat eerst dient te worden vastgesteld of de rechtspersoon het strafbare feit heeft begaan. De verdachte was bestuurder van een vennootschap (medeverdachte 1) die eigenaar en bestuurder was van een bv die optrad als algemeen fiscaal vertegenwoordiger voor bedrijf 1. Eén invoeraangifte was gedaan op naam van bedrijf 1 en de andere drie invoeraangiften waren niet gedaan op naam van de vennootschap die algemeen fiscaal vertegenwoordiger was, maar ingediend door medeverdachte 1. De rechtbank stelde vast dat medeverdachte 1 die ene aangifte niet had gedaan en oordeelde voor het overige dat medeverdachte 1 *‘niet de rechtspersoon was aan wie de vergunning algemeen fiscaal vertegenwoordiger was afgegeven en dus niet degene was op wiens belasting- of betalingsplicht die aangifte betrekking had, of degene die op grond van de artikelen 42 tot en met 44 AWR als vertegenwoordiger van de belasting- of betalingsplichtige kon optreden’*. De rechtspersoon die de aangifte had ingediend, had dus niet de kwaliteit die in art. 69 lid 2 AWR wel wordt vereist. Na die vaststelling over de rechtspersoon die het strafbare feit zou hebben begaan, kon dus evenmin van feitelijk leidinggeven sprake zijn.

5. Aangifte en het bewijs van de onjuistheid daarvan

Dat het in bepaalde gevallen niet eenvoudig is voor het Openbaar Ministerie om fiscale verwijten door te vertalen in een bewijsbare tenlastelegging wordt treffend geïllustreerd in een vonnis van rechtbank Overijssel.¹⁶ Ook daar stonden invoeraangiften centraal en de vraag was of de ‘aangiften ten invoer’ vallen binnen het bereik van ‘de belastingwet’, zoals bedoeld in art. 2 AWR. Daaronder vallen de rijksbelastingen en dus ook de Wet op de omzetbelasting 1968. Als belastbaar feit wordt in art. 18 ‘invoer van goederen’ aangemerkt. De rechtbank redeneerde vervolgens dat deze heffingsregels voortvloeien uit het ‘recht van de Europese Unie’ en concludeerde vervolgens als volgt: *‘Gelet op het feit dat de werkingssfeer van “de belastingwet” in de zin*

¹² Hof Amsterdam 23 augustus 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:1983.

¹³ Rb. Overijssel 24 juli 2023 ECLI:NL:RBOVE:2023:2833.

¹⁴ Hof 's-Hertogenbosch 8 augustus 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:2555.

¹⁵ Rb. Overijssel 27 november 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:4791.

¹⁶ Rb. Overijssel, 27 november 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:4789.

van de AWR is beperkt tot nationale wetgeving, is de rechtbank van oordeel dat de “aangiften ten invoer” niet binnen het bereik van “de belastingwet” vallen.’ Wat de rechtbank deed, is dus beoordelen of een nationale heffingswet (de Wet op de omzetbelasting 1968) wel gebaseerd is op nationale wetgeving of voortvloeit uit Europese regels. Dat onderscheid lijkt mij voor de vraag of sprake is van een ‘bij de belastingwet voorziene aangifte’ niet relevant. Als de lijn van de rechtbank juist zou zijn, kan geen enkele aangifte omzetbelasting op grond van art. 69 lid 2 AWR worden vervolgd, nu deze gehele wet is gebaseerd op richtlijnen van de Europese Unie.

In de zaak die leidde tot het vonnis van 22 juni 2023 van de rechtbank Amsterdam¹⁷ kwam aan de orde de vraag of aangiften onjuist waren gedaan. Het betrof een verdenking tegen een ‘belastingadviseur’ die voor zijn cliënten allerlei kosten opvoerde teneinde een teruggave of verminderde belastingafdracht te bewerkstelligen. De rechtbank oordeelde als volgt omtrent het bewijs van de onjuistheid van de aangifte: ‘Dat de voornoemde kosten gemaakt zijn en dat is voldaan aan de voorwaarden voor het opvoeren van deze aftrekpost, kan niet worden vastgesteld. De rechtbank oordeelt daarom dat de kosten onterecht zijn opgevoerd, en dat de belastingaangiften onjuist zijn gedaan.’ De ‘daarom’ is fascinerend omdat het enkele feit dat niet kan worden vastgesteld dat bepaalde kosten zijn gemaakt, geen bewijs is voor het feit dat deze kosten niet zouden zijn gemaakt. Dat daarenboven niet kan worden vastgesteld of aan de voorwaarden van de aftrek is voldaan, lijkt mij ook eerder in de weg te staan aan een bewezenverklaring dan dat deze conclusie bijdraagt aan het bewijs van de onjuistheid van de aangifte. Verwacht mag worden dat het Openbaar Ministerie bewijst dat de kosten niet zijn gemaakt en dat aan de voorwaarden voor aftrek niet wordt voldaan. *De facto* (en als gevolg daarvan *de jure*) draait de rechtbank in deze zaak de bewijslast om.

Een soortgelijke situatie deed zich voor bij de rechtbank Overijssel.¹⁸ De onjuistheid van de aangiften omzetbelasting werd bewezen verklaard nu de basis voor deze aangiften, de administratie ‘niet conform de daarvoor geldende regels werd bijgehouden’ hetgeen dan tot gevolg zou hebben volgens de rechtbank ‘dat de daarop gebaseerde aangiften ook niet juist en volledig zijn’. In zijn algemeenheid kan deze conclusie niet juist zijn. Een administratie kan materieel correct zijn, zelfs als de regels niet worden gevolgd. Belangrijker is nog dat onjuist niet automatisch betekent dat te weinig belasting is voldaan. In dat kader is dan nog van belang de volgende overweging van de rechtbank: ‘Het verweer dat geen sprake zou zijn van een benadelingsbedrag gelet op de door de verdediging verstrekte Excel sheets met de naderhand door [getuige 1], de huidige boekhouder van verdachte, bijgewerkte administratie, wordt verworpen. De bedragen in deze overzichten zijn in het geheel niet onderbouwd.’ Ofschoon deze laatste constatering niet kan worden geverifieerd op basis van de informatie uit het

vonnis, lijkt zich hier ook een bepaalde mate van omkering van de bewijslast voor te doen.

In één van de weinige arresten van de Hoge Raad¹⁹ op het gebied van het fiscale strafrecht dit jaar stond het begrip ‘aangifte’ eveneens centraal. Het betrof een onderneming die auto’s importeerde. In dat kader werd telkens melding gemaakt van de waarde van de ingevoerde auto’s in verband met het op kenteken stellen daarvan. De meldingen lagen vervolgens ten grondslag aan de aangiften die per tijdvak werden gedaan. In cassatie werd geklaagd over het feit dat het hof de grondslag van de tenlastelegging had verlaten door het opzettelijk onjuist doen van aangiften bewezen te verklaren op basis van bewijs van de onjuistheid van de meldingen die aan de aangiften ten grondslag lagen. De Hoge Raad billijkt het oordeel van het hof ‘dat de in de tenlastelegging gespecificeerde meldingen zo nauw samenhangen met de daarop gevolgde, door de B.V. gedane aangiften voor de BPM, dat deze een integrerend onderdeel daarvan uitmaken’. De tenlastelegging mocht zo worden gelezen dat aangiften onjuist werden gedaan ‘door in de aan die aangiften ten grondslag gelegde meldingen, op basis waarvan (kort gezegd) die B.V. de door haar te betalen bedragen aan BPM vaststelde, onjuiste of onvolledige gegevens in te vullen dan wel te doen invullen’. Met name nu de wettekst niet uitgaat van meldingen die onderdeel uitmaken van de uiteindelijke tijdvak aangifte, wordt het aangiftebegrip met dit arrest wel erg extensief geïnterpreteerd.

6. Opzet

6.1 Het bewijs van opzet

Nu het niet mogelijk is in het hoofd te kijken van de verdachte op het moment dat hij het ten laste gelegde delict heeft gepleegd, is het al jaren vaste jurisprudentie – en werd dit jaar door de Hoge Raad²⁰ herhaald – dat voor de beantwoording van de vraag of (voorwaardelijk) opzet aanwezig is, ‘is mede van belang dat bepaalde gedragingen naar hun uiterlijke verschijningsvorm kunnen worden aangemerkt als zozeer gericht op een bepaald gevolg dat het – behoudens contra-indicaties – niet anders kan zijn dan dat de betrokkene dat gevolg heeft gewild of althans de aanmerkelijke kans op het desbetreffende gevolg bewust heeft aanvaard.’ Onder een dergelijke ‘uiterlijke verschijningsvorm’ valt niet²¹ de ‘enkele omstandigheid dat de ten onrechte niet betaalde omzetbelasting zowel absoluut als relatief omvangrijk is.’ Dat zegt volgens de Hoge Raad niets omtrent de wetenschap van de verdachte ten aanzien van ‘de aanmerkelijke kans dat hij te weinig omzetbelasting op aangifte zou voldoen en dat hij deze kans bovendien bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen). Ook de omstandigheid dat stelselmatig en langdurig te

19 HR 27 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:974.

20 HR 3 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:97.

21 HR 31 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:492. Vgl. ook HR 13 oktober 2023, ECLI:NL:HR:2023:1336; HR 10 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:185, rechtsverweking 4.3.2 en HR 31 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:492, rechtsverweking 3.7.4.

17 Rb. Amsterdam 22 juni 2023, ECLI:NL:RBAMS:2023:3880.

18 Rb. Overijssel 8 juni 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2121.

weinig omzetbelasting op aangifte is voldaan, brengt niet mee, ook niet in combinatie met de omvang van de daarmee gemoeide bedragen, dat het gaat om fouten die met (voorwaardelijk) opzet zijn gemaakt. De omstandigheid dat de belastingplichtige zich ervan bewust had moeten zijn dat zijn betaling op aangifte onjuist was, welke omstandigheid zich volgens de Inspecteur in dit geval voordeed, brengt evenmin mee dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid kan worden verweten'.

Voor het bewijs van opzet is de intentie, de wil van de verdachte, van groot belang

Rechtbank Overijssel²² durfde het toch aan opzet bewezen te verklaren en oordeelde: uit *'de inhoud van de hiervoor vermelde bewijsmiddelen blijkt immers dat er een groot verschil zit tussen de omzet die volgt uit de bankmutaties en de in de aangiften omzetbelasting vermelde omzet. In een aantal gevallen is zelfs een nihilaangifte gedaan. Deze omstandigheden kunnen naar de uiterlijke verschijningsvorm niet anders worden geduid dan dat verdachte met zijn handelen opzet had op het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting'.*

Dat voor het bewijs van opzet de intentie, de wil van de verdachte, van groot belang is, kwam treffend tot uiting in het arrest van het gerechtshof 's-Hertogenbosch²³ die uit de vastgestelde feiten en omstandigheden afleidt dat de betrokken rechtspersoon *'op het moment dat de verdachte daar begin 2016 aantrad de administratie niet overeenkomstig de daaraan ingevolge de belastingwet gestelde eisen voerde en dat één van de taken van de verdachte was de administratie op orde te brengen. Kennelijk is de verdachte in 2016 en 2017 daar niet, althans in elk geval onvoldoende, in geslaagd. Nu de verdachte door [B.V.] mede was ingehuurd om de administratie op orde te brengen en toen dat in 2016 niet snel genoeg lukte ook [naam] is aangetrokken, kan niet gezegd worden dat het opzet van de B.V. er op gericht was de administratie zodanig te voeren dat er een niet sluitende administratie over de boekjaren 2016 en 2017 was [...] laat staan dat de verdachte daaraan feitelijk leiding heeft gegeven dan wel het feit heeft medegepleegd. De verdachte spande zich er juist voor in om de administratie op orde te krijgen'.* De vraag die rijst is wel waarom een strafzaak wordt doorgezet als blijkt dat de betrokkene geen schuld heeft aan de onjuiste administratie, maar juist was ingehuurd en feitelijk werkzaam was om de administratie op orde te krijgen.

Dat duidelijke interne regels op basis van een uitgeschreven beleid relevant kunnen zijn voor de beantwoording van de vraag of sprake is van opzet, blijkt uit het vonnis van de rechtbank Overijssel²⁴ waarin waarde werd gehecht aan een

beleidsdocument waarin was vastgelegd aan welke criteria zowel potentiële als bestaande klanten dienden te voldoen: *'In dit beleidsdocument is beschreven dat voorop staat dat zowel nieuwe als bestaande klanten per definitie moeten voldoen aan de fiscale wetgeving en dat btw-constructies met als doel het ontgaan van btw-heffing door [medeverdachte 1] niet worden gefaciliteerd. Btw-ontwijking mag, mits daarvoor voldoende wettelijke basis is. De rechtbank leidt hier uit af dat het algemene beleid van [medeverdachte 1] was gericht op compliance met de geldende fiscale regels. Dat dit ook het geval was ten aanzien van [bedrijf 1] en [bedrijf 2] volgt uit het feit dat door de compliance-afdeling van [medeverdachte 1] uitgebreid klantonderzoek is verricht en bij het verzorgen van de aangiften omzetbelasting het vierogenprincipe werd toegepast. Tot slot heeft [medeverdachte 1] volgens het geldende beleid de klantrelaties met [bedrijf 1] en [bedrijf 2] opgezegd zodra de betrokken werkzame personen de gang van zaken niet langer vertrouwden.'* Uiteraard zal dergelijk beleid als het niet wordt opgevolgd eerder contraproductief werken.

6.2 Onderzoeksplicht

Om opzet bewezen te kunnen verklaren, stellen de feitenrechtters in toenemende mate vast dat de verdachte zijn onderzoeksplicht heeft geschonden. Zo oordeelde de rechtbank Amsterdam²⁵ dat op verdachte *'als professional in de financiële dienstverlening een onderzoeksplicht [rust]. Over de reikwijdte van deze onderzoeksplicht kan worden getwist, maar de rechtbank is van oordeel dat deze in ieder geval inhoudt dat verdachte niet zomaar op een enkele opmerking van een klant af mag gaan, zonder onderzoek te doen of in ieder geval door te vragen naar de feiten en omstandigheden die van belang zijn om te beoordelen of een bepaalde aftrekpost mag worden opgevoerd. Bij twijfelgevallen had het op de weg van verdachte gelegen nadere informatie in te winnen of bewijsstukken op te vragen ter onderbouwing van een kostenpost, en, bij gebreke van bewijsstukken, de betrokken aftrekpost niet in de aangifte op te nemen'.* Door deze onderzoeksplicht wordt de belastingadviseur medeverantwoordelijk voor de feiten die ten grondslag liggen aan de aangifte. Een dergelijke in algemene termen geformuleerde verantwoordelijkheid gaat erg ver en is nergens in wet- of regelgeving vastgelegd.²⁶ Slechts indien er reden is voor twijfel ten aanzien van de door de cliënt aangeleverde informatie bestaat op grond van de reglementen van de NOB en Register Belastingadviseurs de verplichting door te vragen.

Ook het gerechtshof in Amsterdam²⁷ acht opzet aannemelijk doordat de verdachte *'slechts beperkt tot geen onderzoek [heeft] ingesteld naar de juistheid van de opgevoerde aftrekposten. Zo heeft hij naar eigen zeggen de belastingplichtigen soms naar bewijsstukken voor de aftrekposten gevraagd, maar hij heeft deze bewijsstukken niet daadwerkelijk gezien dan wel gecontroleerd'.*

²² Rb. Overijssel 20 april 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:1411.

²³ Hof 's-Hertogenbosch 21 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3893.

²⁴ Rb. Overijssel 27 november 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:4791.

²⁵ Rb. Amsterdam 22 juni 2023, ECLI:NL:RBAMS:2023:3880.

²⁶ Vgl. HR 31 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY7673, BNB 2013/192.

²⁷ Hof Amsterdam 2 mei 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:1031.

De onderzoeksplicht kan ook leiden tot de tegengestelde conclusie – geen opzet – als uit de feiten blijkt dat daar daadwerkelijk aan is voldaan. De rechtbank Overijssel²⁸ oordeelde dat meerdere onderzoekshandelingen waren verricht en dat klantonderzoek had plaatsgevonden: *‘Daar kwam telkens een – in het licht van de te verrichten taak, te weten het optreden als fiscaal vertegenwoordiger en in dat verband indienen van aangiften omzetbelasting – voldoende bevredigend resultaat uit dan wel antwoord op.’*

6.3 De rol van derden

Om meerdere redenen is de rol van derden in menige fiscale strafzaak een complicerende factor. Allereerst is het op grond van het IJzerdraad-arrest niet mogelijk het opzet van de derde toe te rekenen aan de verdachte (natuurlijk persoon). Daarenboven is het vaak niet eenvoudig te achterhalen welke informatie werd uitgewisseld tussen de verschillende betrokkenen. Hof 's-Hertogenbosch²⁹ herhaalde het – uit het fiscaal boeterecht stammende – juridische kader door te benadrukken dat *‘de omstandigheid dat de verdachte een adviseur heeft ingeschakeld, aan wie (voorwaardelijke) opzet kan worden verweten, kan samengaan met de mogelijkheid dat bij de verdachte zelf (voorwaardelijk) opzet op het niet doen van de aangifte aanwezig is geweest. In dat verband kan van belang zijn of de verdachte de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevegd bij de keuze van zijn adviseur en bij de samenwerking met die adviseur. Wat in dit opzicht redelijkerwijs van de verdachte kan worden gevegd, zal intussen van geval tot geval sterk kunnen verschillen, bijvoorbeeld naar gelang zijn hoedanigheid en zijn kennis en ervaring omtrent de ter zake fiscale en andere aspecten’*. In casu waren aangiften niet gedaan, maar de verdachte had geïnformeerd hoe het stond met het doen van deze aangifte, waarna hem ten onrechte was voorgehouden dat de adviseur daarmee bezig zou zijn. Hij was dan ook niet tekortgeschoten in zijn samenwerking met de adviseur naar het oordeel van het hof.

De belastingkamer van hetzelfde hof³⁰ was streng voor de inspecteur, nu ten aanzien van de persoon die namens de fiscale eenheid de betalingen van de omzetbelasting deed niet kon worden uitgesloten dat hij *‘geen bewuste rol had in het onderhavige aangifte- en betalingsproces’* en volledig afging op de instructies van derden. In deze zaak werd het feit dat er wel facturen met omzetbelasting werden verzonden en er toch in bepaalde perioden een nihilaangifte werd gedaan, onvoldoende geacht om tot een andere conclusie te komen.

Ook in 2023 benadrukte de Hoge Raad dat het verweer dat mocht worden vertrouwd op de belastingadviseur door de feitenrechter extensief dient te worden uitgelegd en dat voor een onderzoeksplicht naar de handelwijze van de adviseur geen plaats is. De belastingkamer³¹ overwoog in

de verwijzingsopdracht in het arrest van 13 januari 2023 als volgt:

‘3.8.1 Met het oog op het geding na verwijzing verdient met betrekking tot de boetebeschikking het volgende opmerking. In het – in cassatie niet bestreden – oordeel van het Hof dat de toenmalige gemachtigde is verbonden aan een gerenommeerd kantoor, ligt het oordeel besloten dat belanghebbende zich heeft laten bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakvervulling hij niet behoefde te twijfelen. Dan mag belanghebbende vertrouwen op de juistheid van de aangifte IB/PVV 2010 indien belanghebbende alle informatie waarvan hij in redelijkheid mocht aannemen dat die voor het opstellen van die aangifte was benodigd, aan die gemachtigde had verstrekt. Dan kan namelijk niet worden gezegd dat hij bij de samenwerking met de toenmalige gemachtigde niet de zorg heeft betracht die redelijkerwijs van hem kon worden gevegd. Dat wordt niet anders wanneer het om omvangrijke bedragen gaat, noch wanneer belanghebbende de gegevens die de toenmalige gemachtigde in de aangifte IB/PVV 2010 heeft opgenomen, niet heeft gecontroleerd.’³²

Uiteraard worden dan wel eisen gesteld aan die samenwerking tussen de verdachte en de belastingadviseur. Veelal staat daarbij de informatieverstrekking tussen beiden centraal. De rechtbank Overijssel³³ stelde vast dat de belastingplichtige zijn adviseur niet volledig had ingelicht en desalniettemin telkens akkoord was gegaan met de inhoud van en indiening van de aangiften, als gevolg waarvan voorwaardelijke opzet aanwezig werd geacht. Daarbij werd hij als ondernemer bekend geacht met het feit dat hij *‘met het oog op het doen van aangifte inkomstenbelasting door tussenkomst van een adviseur in ieder geval alle hem betreffende financiële gegevens aantoonbaar dan wel op eenvoudig verifieerbare wijze aan die adviseur had dienen te verstrekken, waaronder alle gegevens ter zake van deelnemingen in (buitenlandse) vennootschappen en vermogenswaarden op buitenlandse bankrekeningen die zonder die informatieverstrekking buiten het zicht blijven van de adviseur die de belastingaangifte verzorgt en bijgevolg voor de Nederlandse fiscus buiten beeld blijven’*.

Dat die rechtbank ook eisen stelt die verder lijken te gaan dan hetgeen de Hoge Raad voor ogen lijkt te hebben, kan worden afgeleid uit het vonnis van 8 juni 2023³⁴ waarin wordt geoordeeld dat de belastingplichtige *‘in elk geval enige mate van controle moeten hebben uitgeoefend op de activiteiten van zijn fiscale bijstandsverlener, door bijvoorbeeld een ingevulde aangifte met hem te bespreken alvorens deze in te zenden, en uitleg te vragen over zaken die de belastingplichtige niet duidelijk zijn, dan wel hem opval-*

28 Rb. Overijssel 27 november 2023, ECLI:NL:RBSOVE:2023:4791.

29 Hof 's-Hertogenbosch 11 april 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:1368.

30 Hof 's-Hertogenbosch 27 september 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3097.

31 HR 13 januari 2023, ECLI:NL:HR:2023:26.

32 Vgl. HR 13 februari 2009, ECLI:NL:HR:2009:BH2586, rechtsoverweging 3.4.3.

33 Rb. Overijssel 31 juli 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:3018.

34 Rb. Overijssel 8 juni 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2117. Vgl. Rb. Overijssel 24 juli 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2883.

len. Als een aangifteplichtige die zijn aangifte door een ander laat verzorgen zonder zich ook maar enigszins van de inhoud daarvan te vergewissen zijn handtekening onder het door die ander ingevulde aangiftetiljet heeft geplaatst, of toestemming geeft die aangifte namens hem in te dienen, betekent dit dat diegene zo vergaand nonchalant is geweest dat ofwel hij zich niet van de juistheid van de aangifte heeft willen overtuigen ofwel dat het hem onverschillig heeft gelaten. In een dergelijke situatie wordt er dermate lichtvaardig en nalatig behandeld dat er sprake is van voorwaardelijk opzet'. Dit oordeel is niet in lijn met de overwegingen van de Hoge Raad zoals die hiervoor nog werden aangehaald en ook overigens door de rechtbank wordt aangehaald: 'Het uitgangspunt is dat van een belastingplichtige niet wordt geëist dat hij zich ter voorkoming van fouten zelf ook in de inhoudelijke aspecten van de op hem toepasselijke belastingregelingen verdiept, als hij zich laat bijstaan door een adviseur die hij voor voldoende deskundig mocht houden en aan wiens zorgvuldige taakuitoefening hij niet hoefde te twifelen. De rechtbank verwijst in dit kader naar een arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 28 februari 2020 (ECLI:NL:HR:2020:254)'. Hoe de rechtbank de rechtsregel van de Hoge Raad kan verenigen met de eigen oordelen over de vereiste kritische houding van de belastingplichtige naar zijn eigen adviseur blijft een raadsel. Van een controleplicht ten aanzien van het werk van de adviseur is immers geen sprake, mits de adviseur met zorgvuldigheid is uitgekozen en de belastingplichtige zeker stelt dat alle relevante informatie in het bezit is van de adviseur.

7. Pleitbaar standpunt/Schijnhandeling

In het kader van Hoge Raad Watching is interessant dat de Hoge Raad³⁵ in zijn arrest van 11 juli 2023 een wel erg bijzondere toevoeging aan zijn art. 81 Wet op de rechterlijke organisatie overweging gaf: 'De Hoge Raad heeft ook de overige klachten – die niet inhouden dat bij het hof een pleitbaar standpunt is ingenomen als bedoeld in het arrest van de Hoge Raad (fiscale kamer) van 7 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1049 – over de uitspraak van het hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak.' Uit het arrest is niet af te leiden met welke reden de Hoge Raad benadrukt wat de klachten niet inhouden. De Hoge Raad zal niet hebben willen ventileren dat een dergelijk verweer bij het hof wel succesvol had kunnen zijn, ofschoon die indruk kan ontstaan. Mogelijk werd in cassatie gesteld dat er een pleitbaar standpunt is, terwijl dat niet eerder in feitelijke aanleg had plaatsgevonden. Dat ongelijk hebben bij de Hoge Raad toch tot succes kan leiden, blijkt uit het arrest van de Hoge Raad van 31 maart 2023.³⁶ Het hof had geoordeeld dat een suppletie van ten onrechte niet-betaalde omzetbelasting was gedaan door de verschuldigde bedragen als balanspost in de jaarrekening

op te nemen en in de aangifte vennootschapsbelasting. De boete ex art. 10a lid 3 AWR werd op die grond vernietigd. De Hoge Raad overwoog dat de staatssecretaris gelijk had in zijn opvatting dat dit geen rechtsgeldige suppletie was. Ondanks zijn gelijk, bleef de boete vernietigd: 'Aangezien het Hof belanghebbende op rechtskundige gronden in het gelijk heeft gesteld, moet het ervoor worden gehouden dat belanghebbende een pleitbaar standpunt heeft ingenomen.' Kennelijk is de vraag waar een rechtsgeldige suppletie aan dient te voldoen en of daarvan in casu sprake was een rechtskundige aangelegenheid. Het betreft dus niet slechts zuivere rechtsoordelen, maar evenzeer gemengde oordelen. Dat een pleitbaar standpunt door een arrest voor de toekomst niet langer pleitbaar kan worden geacht, maakt niet dat die pleitbaarheid daarvoor niet bestond. In het arrest van 7 juli 2023 overwoog de Hoge Raad³⁷ dat het aftrekrecht vanwege fraude geweigerd diende te worden. Dat vloeide voort uit de Italmoda-zaak³⁸ van 2014, die gewezen werd naar aanleiding van een prejudiciële vraag van de Hoge Raad.³⁹ In de Italmoda-zaak werd bevestigd dat het aftrekrecht kon worden beperkt zelfs als de nationale wet daarin niet voorzag. De boeten zagen echter op te weinig betaalde belastingen in de jaren 2007 tot en met 2010. De Hoge Raad overwoog dat in die periode – voorafgaand aan de prejudiciële vraag – 'moet worden aangenomen dat naar de toenmalige stand van het recht in redelijkheid twijfel mogelijk was over de vraag of dat uitgangspunt wel of niet juist was. Dit brengt mee dat belanghebbende [in de periode 2007-2010] een pleitbaar standpunt heeft ingenomen. De boete moet daarom worden vernietigd'.

Al eerder heb ik benadrukt dat het pleitbaar standpunt volgens de strafkamer van de Hoge Raad slechts een voorbeeld is van een situatie waarin de verdachte redelijkerwijs mocht en kon menen een juiste aangifte te doen. Dit opzetverweer is ruimer dan een rechtskundige discussie over de fiscale wetgeving die verdedigbaar is. Met name in situaties waarin wordt geoordeeld dat sprake is van een schijnhandeling rijst de vraag of de verdachte niet redelijkerwijs had kunnen en mogen menen een juiste aangifte te doen. Zo oordeelde de rechtbank Overijssel⁴⁰ dat de omstandigheid dat auto's daadwerkelijk naar Duitsland zijn vervoerd en daar op Duits kenteken zijn gezet niet afdoet aan de conclusie dat sprake was van een schijnhandeling, 'omdat dit vervoer, zo heeft verdachte ter zitting verklaard, uitsluitend heeft plaatsgevonden met het vooropgezette doel om tegen het multitarief te leveren en zodoende niet de btw te hoeven voorfinancieren, alsmede om de (uiteindelijke) afdracht van belasting uit hoofde van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992 (BPM) te vermijden. Er werd kortom een schijnwerkelijkheid gecreëerd die niet de economische werkelijkheid weergaf'. Maar is er dan wel sprake van schijn? Het voorkomen van een voorfi-

35 HR 11 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1090.

36 HR 31 maart 2023, ECLI:NL:HR:2023:491. Vgl. HR 19 juli 2019, ECLI:NL:HR:2019:1230.

37 HR 7 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1049.

38 HvJ EU 18 december 2014, Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti v.o.f. e.a., gevoegde zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455.

39 HR 8 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BW5410.

40 Rb. Overijssel, 21 september 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2794.

nanciering is een valide bedrijfseconomische reden om een bepaalde transactie uit te voeren. Ook het voorkomen van bepaalde heffingen zijn geaccepteerde bedrijfseconomische gronden voor een bepaalde handelwijze. Het zijn dus eerder contra-indicaties voor een schijnhandeling dan dat zij voor die conclusie een grondslag bieden.

8. Daderschap en opzet rechtspersoon

In het kader van het toerekenen van handelingen van een derde aan een rechtspersoon is op grond van het Drijfmest-arrest relevant of de gedraging heeft plaatsgevonden in de sfeer van de rechtspersoon. In navolging van de belastingkamer van de Hoge Raad oordeelde de rechtbank Oost-Brabant⁴¹ dat het doen van belastingaangifte bij uitstek een gedraging is die plaatsvindt in de sfeer van de rechtspersoon en past binnen de normale bedrijfsvoering.

Een rechtspersoon kan pas tot gedragingen overgaan als natuurlijke personen daartoe initiatieven ondernemen

Rechtbank Overijssel⁴² benadrukte nog eens dat onder bepaalde omstandigheden het opzet van een natuurlijk persoon aan een rechtspersoon kan worden toegerekend. *‘Voor het opzet van een rechtspersoon is echter niet vereist dat komt vast te staan dat de namens of ten behoeve van die rechtspersoon optredende natuurlijke personen met dat opzet hebben gehandeld. Het opzet van een rechtspersoon kan onder omstandigheden bijvoorbeeld ook worden afgeleid uit het beleid van de rechtspersoon of de feitelijke gang van zaken binnen de rechtspersoon.’*⁴³ Deze rechtsregel blijft toch moeilijk te bevatten. Een rechtspersoon is niet meer dan een juridische constructie die pas tot gedragingen kan overgaan als natuurlijke personen daartoe initiatieven ondernemen.

Ook het beleid of de feitelijke gang van zaken hangt samen met de acties en intenties, of het gebrek daaraan, van de personen die bij de rechtspersoon zijn betrokken. Hoe de rechtspersoon opzet kan hebben, zonder dat die opzet wordt geconstateerd bij de personen die voor de rechtspersoon werkzaamheden verrichten, blijft voor mij een hoog juridisch luchtvaartserijgehalte hebben en maakt inbreuk op de eisen die aan (het bewijs van) opzet worden gesteld.

9. Nemo tenetur

Hof Arnhem-Leeuwarden⁴⁴ boog zich over een zaak waar de aangiften te laat zijn ingediend. De raadsman betoogde dat onder druk van het bepaalde in art. 47 AWR informatie aan de inspecteur is verstrekt. In een soort ‘fruits of

the poisonous tree’-redenering zou dan alles wat nadien is gebeurd, waaronder verklaringen die na het ontvangen van de cautie zijn gegeven bij de FIOD, van het bewijs dienen te worden uitgezonderd. Het hof stelt dat de (te laat) ingediende aangiften niet zijn gedaan op grond van art. 47 AWR, maar op basis van art. 9 AWR. *‘De e-mailberichten van verdachte met toelichtingen op zijn aangiftgedrag en het uitblijven daarvan, zijn in dat kader verzonden.’* Maar dat is toch wel een erg ruime uitleg van art. 9 AWR. Te ruim. Want er waren nu juist geen aangiften gedaan. Het arrest biedt geen inzicht in het feitencomplex omtrent de e-mails, maar de redenering van het hof kan niet juist zijn. Bij gebreke aan de toepasselijkheid van art. 47 AWR waren de e-mails volgens het hof niet onder druk verstrekt en was het nemo tenetur-beginsel niet van toepassing.

Dat de reikwijdte van het nemo tenetur-beginsel ons nog zou bezighouden na het De Legé-arrest uit 2022 viel te verwachten. Inmiddels heeft de strafkamer van de Hoge Raad⁴⁵ – in een niet fiscaal-strafrechtelijke zaak – de rechtsregels uit het arrest De Legé toegepast. De politie vorderde op grond van art. 19 WED bescheiden met betrekking tot een illegale internationale aankoop van vuurwerk. Ofschoon het bewijs van de aankoop en levering wel uit andere bewijsmiddelen kon worden afgeleid, was de algemeen gestelde vraag niet acceptabel in het licht van de jurisprudentie van het EHRM en het niet-nakomen van de vordering niet strafbaar. De Hoge Raad overwoog:

‘Daarbij neemt de Hoge Raad in aanmerking dat in de vaststellingen van het hof besloten ligt dat de betreffende vordering – tot het meenemen van “alle” gegevens die betrekking hebben op bestellen en ontvangen van “vuurwerk”, waarbij “onder andere” kan worden gedacht aan facturen, bestelbevestigingen “etc.” terwijl de verdachte er al van verdacht werd dat hij illegaal (professioneel) vuurwerk via internet had gekocht – 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 (...). The latter situation the Court has described as “fishing expeditions”.’ (EHRM 4 oktober 2022, nr. 58342/15 (De Legé/Nederland), overweging 76). *Dat brengt mee dat in de gegeven omstandigheden de vervolging van de verdachte voor handelen in strijd met de in het belang van de opsporing op grond van artikel 19 lid 1 WED gedane vordering, een schending oplevert van het uit artikel 6 EVRM voortvloeiende “privilege against self-incrimination” (nemo tenetur-beginsel).*

De verdediging in de zaak-Pioneer⁴⁶ deed eveneens een beroep op het nemo tenetur-beginsel. De feiten die zich daar voordeden, zijn herkenbaar uit de praktijk. Nadat een gedetailleerde aangifte werd gedaan door NautaDutilh namens haar geheimgehouden cliënte van onder andere niet-ambtelijke omkoping werd door de Belastingdienst een boeken- en derdenonderzoek gedaan. De uitkomsten van die onderzoeken hebben uiteindelijk geleid tot een melding

41 Rb. Oost-Brabant, 9 oktober 2023, ECLI:NL:RBOBR:2023:4846.

42 Rb. Overijssel 27 november 2023, ECLI:NL:RBSOVE:2023:4791.

43 Vgl. Hoge Raad 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:733, r.o. 3.4.2.

44 Hof Arnhem-Leeuwarden 24 februari 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:1967.

45 HR 14 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1562.

46 Hof Amsterdam 21 september 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:2189.

bij de FIOD van een vermoeden van een strafbaar feit. De verdediging betoogde dat de anonieme aangifte tot een strafrechtelijke verdenking en dientengevolge tot een strafrechtelijk onderzoek (met cautie) had moeten leiden; niet tot een fiscaal onderzoek. Als gevolg van de fiscale inlichtingenplicht zijn gegevens verstrekt en dat is strijd met het nemo tenetur-beginsel. Het hof oordeelde dat de anonieme melding onvoldoende was voor een redelijk vermoeden van schuld jegens de uiteindelijke verdachte, nu de aangifte anoniem was en niet met stukken onderbouwd. Het hof stelde vast dat de verstrekte documenten niet van de wil afhankelijk zijn en dientengevolge het nemo tenetur-beginsel haar werking mist. Aan de overwegingen in de zaak-De Legé omtrent fishing expeditions wordt verder geen woord gewijd. Het betoog dat sprake is geweest van misbruik van de fiscale bevoegdheden omdat vragen werden gesteld die geen heffingsbelang maar uitsluitend een strafvorderlijk belang hadden, werd door het hof niet geaccepteerd nadat het de fiscale relevantie van het onderzoek heeft vastgesteld. Dat de Belastingdienst zich laat lenen als de 'werkvoorbereider' van de FIOD en het Openbaar Ministerie is geen onbekend fenomeen. Ook in deze zaak wordt er niet vervolgd voor fiscale delicten, maar slechts voor commune delicten. Ofschoon wellicht van misbruik van de fiscale onderzoeksbevoegdheden in deze zaak niet kan worden gesproken, lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat ten minste sprake is van oneigenlijk gebruik van de bevoegdheden in situaties waarin er in de ogen van de autoriteiten (nog) te weinig reden is voor een daadwerkelijk strafrechtelijk onderzoek, maar er – in media of anderszins – zoveel 'reuring' is dat er toch een voorbereidend strafrechtelijk onderzoek door de Belastingdienst wordt uitgevoerd op basis van zijn bevoegdheden.

10. Una via en ne bis in idem

Dat de Belastingdienst en het Openbaar Ministerie het una via-systeem enigszins kunnen manipuleren, blijkt wel uit het arrest van het gerechtshof Den Haag.⁴⁷ Alleen voor de omzetbelasting werd strafrechtelijk vervolgd en de overige heffingen werden bestraft door de Belastingdienst. Nu aan al die heffingen hetzelfde fraudepatroon ten grondslag lag, zal de una via-beleving bij de verdachte minimaal zijn. Toch staat volgens het oordeel van het hof iedere aangifte op zichzelf en kan telkens de keuze worden gemaakt omtrent de bestraffing, zonder de una via-regeling te schenden. Uiteraard dient daarmee wel rekening te worden gehouden bij de straftoemeting. Vanwege de aanvankelijk verzwezen documentaire die van deze zaak werd gemaakt, werd uiteindelijk in het geheel geen straf opgelegd.

Dat het una via-beginsel ook niet opgaat omdat de verzuimboeten zijn opgelegd aan de rechtspersonen en de natuurlijk persoon als feitelijk leidinggever wordt vervolgd, zoals het hof Arnhem-Leeuwarden⁴⁸ oordeelde, ligt in de lijn

van de jurisprudentie.⁴⁹ Het betreft dan twee verschillende personen. Voorts staat een verzuimboete niet in de weg aan strafvervolging.⁵⁰

Dat het una via-beginsel niet van toepassing is als de fiscus geen boete heeft opgelegd, spreekt voor zich.⁵¹

In het kader van het ne bis in idem-beginsel in art. 50 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: Handvest) oordeelde het HvJ EU⁵² dat ingeval twee sancties strafrechtelijk van aard zijn en een nationale wet die dubbele bestraffing toelaat, dit acceptabel kan zijn 'op voorwaarde:

- dat bij wet is voorzien in de mogelijkheid om beide sancties te cumuleren;
- dat de nationale regeling niet toestaat dat dezelfde feiten worden vervolgd en bestraft wegens dezelfde strafbaarstelling of om dezelfde doelstelling na te streven, maar het enkel mogelijk maakt om vervolgingsmaatregelen en sancties te cumuleren op grond van verschillende regelingen;
- dat met die vervolgingsmaatregelen en sancties elkaar aanvullende doeleinden worden nagestreefd die in voorkomend geval betrekking hebben op verschillende aspecten van hetzelfde inbreukmakende gedrag, en
- dat er duidelijke en nauwkeurige regels bestaan die het mogelijk maken om te voorzien voor welk handelen en nalaten vervolgingsmaatregelen en sancties kunnen worden gecumuleerd en die zorgen voor een coördinatie tussen de verschillende instanties, dat beide procedures daadwerkelijk zijn gevoerd op een voldoende gecoördineerde wijze en temporeel dicht bij elkaar lagen, en dat de sanctie die in voorkomend geval is opgelegd naar aanleiding van de chronologisch eerst gevoerde procedure, in aanmerking is genomen bij het bepalen van de tweede sanctie, zodat de voor de betrokkenen uit een dergelijke cumulatie voortvloeiende lasten beperkt zijn tot wat strikt noodzakelijk is en de opgelegde sancties in hun geheel beschouwd stroken met de ernst van de begane inbreuken'.

Nu ons nationale stelsel het una via-beginsel kent dat verder reikt dan de waarborg in art. 50 Handvest is deze jurisprudentie voor de rechtspraak niet onmiddellijk toepasbaar.

11. Strekkingsvereiste

Dat (i) de selectie van zaken voor strafrechtelijke vervolging niet altijd goed valt te begrijpen en (ii) het strekkingsvereiste op generlei wijze voldoet aan de aanvankelijke doelstelling van dit gevolgbestanddeel, wordt treffend geïllustreerd in het arrest van gerechtshof 's-Hertogenbosch van 21 november 2023.⁵³ De tenlastelegging zag op het voeren van een onjuiste administratie, 'terwijl dit feit ertoe strekt dat te weinig belasting werd geheven'. Uit de bewijsstuk-

49 Vgl. Hoge Raad 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, r.o. 4.2.3.

50 Vgl. Hoge Raad 15 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:364, r.o. 4.4.

51 Rb. Rotterdam 24 juli 2023, ECLI:NL:RBROT:2023:6538.

52 HvJ EU 14 september 2023, C-820/21.

53 Hof 's-Hertogenbosch van 21 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3893.

47 Hof Den Haag 20 november 2023, ECLI:NL:GHDHA:2023:2253.

48 Hof Arnhem-Leeuwarden, 24 februari 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:1967.

ken blijkt echter dat de vennootschap over 2017 een bedrag van € 123.604,91 te veel aan omzetbelasting heeft voldaan. Dan rijst bij mij toch echt de vraag waarom dit soort zaken worden uitgeselecteerd voor strafrechtelijke vervolging. Ook het oordeel – op basis van de bestendige jurisprudentie – dat ondanks het feit dat er te veel belasting is betaald in casu, toch kan worden geoordeeld dat wordt voldaan aan het strekkingsvereiste, toont de zinloosheid van dit gevolgbestanddeel aan. De Commissie-Van Slooten adviseerde in art. 69 AWR een extra vereiste op te nemen op grond waarvan een groter onderscheid zou bestaan tussen het fiscale boeterrecht enerzijds en het fiscale strafrecht anderzijds. Het toen bestaande gevolgbestanddeel in art. 69 AWR met een dubbele potentialis was inhoudsloos. Daar is het strekkingsvereiste voor in de plaats gekomen. Vervolgens is de inhoud daarvan in de parlementaire geschiedenis zo mogelijk nog inhoudslozer geworden. Ieder onderscheidend vermogen is aan dit strekkingsvereiste ontnomen, hetgeen krachtig wordt onderstreept door deze casus waarin dus te veel belasting wordt betaald en toch wordt geoordeeld dat de onjuiste administratie strekt tot het betalen van te weinig belasting. Het is dus bij het huidige strekkingsvereiste totaal *‘niet van belang of het onjuist voeren van de bedrijfsadministratie uiteindelijk niet heeft geleid tot het betalen van te weinig omzetbelasting, maar tot het betalen van te veel omzetbelasting’*.

12. Valsheid

Een oudere rechtsregel⁵⁴ van de Hoge Raad werd in 2023 door het gerechtshof 's-Hertogenbosch⁵⁵ herhaald in een zaak waarin een bv twee valse facturen in haar administratie opnam. Het opnemen van ten laste van haar opge maakte valse facturen *‘is niet aan te merken als “gebruik” van die facturen door de B.V. in de zin van artikel 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht. Van “gebruik” is zelfs geen sprake ingeval het enkele “doel” van het opnemen van die facturen in de administratie van het bedrijf zou zijn geweest om “eventuele controlerende ambtenaren” en “eventueel later de curator” te misleiden. Van gebruik maken van een vals of vervalst geschrift als ware het echt en onvervalst, in de zin van voormelde bepaling, kan alleen worden gesproken indien het geschrift zelf, als middel tot misleiding, tegenover derden wordt gebruikt’*.

Van gebruikmaken van een valse factuur in de zin van art. 225 lid 2 Sr kon naar het oordeel van het hof wel worden gesproken toen de valse creditfactuur ter beschikking werd gesteld aan de curator door middel van het ter beschikking stellen van de bedrijfsadministratie van [B.V.] met daarin de valse creditfactuur aan de curator. Het hof kon echter niet vaststellen dat de verdachte de administratie had overhandigd, als gevolg waarvan vrijspraak volgde.

54 Vgl. HR 15 oktober 1985, NJ 1986, 295 en HR 6 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2920.

55 Hof 's-Hertogenbosch van 21 november 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3893.

13. Strafmaat/Procesafspraken

Bijzonder in 2023 was de strafmotivering in de zaak waarin het Openbaar Ministerie instemde *‘om een documentaire-maker vrijwel ongeclusuleerd toegang te geven tot de persoonlijke gegevens van de verdachte, zijn medeverdachten en personeel en gericht het onderzoek naar hem/haar te volgen.’* Daarmee werd zonder enige noodzaak de privacy van de verdachte en ook de op haar rustende geheimhoudingsplicht als bedoeld in de Wpg geschonden. *‘Daarbovenop heeft het openbaar ministerie in eerste aanleg getracht het bestaan van de documentaire en het voornemen die op televisie uit te zenden voor de verdediging en de rechter geheim te houden en te voorkomen dat de documentaire onderwerp van debat in de strafzaak zou worden, terwijl die documentaire nu juist de toepassing van diverse meer en minder ingrijpende strafvorderlijke opsporingsbevoegdheden ten aanzien van de verdachte en zijn medeverdachten tot onderwerp had.’* Dit had reputatieschade voor de verdachte tot gevolg. Als gevolg van de toepassing van de Wet Bibob waren restaurants met verlies verkocht. Alle te weinig betaalde belasting was alsnog voldaan. Nu ook de redelijke termijn was geschonden, volgde voor de verdachte geen straf of maatregel en werd art. 9a Sr toegepast.

Onder verwijzing naar zijn arrest van 19 mei 2020⁵⁶ liet de Hoge Raad een arrest van het hof in stand waarbij een bewezenverklaring ten aanzien van 25 aangiften van vijf klanten van de verdachte werd uitgesproken, maar in de strafmaat acht werd geslagen op de samenhangende – in totaal – 4546 aangiften. De vijf klanten die in de tenlastelegging werden genoemd, waren ‘doorsneekklanten’ en voldoende representatief voor het merendeel van het genoemde totale aantal, waardoor het hof bij zijn straftoemeting rekening heeft kunnen houden met de grootschaligheid van de fraude.⁵⁷

De schending van de redelijke termijn blijft een probleem voor de Nederlandse Staat

Een verdachte die – namens overwegend allochtonen en arme en oudere mensen – onjuiste aangiften had gedaan, in verband waarmee de belastingplichtigen navorderingsaanslagen hebben ontvangen, werd geconfronteerd met een benadelingsbedrag dat niet uit de bewezen verklaarde feiten volgde. Ondanks aanwijzingen dat *‘ook andere belastingaangiften opzettelijk onjuist (...) ingediend’* zijn, is dat in dit geval niet voldoende. Het blijft dientengevolge zaak kritisch te blijven als andere aangiften in het kader van de strafmaat door het Openbaar Ministerie als relevant worden aangemerkt, maar niet ten laste zijn gelegd. De schending van de redelijke termijn blijft een probleem voor de Nederlandse Staat.

56 HR 19 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:896.

57 Zie voor een soortgelijk arrest HR 11 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1090.

Dat onderzoeken met buitenlandse aspecten tijdrovend zijn, mag zo zijn maar dat kan niet rechtvaardigen dat het dan vervolgens nog meer dan twee jaar duurt na de laatste onderzoekshandeling voordat het vonnis er ligt. Een voorbeeld waaruit blijkt dat dit een realiteit is, kan worden gevonden in een vonnis van rechtbank Den Haag.⁵⁸ Dat het strafrechtelijke systeem op een onaanvaardbare wijze verstopt zit, blijkt als een overschrijding van de redelijke termijn in eerste aanleg van drie jaren niet wordt 'gecompenseerd' door een voortvarende aanpak in hoger beroep, maar wordt 'verlengd' met nog eens twee jaar overschrijding in hoger beroep. Als dan ook de strafbare feiten oud zijn te noemen, is voor een onvoorwaardelijke gevangenisstraf geen ruimte meer volgens het gerechtshof Amsterdam⁵⁹ terwijl *'in beginsel een onvoorwaardelijke vrijheidsstraf van vierentwintig maanden, waarvan zes maanden voorwaardelijk, passend en geboden'* is.

In het kader van de redelijke termijn is nog opmerkelijk dat rechtbank Overijssel⁶⁰ *'het startmoment van de vervolgingstermijn'* gelijkstelde aan *'het moment waarop de eerste dagvaarding werd betekend'*. Met een dergelijk aanvangsmoment bestond geen schending van de redelijke termijn. De essentie van de vervolging binnen de redelijke termijn is de onzekerheid waarin de verdachte verkeert omdat hij op de hoogte is van het lopende strafrechtelijke onderzoek. Toch oordeelde de rechtbank dat in deze zaak de redelijke termijn niet was geschonden. Maar vervolgens oordeelde de rechtbank toch dat het tijdsverloop een strafmitigerende factor is: *'Gelet op het aanzienlijke tijdsverloop sinds de aanvang van het onderzoek tot nu, gedurende welke periode verdachte in onzekerheid heeft verkeerd over de uitkomst van deze strafzaak, ziet de rechtbank echter wel reden om aan verdachte geen onvoorwaardelijke gevangenisstraf op te leggen en een straf op te leggen overeenkomstig de strafeis, waarin de officier van justitie naar het oordeel van de rechtbank voldoende rekening heeft gehouden met het tijdsverloop.'* Aangenomen mag worden dat de verdachte vanaf de aanvang van het strafrechtelijke onderzoek 'substantially affected' was waardoor het gehele aspect van het tijdsverloop binnen de redelijk termijnbeoordeling had kunnen worden afgewikkeld. Wat de rechtbank hier doet, is eerst stellen dat de redelijke termijn niet is geschonden om vervolgens toch te handelen op basis van een geschonden redelijke termijn.

Bij een Tozo-fraude oordeelt de rechtbank Overijssel⁶¹ dat de verdachte *'een dwingende voorliefde voor geld heeft'* en als gevolg daarvan ziet de rechtbank aanleiding om naast de gevangenisstraf nog een geldboete op te leggen. Nu eerdere veroordelingen niet hebben geleid tot een beëindiging van de criminele carrière wordt verdachte tevens ontzet uit het recht om het beroep van bestuurder uit te oefenen voor de

duur van vijf jaren⁶² en wordt de openbaarmaking van het vonnis gelast.

Procesafspraken zijn ook in het fiscale strafrecht in zwang.⁶³ Mijns inziens is het een symptoom van het verval van ons strafrechtelijk systeem. Er zijn te weinig (gekwalificeerde) rechters en er is ondercapaciteit bij het Openbaar Ministerie waardoor de doorlooptijden onaanvaardbaar zijn geworden. Om de door de politiek veroorzaakte problemen – die een fundamentele schending van de positie van de verdachte tot gevolg hebben – op te lossen, wordt de verdachte thans aangeboden afstand te doen van zijn rechten in een strafrechtelijke procedure. Wat wint die verdachte hierbij? In beginsel slechts een bespoediging van zijn procedure. Het probleem dat die verdachte niet heeft veroorzaakt, mag de verdachte oplossen door zijn rechten in te leveren. Hij krijgt ervoor terug een afwikkeling binnen een redelijke(re) termijn, maar daar had die verdachte al recht op. De effectivering van dat recht werd hem echter – onrechtmatig – onthouden. Krijgt die verdachte niet iets meer in de vorm van een verlaging van zijn straf? Als gekeken wordt naar het arrest van de Hoge Raad⁶⁴ over de rechtmatigheid van procesafspraken, kan het antwoord op die vraag slechts negatief zijn. De Hoge Raad overwoog immers: *'Als de rechter echter van oordeel is dat wat het afdoeningsvoorstel daarover inhoudt, niet in redelijke verhouding staat tot de ernst van de zaak zoals die blijkt uit de processtukken en het verhandelde op de terechtzitting, zal de rechter komen tot een andere sanctiebeslissing dan de voorgestelde en tot uitdrukking brengen wat de redenen daarvoor zijn.'* Straftoemeting blijft in het (fiscale) strafrecht toch enigszins een tombola. De daaruit voortvloeiende onzekerheid biedt ruimte om bij procesafspraken daadwerkelijk 'laag' te gaan zitten in de bestraffing. In zoverre heeft de verdachte nadrukkelijk iets te winnen. De schaduwzijde hiervan is dan weer dat – gezien de onzekerheid over de bestraffing bij een werkelijke behandeling van de zaak ter zitting – de verdachte geneigd zal zijn 'eieren voor zijn geld' te kiezen en de lagere bestraffing te accepteren teneinde een mogelijk hoge bestraffing door de rechter bij een volwaardige behandeling te voorkomen. Resultaat is dat verdachten die een reële kans hebben om te worden vrijgesproken, toch maar – en op inhoudelijke gronden mogelijk onterecht – een straf accepteren. De euforie omtrent de procesafspraken is mijns inziens volstrekt onterecht.

14. Uitgeleide

Afdronk van alle vonnissen en arresten is dat het soms moeilijk te bedenken is waarom juist deze zaken voor het strafrecht werden uitgeselecteerd, terwijl het fiscale boetearsenaal zeker zo efficiënt had kunnen zijn. In te veel zaken zijn de strafbare feiten in een (zeer) ver verleden gepleegd, waardoor de inzet van het strafrecht eveneens

58 Rb. Den Haag 1 december 2023, ECLI:NL:RBDHA:2023:18400.

59 Hof Amsterdam 27 november 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:2847.

60 Rb. Overijssel 21 september 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:3795.

61 Rb. Overijssel 6 april 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:1245.

62 Zie voor een beroepsverbod ook: Rb. Amsterdam 22 juni 2023,

ECLI:NL:RBAMS:2023:3880.

63 Zie bijvoorbeeld Rb. Overijssel 21 juni 2023, ECLI:NL:RBOVE:2023:2326.

64 HR 27 september 2022, ECLI:NL:HR:2022:1252.

aan relevantie inboet. Als er voldoende middelen zouden worden vrijgemaakt voor het strafrechtelijke proces in den brede, zou dat kunnen voorkomen dat in de toekomst het percentage aan procesafspraken substantieel hoger zal zijn. Als procesafspraken worden overwogen, had beter kunnen worden gekozen voor een strafbeschikking of boete door de inspecteur.

Dit artikel is afgesloten op 21 februari 2024.

Over de auteur

Prof. mr. G.J.M.E. (Guido) de Bont

Advocaat bij De Bont Advocaten en hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.