

ANNOTATIE

## **Strafoplegging bij belastingfraude. Commentaar bij Hoge Raad 19 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:896.**

***mr. J.H.J. Verbaan***

*Annotatie bij Hoge Raad, 19-05-2020, ECLI:NL:HR:2020:896 (SR-2020-0179)*

De verdediging klaagt namens de verdachte, ten aanzien van wie feitelijk leidinggeven aan belastingfraude is bewezen verklaard, dat het hof bij de strafoplegging ten onrechte rekening gehouden heeft met onjuiste belastingaangiften die niet aan de verdachte ten laste zijn gelegd.

Het hof heeft ten aanzien van de strafoplegging overwogen dat de rechtbank Amsterdam de verdachte voor het in eerste aanleg bewezen verklaarde tot een gevangenisstraf voor de duur van twaalf maanden, waarvan vier maanden voorwaardelijk, met een proeftijd van twee jaren heeft veroordeeld. Het hof heeft in hoger beroep de op te leggen straf bepaald op grond van de ernst van het feit en de omstandigheden waaronder dit is begaan en gelet op de persoon van de verdachte. Het hof heeft daarbij in het bijzonder in beschouwing genomen dat het heeft bewezen verklaard dat de verdachte schuldig is aan het feitelijk leidinggeven aan het opzettelijk indienen van de negen in de tenlastelegging genoemde onjuiste belastingaangiften. Het daarmee samenhangend nadeel bedraagt ruim € 150.000.

Uit het dossier blijkt dat de verdachte wordt verweten dat hij, binnen de ten laste gelegde periode, feitelijk leiding heeft gegeven aan het opzettelijk indienen van in totaal 32 onjuiste belastingaangiften (waaronder de in de tenlastelegging opgenomen negen aangiften). Het daarmee samenhangend nadeel bedraagt ruim € 400.000. In de tenlastelegging zijn (slechts) de genoemde negen aangiften opgenomen. In eerste aanleg heeft de officier van justitie dienaangaande opgemerkt dat bewust is volstaan met het opnemen in de tenlastelegging van

een representatieve selectie van negen aangiften, maar dat rekening gehouden moet worden met het grootschalige karakter van de fraude. In zijn pleitnota heeft de raadsman ter zitting van de rechtbank verdedigd dat ook voor de strafmaat slechts acht mag worden geslagen op de negen ten laste gelegde aangiften en het daarbij behorend bedrag aan fiscaal nadeel. De rechtbank volgt het standpunt van de officier van justitie, oordeelt bewezen dat de verdachte de negen ten laste gelegde aangiften opzettelijk onjuist heeft doen indienen, merkt deze negen aangiften aan als een representatieve selectie, en gaat vervolgens bij de strafmaat uit van 32 aangiften met een fiscaal nadeel van ruim € 400.000.

De raadsman verdedigt ook in hoger beroep dat slechts acht mag worden geslagen op de negen ten laste gelegde aangiften en het daarbij behorend bedrag van € 150.000 aan fiscaal nadeel. De advocaat-generaal neemt het standpunt in dat bij de strafmaat moet worden uitgegaan van alle 32 aangiften (en daarmee met een fiscaal nadeel van € 400.000) en dat slechts om reden van efficiency en overzichtelijkheid de tenlastelegging is beperkt tot negen aangiften. Het hof begrijpt dit standpunt voorts aldus dat, indien het hof de advocaat-generaal daarin volgt, ervan mag worden uitgegaan dat het openbaar ministerie geen strafvervolgning (meer) zal instellen ter zake van de overige 23 aangiften. Uit het voorgaande volgt dat de verdediging al in eerste aanleg op de hoogte was van dit standpunt van het openbaar ministerie, daarop heeft kunnen reageren en ook heeft gereageerd, en ook in hoger beroep zich daarop heeft voorbereid. Dit aspect is ter zitting aan de orde gesteld en ook de verdachte heeft daarop kunnen reageren. Het oordeel van de rechtbank dat sprake is van een representatieve selectie van negen aangiften uit een totaal van 32 aangiften, is in hoger beroep niet weersproken. Het hof gaat daar dan ook van uit. De overige 23 niet in de tenlastelegging opgenomen aangiften zijn niet (althans, niet expliciet) ad informandum gevoegd, maar maken wel deel uit van (en worden beschreven in) het dossier. Ze zijn ook al bij het voorbereidend onderzoek door de FIOD aan de verdachte voorgehouden. Dat het in de ten laste gelegde periode gaat om in totaal 32 onjuiste aangiften is niet in geschil en evenmin dat het nadeel dat de belastingdienst hierdoor leed in de loop der tijd gestaag opliep tot ruim € 400.000.

De verdachte heeft ter terechtzitting in hoger beroep (expliciet) erkend dat hij de in de tenlastelegging genoemde negen belastingaangiften onjuist heeft laten indienen. Met andere woorden: hij heeft erkend aan het opzettelijk indienen van die negen onjuiste aangiften feitelijk leiding te hebben gegeven. In eerste aanleg heeft de verdachte ter terechtzitting dienaangaande – onder meer – verklaard dat hij ondernemer was in slechte omstandigheden.

‘(...) Bij de ene klant kwam te weinig omzet binnen en dat gat moest ik dan weer gaan vullen. Dat werd een drama. Ik verkeerde in de veronderstelling dat ik de te lage aangiftes omzetbelasting later met suppleties kon inlopen maar daartoe bleek ik uiteindelijk niet in staat. (...) In de kern waren de aangiften omzetbelasting niet juist. Op het moment dat ik het

niet kon betalen vroeg ik aan de boekhouder om een lager bedrag aan de Belastingdienst door te geven. Een kat in nood maakt rare sprongen. Feitelijk heb ik de fiscus als bank gebruikt en dat is natuurlijk niet juist. De boekhouder verwijt ik niets. (...) Door de crisis leed de horeca verlies. (...)’

In hoger beroep verklaart de verdachte dat hij bij de bank een rekening-courantkrediet had, dat hij dat natuurlijk heeft geprobeerd te verruimen, maar dat de bank dat niet wilde. De verdachte verklaart in hoger beroep voorts dat de grootste klant weliswaar betaalde maar steeds te laat, zodat er voortdurend cashflowproblemen waren. Zodra deze klant alsnog betaalde werd dit echter niet gebruikt om de fiscus alsnog te voldoen, maar was dit weer nodig voor het aanvullen van de rekening-courant en het financieren van andere zaken. Hij heeft aldus bewust afgezien van het ‘inlopen’ middels het indienen van suppletieaangiften, omdat hij ervoor koos om de ontvangsten aan te wenden voor andere doeleneinden. Ter zitting erkent de verdachte, desgevraagd, (ook) dat hij de negen in de ten laste gelegde genoemde onjuiste aangiften heeft laten indienen. Hij betwist dat evenwel ten aanzien van de overige 23 aangiften: ‘Dat weet ik omdat ik het er niet vaker met de boekhouder over heb gehad.’

Het hof acht deze betwisting (die in de kern neerkomt op een blote ontkenning) volstrekt ongeloofwaardig, omdat de verdachte gelijktijdig verklaart zelf nooit aangifte te doen en niet te weten hoe vaak er onjuiste aangifte is gedaan. Dat valt niet te rijmen met zijn stellige verklaring dat hij negen maal, en ook niet méér dan negen maal, een onjuiste aangifte heeft laten indienen. Het hof verwijst voorts naar de in het dossier opgenomen (voor de verdachte belastende) verklaring van de boekhouder alsmede daarmee in lijn zijnde teksten van e-mails tussen de verdachte en de boekhouder, waaruit volgt dat meerdere niet ten laste gelegde aangiften op instructie van de verdachte bewust tot een te laag bedrag worden gedaan.

Zo meldt de boekhouder dat hij de aangifte over maart 2011 met € 9.000 heeft verlaagd en vraagt daarvoor toestemming aan de verdachte, die dat (verlaagde) bedrag nog hoog vindt maar dat zal overmaken. Voor de maand juni 2011 meldt de verdachte: ‘Ik wil weer zo rond de 15 uitkomen’, boekhouder komt echter uit op een te betalen bedrag van € 23.509 waarop de verdachte reageert: ‘Nee, ik had toch gestuurd zo rond de 15k, Of 16 desnoods’, waarna aangifte wordt gedaan voor een bedrag van € 15.509. Voor de maand november 2011 berekent de boekhouder een afdracht van € 19.603 waarop de verdachte reageert: ‘Nee kerel, doe maar iets van 14k... slechte tijden he?! gr, de verdachte’, waarna aangifte wordt gedaan voor € 13.028. De aangifte over mei 2012 wordt overeenkomstig verlaagd van € 10.772 naar € 5.772 omdat de verdachte mailt: ‘is wel veel (...) doe maar 5.772, dan lopen we die 5 wel weer in als de centjes binnen zijn?!’. Voor de maanden augustus 2012 en juli 2013 wacht de verdachte niet op een berekening van de boekhouder maar mailt welk bedrag hij over wil maken: ‘Ik zit met een beroerde cash flow dus doe maar 544 eurootjes’ (juli 2013). Voor de maand december 2013

maakt de boekhouder bezwaar tegen het veel te lage bedrag aan af te dragen omzetbelasting, waarop de verdachte reageert: 'Voorgaande jaren hebben we ook te weinig BTW afgedragen dus wat is het verschil? (...) Daarnaast kan ik dat niet eens betalen en zal men direct in voorgaande jaren duiken en dan is de stekker eruit voordat we met de ogen kunnen knippen.'

Het e-mailverkeer waaruit blijkt dat de boekhouder op aanwijzing van de verdachte te lage aangiften indient, beperkt zich niet tot de ten laste gelegde aangiften maar – zoals blijkt uit de opsomming – ziet mede op niet ten laste gelegde aangiften. Het hof maakt uit deze mails voorts op dat de verdachte hierin leidend is, en de boekhouder hem hierin vanaf augustus 2013 niet meer wenst te volgen en alleen incidenteel de onjuiste aangiften verzorgt. Voorts blijkt eruit dat de verdachte zich zeer wel bewust is van de financiële problemen en de hoogte van de aangiften laat beïnvloeden door de aanwezige cashflow zonder, althans onvoldoende, zich te bekommeren over de onjuiste aangiften omzetbelasting en daarmee te lage afdracht van die belastinggelden door de ondernemingen waar hij feitelijk leiding aan gaf.

De stelling van de verdachte dat hij altijd voornemens is geweest de schuld uiteindelijk te betalen door suppletieaangiften te doen treft geen doel gelet op de lange periode van krap vier jaar alsmede de onmogelijkheid na de laatste maandaangifte van een jaar nog suppletieaangifte te doen voor dat jaar (wat er verder zij van de onjuistheid van de eerder ingediende aangiften). Dat 'het zich voor de domme houden' onder de omstandigheden als hiervoor geschetst geen bescherming behoort te verdienen zal duidelijk zijn, in welk verband nog wordt overwogen dat in het licht van vorenstaande aan de stelling van de verdachte dat hij moet kunnen vertrouwen op de door hem ingeschakelde deskundige voorbij wordt gegaan. Uit de hiervoor genoemde e-mails volgt een geheel tegenovergesteld beeld. Uit het mailverkeer blijkt tevens dat de verdachte door de boekhouder geïnformeerd is over het risico van ontdekking door de Belastingdienst. De boekhouder stelt voor om bij de aangifte over december 2011 (toch) wat af te dragen: 'Een klein bedrag te betalen, levert de minste kans op vragen van de belastingdienst op... ', waarop de verdachte reageert: 'Dan zou ik 1500 euro nemen... Meer dan genoeg gezien de 31,5k die ik moet overmaken... :(', waarna aangifte wordt gedaan voor € 1.519 terwijl uit de administratie een afdracht van € 54.423 volgt.

Het hof gaat er dan ook van uit dat de verdachte bewust een groot aantal (en dus méér dan de ten laste gelegde negen) belastingaangiften onjuist heeft doen indienen, waaruit een structureel patroon blijkt met een omvangrijk karakter (over nagenoeg vier jaar, het merendeel van de in te dienen belastingaangiften). Ter terechtzitting in eerste aanleg heeft de verdachte ook erkend dat hij – kort samengevat – het ene gat met het andere vulde teneinde zijn bedrijf gaande te houden en dat daarom teneinde voldoende cashflow beschikbaar te hebben, de aangiftes omzetbelasting valselijk te laag werden gehouden. Van zijn voornemen

tijdig een suppletieaangifte te doen kwam niets terecht omdat het cashflowprobleem zich (en naar het hof begrijpt: in steeds sterkere mate) bleef voordoen. De verdachte heeft aldus, zoals hij ter terechtzitting in eerste aanleg ook heeft verklaard, de fiscus als bank gebruikt, waarvan de Belastingdienst onkundig bleef en uiteindelijk (door het faillissement) ook onbetaald bleef. Daarbij is van belang dat de omzetbelasting een zakelijke schuld is, de in rekening gebrachte en van de afnemers ontvangen omzetbelasting behoort aan de Belastingdienst toe en niet aan de belastingplichtige onderneming.

Het hof is het ten slotte met de advocaat-generaal eens dat een efficiënte rechtspleging ermee is gebaat dat in het onderhavige geval de tenlastelegging is beperkt tot negen representatieve belastingaangiften waarbij het in volle omvang ten laste leggen van alle 32 aangiften geen toegevoegde waarde heeft. Gelet op de inhoud van het dossier acht het hof dit een aanvaardbare vorm van tenlastelegging nu daaruit enerzijds de zwaarte van het misdrijf blijkt en anderzijds geen – gezien de aard van de zaak waar het hier om gaat: het repeterend op identieke wijze feitelijk leidinggeven aan het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting – onnodig extra werk ontstaat. Dat de 23 aangiften niet, althans niet formeel, ad informandum zijn gevoegd leidt niet tot een ander oordeel, zeker niet nu deze aangiften deel uitmaken van het dossier en niet is betwist dat deze aangiften onjuist waren. De verdachte is over deze overige aangiften ondervraagd, en heeft zich er over kunnen uitlaten. Dat de verdachte op enige wijze in zijn verdedigingsbelang is geschaad, is niet aannemelijk (geworden). Uit het aantal van 32 maandaangiften over een periode van bijna vier jaar volgt het omvangrijke karakter van de fraude terwijl niet is gebleken van enige inhaal middels suppletieaangiften. Alsdan volgt het hof de rechtbank in het mede betrekken van de 23 aangiften en gaat daarmee – voor de strafmaat – eveneens uit van 32 onjuiste belastingaangiften met een fiscaal nadeel van ruim € 400.000. Blijkens een de verdachte betreffend UJD is hij niet eerder strafrechtelijk veroordeeld. Het hof acht, alles afwegende, een gevangenisstraf van vijftien maanden waarvan vijf maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaren passend en geboden.

De Hoge Raad overweegt dat in 2010, ECLI:NL:HR:2010:BM9968, enige algemene overwegingen zijn gewijd aan het betrekken van een niet ten laste gelegd feit bij de strafoplegging. Deze overwegingen luiden:

‘Bij de beoordeling van het middel moet het volgende worden vooropgesteld. Het staat de rechter op zichzelf vrij om bij de strafoplegging rekening te houden met een niet tenlastegelegd feit

- wanneer het gaat om een ad informandum gevoegd feit en – in een geval als het onderhavige waarin de verdachte ter terechtzitting is verschenen – op grond van de door de verdachte ten overstaan van de rechter die de straf oplegt gedane erkenning, aannemelijk is geworden dat hij

dat feit heeft begaan en ervan mag worden uitgegaan dat het openbaar ministerie geen strafvervolgning ter zake van dat feit zal instellen, of

- wanneer dit feit kan worden aangemerkt als een omstandigheid waaronder het bewezenverklaarde is begaan, dan wel
- wanneer de verdachte voor dit feit onherroepelijk is veroordeeld en de vermelding van dit feit dient ter nadere uitwerking van de persoonlijke omstandigheden van de verdachte.'

De Hoge Raad overweegt dat in zaken als de onderhavige, waarin het in het bijzonder gaat om verdenking van grootschalige fiscale fraude, dat grootschalige karakter van het delict een voor de straftoemeting relevante omstandigheid kan betreffen, ook al volstaat de tenlastelegging met de beschrijving van een beperkt aantal strafbare feiten. Dat grootschalige karakter dient op grond van het verhandelde ter terechtzitting aannemelijk te zijn geworden.

De Hoge Raad overweegt dat het hof bewezen verklaard heeft dat de verdachte in de in de tenlastelegging genoemde periode feitelijk leiding heeft gegeven aan het medeplegen van door een rechtspersoon opzettelijk indienen van negen onjuiste aangiften met een daarmee samenhangend nadeel van ruim € 150.000. Het hof heeft vastgesteld dat het ging om repeterende, maandelijkse aangiften omzetbelasting die de verdachte door zijn boekhouder liet opmaken, en dat van in het totaal 32 belastingaangiften negen representatieve belastingaangiften in de tenlastelegging en bewezenverklaring zijn vermeld. Het hof heeft voorts vastgesteld dat ook de 23 niet in de tenlastelegging genoemde belastingaangiften deel uitmaken van het dossier en tijdens het voorbereidend onderzoek aan de verdachte zijn voorgehouden. Het hof heeft overwogen dat in deze zaak 'het in volle omvang ten laste leggen van alle 32 aangiften geen toegevoegde waarde heeft', waarbij het hof heeft gewezen op 'het repeterend op identieke wijze feitelijk leiding geven aan het doen van onjuiste aangiften omzetbelasting'. Het hof heeft, naast de negen bewezen verklaarde onjuiste belastingaangiften, ook de 23 niet in de tenlastelegging genoemde belastingaangiften bij de strafoplegging betrokken en is ten aanzien van de strafmaat uitgegaan van 32 onjuiste belastingaangiften met een fiscaal nadeel van ruim € 400.000. Het hof heeft daarbij overwogen dat met het betrekken van deze 32 belastingaangiften in de strafmaat ervan mag worden uitgegaan dat geen vervolging meer zal plaatsvinden ten aanzien van de 23 niet in de tenlastelegging genoemde belastingaangiften en voorts dat het niet aannemelijk is (geworden) dat de verdachte op deze wijze in zijn verdediging wordt geschaad. Met betrekking tot de 23 niet in de tenlastelegging genoemde belastingaangiften heeft het hof vastgesteld dat niet is betwist dat deze aangiften onjuist waren. Voor zover de verdachte heeft betwist dat hij de 23 niet in de tenlastelegging genoemde onjuiste aangiften heeft laten indienen, heeft het hof deze betwisting 'volstrekt ongeloofwaardig' geacht. Het hof heeft daarbij overwogen dat gebleken is

van een structureel patroon met een omvangrijk karakter (over nagenoeg vier jaar, het merendeel van de in te dienen belastingaangiften). Ten slotte heeft het hof in aanmerking genomen dat de verdachte heeft erkend dat hij – kort samengevat – het ene gat met het andere vulde teneinde zijn bedrijf gaande te houden en dat daarom teneinde voldoende cashflow beschikbaar te hebben, de aangiften omzetbelasting valselijk te laag werden gehouden.

De Hoge Raad overweegt een en ander in aanmerking genomen, dat het hof de 23 aangiften waarop de bewezenverklaring geen betrekking had, kennelijk beschouwd heeft als omstandigheden waaronder het bewezen verklaarde feit is begaan. De Hoge Raad oordeelt dat dat oordeel in het licht van hetgeen is overwogen niet getuigt van een onjuiste rechtsopvatting. Het is verder mede gelet op hetgeen de verdachte omtrent die aangiften heeft aangevoerd niet onbegrijpelijk.