

36. Financieel nadeel teveel van invloed bij straffen voor fiscale fraude?

MR. P. DE HAAS EN MR. S. DE GROOT

Hoe wordt de hoogte van een straf in het fiscale strafrecht vandaag de dag bepaald? Onder meer de oriëntatiepunten die zijn vastgesteld door het Landelijk Overleg Vakinhoud Strafrecht (LOVS-oriëntatiepunten) lijken de rechter houvast te kunnen bieden bij het bepalen van een passende straf. In de LOVS-oriëntatiepunten wordt aansluiting gezocht bij het benadelingsbedrag en strafverhogende en strafverlagende factoren.

1. Inleiding

Voordat we ingaan op de vraag hoe de straffen worden bepaald en/of de wijze van invulling ons wenselijk voorkomt, bespreken wij in dit artikel de fase die voorafgaat aan een daadwerkelijke strafrechtelijke vervolging bij de strafkamer. Allereerst zullen wij bespreken op basis waarvan voor een strafrechtelijke aanpak bij fiscale of andere vormen van fraude wordt gekozen (par. 2). Vervolgens bespreken wij wat in de oriëntatiepunten voor de straftoemeting is opgenomen omtrent de doorwerking van het benadelingsbedrag (par. 3), alsook de strafverlagende en -verhogende factoren die in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) en de LOVS-oriëntatiepunten zijn opgenomen (par. 4). Daarna werpen we de vraag op of benadeling iets zegt over verwijtbaarheid (par. 5) en wat de evaluatie van de oriëntatiepunten in het verleden heeft opgeleverd (par. 6). Aan de hand een overzicht van de rechtspraak over de jaren 2018 en 2019 laten wij zien of en in hoeverre aansluiting lijkt te zijn gezocht bij de benadeling (par. 7). Ook besteden we aandacht aan het dit jaar verschenen arrest over het meenemen van niet-ten-lastegelegde of *ad informandum* gevoegde aangiften voor de straftoemeting (par. 8), waarna we besluiten met ons antwoord op de vraag of het nadeel in het licht van hetgeen in paragraaf 5 is opgenomen wel zo'n prominente plaats zou moeten hebben als nu wellicht het geval is (par. 9).

2. Richtlijnen voor strafrechtelijke aanpak of bestuursrechtelijke aanpak

2.1 Protocol AAFD

De eerste selectie van zaken voor strafrechtelijke vervolging wordt door een ambtenaar van de Belastingdienst gemaakt. In par. 15 lid 6 BBBB is neergelegd dat ten behoeve van

de uitvoering van het Protocol aanmelding en afhandeling fiscale delicten (hierna: Protocol AAFD)¹ de ambtenaar van de Belastingdienst een melding maakt van een vermoeden van een strafbaar feit bij de boete-fraudecoördinator als het nadeel ten minste € 20.000 bedraagt.

Het Protocol AAFD schrijft een tweetal criteria voor op basis waarvan vervolgens de keuze moet worden gemaakt: een zaak moet worden aangemeld voor een mogelijke strafrechtelijke afhandeling wanneer sprake is van:

1. een vermoeden van opzet; en
2. het nadeelbedrag € 100.000 of meer bedraagt.

Indien het nadeelbedrag € 100.000 of minder bedraagt, wordt de zaak alleen voor mogelijke strafrechtelijke afhandeling aangemeld als sprake is van een vermoeden van opzet en als bovendien wordt voldaan aan een of meerdere van de aanvullende volgende wegingscriteria:²

- a. de mate van impact op de maatschappij en evenwichtige rechtshandhaving;
- b. status/voorbeeldfunctie van de verdachte;
- c. recidive;
- d. verhaal onmogelijk;
- e. combinatie van delicten;
- f. medewerking van adviseur, deskundige derde of douane-expediteur;
- g. slagvaardigheid;
- h. geen bestuurlijke boete mogelijk
- i. waarheidsvinding;
- j. thematische aanpak.

1 Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt.* 2015, 17271.

2 Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen, nr. BLKB/2015/572M, *Stcrt.* 2015, 17271, onder 2.2.

Overigens kan de Belastingdienst ook bij omissiedelicten, zoals het opzettelijk niet doen van aangiften, zaken aanmelden voor strafrechtelijke vervolging. Dat is ook mogelijk bij omissiedelicten waarvan het nadeel dat is ontstaan niet of niet voldoende kwantificeerbaar of bepaalbaar is. In dat geval moet wel weer zijn voldaan aan een of meer van de hiervoor genoemde aanvullende wegingscriteria.

Na aanmelding van het vermoeden van een strafbaar feit door de belastingdienstambtenaar bij de boete-fraudecoördinator, volgen twee afstemmingsoverleggen.

Hierbij kan van belang zijn in hoeverre de belanghebbende maatregelen heeft getroffen om het verzuim of vergrijp te voorkomen

De uiteindelijke keuze voor strafrechtelijke afhandeling wordt gemaakt in het tweede afstemmingsoverleg. Hieraan nemen alleen de Belastingdienst en het OM deel. Dit overleg kan (evenals het eerste afstemmingsoverleg overigens) conform punt 1.1. van het Protocol AAFD ook plaatsvinden op bestuurlijk niveau. Bij zaken die niet in handen van het OM worden gegeven, kan het bestuur van de Belastingdienst in deze fase op grond van de resultaten van het opsporingsonderzoek besluiten tot het uitvaardigen van een fiscale strafbeschikking. Het bestuur van de Belastingdienst kan eenzijdig, dus zonder overleg met het OM, een strafbeschikking uitvaardigen indien sprake is van een ernstige overtreding die strafbaar is gesteld in art. 68 AWR. Is er sprake van een (zwaar) misdrijf zoals genoemd in art. 69 AWR of een omissiedelict zoals genoemd in art. 69a AWR, dan vaardigt het bestuur pas een strafbeschikking uit nadat de desbetreffende zaak met het OM is besproken in het afstemmingsoverleg. Als ter zake wordt overwogen een geldboete op te leggen, dan bedraagt deze geldboete in beginsel 80% van het wettelijk maximum.

Hoewel strafrechtelijke vervolging in beginsel pas lijkt te zijn aangewezen als het nadeelbedrag € 100.000 of meer bedraagt, verhindert een lager nadeelbedrag (anders dan het eerste drempelbedrag) een vervolging niet zo snel. Een aspect als genoemd onder de letters a tot en met j hiervoor lijkt al snel gevonden.

2.2. Richtbedrag sociale fraude

Een andere relevante richtlijn is de Richtlijn voor strafvordering sociale zekerheidsfraude (hierna: Richtlijn sociale zekerheidsfraude).³ Als uitgangspunt wordt in deze richtlijn genomen het brutobedrag dat ten onrechte ten laste van de uitvoerende instanties is gekomen. Dit brutobedrag wordt aangemerkt als nadeel. De Richtlijn sociale zekerheidsfraude onderscheidt twee categorieën:

1. zaken inhoudende een nadeel kleiner dan € 50.000; deze zaken worden in beginsel bestuursrechtelijk gehandhaafd (categorie I-zaken);
2. zaken inhoudende een nadeel groter of gelijk aan € 50.000; deze zaken worden in beginsel strafrechtelijk gehandhaafd (categorie II-zaken).

In de Aanwijzing sociale zekerheidsfraude (hierna: Aanwijzing) is bepaald of en zo ja, onder welke voorwaarden een strafrechtelijke reactie moet volgen.⁴ De categorie I-zaken worden zoals genoemd in beginsel bestuursrechtelijk gehandhaafd, tenzij sprake is van een of meer van de volgende uitzonderingen:

- a. strafrechtelijke dwangmiddelen zijn toegepast in een onderzoek naar fraude zonder (de mogelijkheid tot) schade-indicatie vooraf. Indien tijdens of na afronding van dergelijk strafrechtelijk onderzoek kan blijken dat het (bewijsbaar) nadeel lager uitvalt dan € 50.000, blijft inzending van het proces-verbaal en (verdere) vervolging achterwege;
- b. combinatie sociale zekerheidsfraude met een of meer (andersoortige) strafbare feiten. Hierbij wordt gedacht aan een breed scala van fiscale, economische en commune delicten;
- c. status en/of voorbeeldfunctie van de verdachte;
- d. herhaling van overtredingen binnen een bepaalde periode;
- e. nadeel lager dan € 50.000 dat niet kan leiden tot een bestuurlijke boete of maatregel. Hierbij kan gedacht worden aan de situatie waarin een verdachte zich heeft ingespannen om verhaal onmogelijk te maken;
- f. fraude gepleegd met medewerking en/of medeweten van de ambten(a)r(en) van de uitkerende instantie;
- g. fraude gepleegd in georganiseerd verband.

Bij het opleggen van een boete in deze categorie I-zaken wordt door het bestuur 100% van het schadebedrag als boete opgelegd.

Andersom kan ten aanzien van categorie II-zaken van strafrechtelijke vervolging worden afgeweken. Deze beslissing om af te wijken van de Aanwijzing wordt alleen in overleg met de officier van justitie genomen. Volgens de Richtlijn sociale zekerheidsfraude wordt in categorie II-zaken al snel de oplegging van een onvoorwaardelijke vrijheidsstraf gevorderd in verband met de ernst van de feiten. Desondanks staat het de officier van justitie vrij om (tevens) werkstraffen te vorderen. In geval een geldboete wordt gevorderd en opgelegd, geldt als uitgangspunt dat 100% van het schadebedrag als boete wordt opgelegd of gevorderd.

De Richtlijn sociale zekerheidsfraude benoemt verder als strafverhogende omstandigheid onder andere:

- medeplegen;
- recidive binnen vijf jaren.

³ Richtlijn voor strafvordering sociale zekerheidsfraude, 2016R002, *Stcrt.* 2016, 12610.

⁴ Aanwijzing sociale zekerheidsfraude, 2016A001, *Stcrt.* 2016, 12609.

2.3 Richtlijn inzake witwassen

Een derde richtlijn die we in dit kader graag benoemen is de Richtlijn voor strafvordering witwassen.⁵ Deze richtlijn heeft betrekking op diverse vormen van opzet- en schuld-witwassen door natuurlijke personen. Bij bedragen boven de € 25.000 kent deze richtlijn een eigen recidiveregeling.

Voor de strafvordering worden de witgewassen bedragen als uitgangspunt genomen. Bij de beoordeling van de strafmaat worden de volgende drie categorieën verdachten onderscheiden:

1. *money mule*/koerier/gelddrager/eenvoudige katvanger, degene die zijn bankrekening en bankpas ter beschikking stelt;
2. degene die geld, afkomstig van een door hem zelf gepleegd misdrijf, witwast;
3. de facilitator, onmisbaar voor de georganiseerde criminaliteit.

Per categorie wordt per witwasbedrag uiteengezet hoe hoog de te vorderen vrijheidsstraf zou moeten zijn. Het is daarbij irrelevant van welk gronddelict het geld afkomstig is. Bij recidive en/of gewoontewitwassen en/of beroepswitwassen wordt 1/3 opgeteld bij het 'normale' tarief. De helft van het tarief wordt gehanteerd indien sprake is van schuld-witwassen. Indien het beroep van de (mede)pleger de witwasactiviteiten vergemakkelijkt, bijvoorbeeld in geval van een accountant, is het advies ofwel een bijkomende straf te eisen ofwel al dan niet via de beroepsorganisatie een tucht-rechtelijke maatregel te laten opleggen. Als 'maximum' van het witwasbedrag geldt een bedrag van € 1.000.000. Wanneer het witwasbedrag dit bedrag te boven gaat, geldt dat de eis substantieel zou moeten worden verhoogd tot het strafmaximum. Ten slotte geldt dat de vordering tot vrijheidsstraf waar mogelijk tezamen zal gaan met een ontnemingsvordering of verbeurdverklaring.

3. Oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken benadelingsbedrag

De rechtspraak heeft oriëntatiepunten⁶ gegeven voor straftoemeting in diverse strafzaken, waaronder fraudedelicten. De oriëntatiepunten voor deze delicten gelden in deze vorm per 29 juni 2012. In de toelichting wordt vermeld dat de oriëntatiepunten zien op fraude in het algemeen, waaronder onder andere wordt begrepen fraudedelicten in de zin van de AWR, de Douanewet, uitkeringsfraude en witwassen. Voor het laatstgenoemde delict geldt dat de gedragingen in een frauduleuze context moeten plaatsvinden.

Per benadelingsbedrag wordt een oriëntatiepunt gegeven voor de gepaste straf. Het schema ziet er als volgt uit, waarbij de op te leggen gevangenisstraf als onvoorwaardelijk moet worden beschouwd:

- tot € 10.000: een week tot twee maanden gevangenisstraf/taakstraf;
- € 10.000 tot € 70.000: twee tot vijf maanden gevangenisstraf/taakstraf;
- € 70.000 tot € 125.000: vijf tot negen maanden gevangenisstraf/taakstraf + voorwaardelijke gevangenisstraf;
- € 125.000 tot € 250.000: negen tot twaalf maanden gevangenisstraf;
- € 250.000 tot € 500.000: twaalf tot achttien maanden gevangenisstraf;
- € 500.000 tot € 1.000.000: achttien tot vierentwintig maanden gevangenisstraf;
- € 1.000.000 en hoger: vierentwintig maanden tot de wettelijke maximum gevangenisstraf.

4. Beschrijving strafverlagende en strafverhogende factoren BBBB en oriëntatiepunten

4.1 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst

In par. 6 lid 1 BBBB is neergelegd dat de inspecteur rekening houdt met de omstandigheden die aanleiding geven tot een hogere of een lagere boete dan op grond van de percentages of bedragen van het besluit kunnen worden opgelegd.⁷ In het tweede lid is vermeld dat bij het in aanmerking nemen van individuele omstandigheden een afweging plaatsvindt tussen zowel strafverlagende feiten als strafverhogende feiten. Het resultaat van deze afweging zou tot een boete moeten leiden die passend is te achten bij de geconstateerde beboetbare gedraging.

In par. 7 BBBB is een opsomming gegeven van omstandigheden die aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen. Tot die omstandigheden behoren volgens het eerste lid:

- a. een wanverhouding tussen de ernst van het feit en de op grond van dit besluit op te leggen of opgelegde boete;
- b. verzachtende omstandigheden die hebben geleid tot het beboetbare feit.

Voorts is een strafverlagende omstandigheid aanwezig indien sprake is van inkeer als bedoeld in art. 67n lid 2 AWR. Volgens par. 7 lid 4 BBBB ligt bij verzachtende omstandigheden de nadruk op buiten de (directe) invloedssfeer van belanghebbende liggende gebeurtenissen. Hierbij kan van belang zijn of, dan wel in hoeverre, de belanghebbende maatregelen heeft getroffen of had kunnen treffen om het verzuim of vergrijp te voorkomen. Daarnaast behoren volgens het vijfde lid tot de omstandigheden die aanleiding kunnen geven de op te leggen of opgelegde boete te matigen de financiële omstandigheden van de belanghebbende. Daarbij gaat het om de financiële omstandigheden ten tijde van het opleggen van de boete die ertoe kunnen leiden dat de boete de belanghebbende onevenredig hard treft (zevende lid).

⁵ Richtlijn voor strafvordering witwassen, 2015R052, *Stcrt.* 2015, 5392.

⁶ Deze oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS zijn terug te vinden op <https://www.rechtspraak.nl/LOVS-oriëntatiepunten>.

⁷ Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst, *Stcrt.* 2019/66184.

In par. 8 BBBB is een opsomming gegeven van strafverhogende omstandigheden. Rekening moet worden gehouden met recidive. Daarvan is sprake indien aan de belanghebbende voor hetzelfde belastingmiddel reeds eerder een vergrijpboete of straf is opgelegd (lid 2). In de leden drie tot en met zes wordt een nadere invulling gegeven aan het begrip recidive. Voorts kan de ernst van de te beboeten gedraging aanleiding geven de op te leggen vergrijpboete te verhogen tot het wettelijk maximum. Gedragingen die daaronder vallen zijn listigheid, valsheid of samenspanning. Indien verhoudingsgewijs sprake is van een omvangrijk bedrag dat te weinig is geheven of zou zijn geheven of is betaald, dan kan de inspecteur de vergrijpboete eveneens tot het wettelijk maximum verhogen (achtste lid). Wanneer het beboetbare feit samengaat met andere, niet-fiscale overtredingen of delicten kan de vergrijpboete eveneens worden verhoogd tot het wettelijk maximum (negende lid). Ten slotte kan aanleiding bestaan een vergrijpboete te verhogen, dan wel een vermindering van een vergrijpboete te beperken of na te laten op grond van de persoonlijke omstandigheden van de belanghebbende of de wijze waarop, dan wel de omstandigheden waaronder, het feit heeft plaatsgevonden.

4.2 Oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-richtlijnen

In de oriëntatiepunten⁸ is opgenomen dat bij de straftoemeting in fraudezaken men zich, naast het benadelingsbedrag, evenzeer moet oriënteren op de volgende (niet limitatief bedoelde) opgesomde strafverhogende en strafverlagende factoren:

- de duur van de gedraging;
- de mate waarin de verdachte door de overtreding voordeel heeft gekregen;
- of de verdachte de gedraging uit eigen beweging heeft beëindigd;
- de mate waarin het ontstane nadeel ongedaan is gemaakt;
- de rol van de verdachte ten opzichte van mededaders;
- of de verdachte een natuurlijke persoon of een rechtspersoon betreft;
- de mate waarin de verdachte medewerking heeft verleend aan het onderzoek;
- de mate waarin de gedraging heeft geleid tot marktverstoring;
- de mate waarin door de gedraging het vertrouwen in de markt is geschaad;
- de financiële draagkracht van de verdachte;
- recidive(gevaar);
- de duur van de strafprocedure;
- of de verdachte heeft gehandeld in de uitoefening van een beroep of bedrijf;
- het type slachtoffer en de rol van het slachtoffer bij de gedraging;
- of aan de verdachte is een bestuursrechtelijke maatregel opgelegd.

8 Deze oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS zijn terug te vinden op <https://www.rechtspraak.nl/LOVS-oriëntatiepunten>.

4.3. Geen percentuele duiding factoren

In het BBBB noch in de oriëntatiepunten is terug te vinden hoe de strafverhogende of -verminderende factoren een uitwerking moeten hebben op de op te leggen straf.

5. Mate van verwijtbaarheid

Zoals Krukkert⁹ in 2018 schreef, maakt de strafverhogingsgrond ‘dat de belasting die te weinig is of zou zijn geheven dan wel betaald verhoudingsgewijs omvangrijk is’ al sinds 1954 deel uit van het fiscale straftoemingsbeleid in het BBBB en wel in par. 8 van dat besluit.

De toepasbaarheid is niet boven alle twijfel verheven. Allereerst roept dat de vraag op wanneer het fraudebedrag omvangrijk is. De jurisprudentie die hij in dit kader aanhaalt, is schaars. In 1999 bestempelde de Hoge Raad¹⁰ een bedrag van NLG 362.852 als omvangrijk, maar Hof Den Haag¹¹ vond drie jaren daarvoor een bedrag van NLG 1.277.274 niet omvangrijk genoeg. Gaat het bij de omvang slechts om een absoluut bedrag of ook om een relatief bedrag ten opzichte van de aangegeven belasting?

Krukkert stelde terecht de vraag waarom de omvang als strafverhogende factor is benoemd, indien de boete in procentueel opzicht al gerelateerd is aan de te weinig geheven belasting en daarmee al hoger wordt naarmate het nadeel hoger is.

In hoeverre strafverlagende of -verhogende factoren hun uitwerking hebben is veelal niet expliciet geduid

In de praktijk merken wij, zoals Krukkert ook benoemt, dat indien en voor zover er al strafverlagende of -verhogende factoren worden benoemd bij de boeteoplegging, daaraan geen echte percentages worden gekoppeld. Bij de boeteoplegging lijken percentages van 25%, 50% en 100% gemeengoed en bij medewerking kan soms een vast percentage worden gehanteerd, zoals 75%, maar verdere differentiatie vinden wij niet (snel) terug. Percentages van 35%, 45% of 65% zien we dan ook niet (snel) voorbij komen.

In strafvonnissen is dat overigens niet heel anders. Een korting op c.q. van de straf wordt weleens benoemd, maar dat vindt veelal plaats in het kader van overschrijding van de redelijke termijn of ‘fouten’ die in de opsporingsfeer hebben plaatsgehad. In hoeverre strafverlagende of -verho-

9 I.J. Krukkert, *Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. Een interne theoretische rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht (Fiscale Monografieën nr. 151) (diss. Nijmegen)*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, par. 6.4.2.2.

10 HR 3 maart 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2692, V-N 1999/15.2.

11 Hof Den Haag 31 mei 1996, ECLI:NL:GHSGR:1996:AW0420, V-N 1996/4264, p. 9.

gende factoren hun uitwerking hebben is veelal niet expliciet geduid.

Wat wij in het fiscale strafrecht weinig terugzien, is een toepassing van het arrest van de Belastingkamer van 4 januari 2013.¹² Er wordt gekeken naar het totale belastingnadeel voor het bepalen van de categorie van bestrafing. Feitelijk zou echter per correctie c.q. onderdeel van de aanslag nauwkeurig moeten worden nagegaan of opzet ten aanzien van het nadeel kan worden bewezen. Net als voor het bepalen van de grondslag van de boete, zou het benadelingsbedrag waarvan in een strafprocedure wordt uitgegaan, ook het nadeel moeten zijn ‘voor zover’ het opzet van de verdachte daarop was gericht.

6. Evaluatie oriëntatiepunten

Ongeveer negen jaren na invoering van de oriëntatiepunten bij fraudedelicten vond Haentjens het tijd deze punten eens te evalueren.¹³

De oriëntatiepunten voor fraudedelicten zijn ontstaan omdat was vastgesteld dat daders van bijstands- en AOW-fraude strenger werden gestraft dan zogenoemde witteboordendaders. Uitgangspunt voor de oriëntatiepunten was de straf die de gerechtshoven bij de afdoening van fraudezaken hanteerden, de zogenoemde interne lijstjes.

Het recht zou zo uit moeten werken dat rechtvaardige straffen worden opgelegd die recht doen aan alle relevante omstandigheden

Door van de verschillende wijzen de grootste algemene deler te nemen, ontstond een eerste concept voor de oriëntatiepunten. Vervolgens werd de toen geldende OM-richtlijn voor sociale verzekeringsfraude eraan toegevoegd.

Dit heeft uiteindelijk geresulteerd in oriëntatiepunten voor straftoemeting en LOVS-afspraken.

Haentjens wijst in zijn evaluatie terecht op het gevaar van verstarring bij toepassing van oriëntatiepunten. In par. 5.3. geeft hij aan dat hij voor straftoemeting graag zou willen dat de ‘goede rechtsbedeling’ voorop staat. Het recht zou zo uit moeten werken dat rechtvaardige straffen worden opgelegd die recht doen aan alle relevante omstandigheden. Daartoe is het niet noodzakelijk of mogelijk zelfs onwenselijk uit te gaan van het genoten financiële voordeel dan wel het geleden nadeel. Dat geeft een schijnzekerheid en -eenheid of -exactheid, terwijl het begrip fraude zo veel

omvat en ook een sociale dynamiek kent. De pijlers proportionaliteit en subsidiariteit zouden de hoofdmoot moeten vormen.

Om rechtvaardigheid te bereiken is het dan wel noodzakelijk dat zo helder mogelijk door een rechter uiteen wordt gezet waarlangs de straftoemeting is bereikt. Strafverhogende of -verminderende omstandigheden moeten adequaat worden verwoord en van een ‘waarde’ worden voorzien. Zoals in de laatste paragraaf terug zal komen, kunnen wij dit punt slechts onderschrijven.

7. Wat zien we in rechtspraak over 2018 en 2019 terug bij bestrafing fiscale delicten?

In deze paragraaf zullen wij de op Rechtspraak.nl gepubliceerde fiscale strafvonnissen bespreken, waarbij kort wordt geduid waarvoor is veroordeeld, welk nadeelbedrag centraal stond, welke strafverhogende of -verminderende omstandigheden verder nog zijn meegenomen bij de strafoplegging en hoe de straf is afgezet tegen de oriëntatiepunten.

7.1. Het jaar 2018

1. Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2018¹⁴

De verdachte in deze zaak heeft over twee kwartalen nihil-aangiften laten doen, terwijl zijn bv wel degelijk omzetbelasting was verschuldigd. Het belastingnadeel dat is geleden bedraagt € 351.044. De verdachte heeft aangevoerd dat hij het voornemen had om later met suppletieaangiften alsnog de verschuldigde belasting te voldoen. Het hof oordeelt dat het later, door middel van een suppletieaangifte, melden dat de eerder gedane aangiften onjuist waren niet met zich brengt dat die eerdere onjuiste aangiften alsnog juist worden. In die zin doet het vermeende voornemen van de verdachte niet af aan het laakbare van zijn handelen. Tijdens het onderzoek ter terechtzitting is bovendien gebleken dat het financiële nadeel tot op heden nog niet ongedaan is gemaakt.

Het hof heeft acht geslagen op de justitiële documentatie van de verdachte. Hieruit is gebleken dat de verdachte meermalen onherroepelijk is veroordeeld voor belastingfraude. Ook is de verdachte meermalen door de Duitse justitie veroordeeld voor fraudedelicten. Het hof veroordeelt de verdachte tot een gevangenisstraf voor de duur van achttien maanden, waarvan zes maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaren.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie e van twaalf tot achttien maanden onvoorwaardelijk en lijkt het nadeel tezamen met eerdere veroordelingen wegens belastingfraude tot deze (in de categorie) hoge straf te hebben geleid.

¹² HR 4 januari 2013, ECLI:NL:HR:BX8543, BNB 2013/117.

¹³ R. Haentjens, ‘Op zoek naar de grondslagen van de oriëntatiepunten voor de straftoemeting bij fraude’, *Tijdschrift voor rechtspraak en straftoemeting* 2018, nr. 2, p. 40 e.v.

¹⁴ Hof 's-Hertogenbosch 13 maart 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:1053.

2. *Rechtbank Den Haag 12 juni 2018*¹⁵

De verdachte had de regie over een keten van bedrijven die emissierechten in het buitenland aankochten en na doorverkoop binnen de criminele organisatie op de Nederlandse emissierechtenbeurs weer verkochten. Over de in het buitenland aangekochte emissierechten hoefde geen btw te worden betaald. Ze verkocht deze rechten vervolgens in Nederland met btw. De criminele organisatie was onderdeel van een veel grotere criminele organisatie waarin de verdachte een prominente rol heeft vervuld. Aan de Nederlandse fiscus had meer dan zes miljoen euro moeten worden betaald. Voorts is uit het onderzoek gebleken dat de (grotere) criminele organisatie in Nederland en in zes andere Europese lidstaten meer dan honderd miljoen euro aan btw opzettelijk niet heeft afgedragen.

De rechtbank heeft de verdachte veroordeeld tot een onvoorwaardelijke gevangenisstraf van acht jaren. Daarbij is gelet op de grootschaligheid van de fraude en het gebruik van legale rechtspersonen en stromannen.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie g van 24 maanden tot het maximum onvoorwaardelijk en lijkt het nadeel van ruim € 6.500.000 bij de Nederlandse fiscus alsmede de rol van de criminele organisatie te hebben geleid tot deze maximumstraf.

3. *Hof Amsterdam 17 juli 2018*¹⁶

Het hof heeft de verdachte veroordeeld tot een gevangenisstraf van twintig maanden in verband met belastingfraude ter zake van de omzetbelasting en inkomstenbelasting. Het belastingnadeel dat is geleden bedraagt € 955.000 respectievelijk € 41.000. Daarbij heeft het hof rekening gehouden met het feit dat de verdachte zich gedurende meerdere jaren schuldig heeft gemaakt aan belastingfraude. De verdachte heeft geen enkele verklaring gegeven, maar heeft enkel volhard in zijn ontkenning. In het nadeel van verdachte wordt voorts meegewogen dat hij er in een eerder stadium al op was gewezen dat hoge suppleties omzetbelasting moesten worden betaald en dat hem was aangeraden de voor hem opgestelde aanvullende aangiften tijdig en juist in te dienen.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie f van 18 tot 24 maanden onvoorwaardelijk en lijkt het nadeel tezamen met de houding tot deze straf te hebben geleid.

4. *Rechtbank Overijssel 23 juli 2018*¹⁷

De verdachte is in deze zaak veroordeeld tot een taakstraf van 120 uur en een geldboete van € 25.000 in verband met belastingfraude. Verdachte had over een periode van vier jaren niet al zijn bijverdiensten in de aangiften inkomstenbelasting opgegeven. Het belastingnadeel dat hierdoor is geleden is geschat op iets meer dan € 112.000. In het voordeel van verdachte weegt de rechtbank mee dat hij volledig

heeft meegewerkt aan het onderzoek en alle navorderingen van de Belastingdienst heeft betaald.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie c van vijf tot negen maanden onvoorwaardelijk of een taakstraf met een voorwaardelijke straf. Hier lijkt het feit dat het nadeel is weggenomen tot deze straf te hebben geleid.

7.2. Het jaar 2019

1. *Hof 's-Hertogenbosch 12 februari 2019*¹⁸

De verdachte is veroordeeld ter zake van omzetbelastingfraude. Het belastingnadeel dat is geleden bedraagt € 147.450. Het hof heeft acht geslagen op de persoonlijke omstandigheden van de verdachte, het feit dat de redelijke termijn met twee jaren en zes maanden is overschreden, alsmede met de omstandigheid dat het handelen van de verdachte enkel was ingegeven om zijn ondernemingen en daarmee de werkgelegenheid van zijn personeel te redden. De verdachte is door het hof veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van zes maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaren en een taakstraf voor de duur van 180 uur, subsidiair 90 dagen hechtenis.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie d van negen tot twaalf maanden onvoorwaardelijk. Alhoewel de staffel hier de mogelijkheid biedt tot een hogere strafoplegging, komt de straf met enkel strafverlagende omstandigheden en overschrijding van de redelijke termijn ons hoog voor.

2. *Hof 's-Hertogenbosch 2 april 2019*¹⁹

In deze zaak is de verdachte ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het meermalen opzettelijk indienen van onjuiste aangiften omzetbelasting veroordeeld tot een gevangenisstraf voor de duur van 21 maanden. De Nederlandse Staat en de Europese Unie hebben als gevolg van de door de verdachte begane belastingfraude een belastingnadeel van € 1.018.128 geleden. De verdachte is niet eerder onherroepelijk veroordeeld voor strafbare feiten. Het hof heeft acht geslagen op de persoonlijke omstandigheden van de verdachte (geen vaste woonplaats, geen inkomen en gebukt onder grote schuldenlast, drie jonge kinderen en een scheiding gaande). Het hof is van oordeel dat ondanks de persoonlijke omstandigheden van de verdachte niet kan worden volstaan met het opleggen van een andersoortige of lichtere sanctie dan een straf die onvoorwaardelijke vrijheidsbeneming met zich brengt.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie g van 24 maanden tot het maximum onvoorwaardelijk. Gezien de in aanmerking genomen omstandigheden komt deze straf ons nog wel hoog voor, nu daarvoor kennelijk een korting is verleend van drie maanden, aangezien het nadeel net boven € 1.000.000 uit komt.

15 Rechtbank Den Haag 12 juni 2018, ECLI:NL:RBDHA:2018:6869.

16 Hof Amsterdam 17 juli 2018, ECLI:NL:GHAMS:2018:5147.

17 Rechtbank Overijssel 23 juli 2018, ECLI:NL:RBOVE:2018:2752.

18 Hof 's-Hertogenbosch 12 februari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:482.

19 Hof 's-Hertogenbosch 2 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1242.

3. *Hof 's-Hertogenbosch 2 april 2019*²⁰

De verdachte is in deze zaak veroordeeld ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het meermalen valselijk opmaken van AGD's (administratief geleide documenten) en bedrijfsadministratie, alsmede het opdracht geven voor het opzettelijk indienen van onjuiste aangiften accijns. Het hof legt verdachte een gevangenisstraf op voor de duur van dertig maanden. Gebleken is dat de verdachte meerdere malen voor fraudedelicten in het buitenland is veroordeeld en in Nederland door de politierechter is veroordeeld in verband met de Douanewet. Het belastingnadeel dat is geleden bedraagt naar schatting € 1.000.000.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie g van 24 maanden tot het maximum onvoorwaardelijk. Kennelijk weegt het verleden zwaar; het hof gaat zes maanden boven het begin van de staffel zitten.

4. *Hof 's-Hertogenbosch 4 juni 2019*²¹

De verdachte in deze zaak is veroordeeld ter zake van het feitelijk leidinggeven aan het door zijn transportonderneming valselijk opmaken van de bedrijfsadministratie, het opzettelijk gebruikmaken van valse suppleties voor de omzetbelasting, het onjuist doen van aangiften omzetbelasting en het voorhanden hebben van onveraccijnsde diesel. Het hof legt verdachte een gevangenisstraf op voor de duur van achttien maanden met aftrek van voorarrest. Het belastingnadeel dat is geleden voor de omzetbelasting bedraagt € 383.120,44. Het nadeel dat is geleden ter zake van de accijns is niet exact vast te stellen. Gelet op de omvang van de aan de orde zijnde accijnsgoederen, stelt het hof vast dat het nadeel voor de Nederlandse Staat aanzienlijk is geweest. Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie e van twaalf tot achttien maanden. Kennelijk weegt het nadeel zwaar bij de bepaling van de hoogte van de straf.

5. *Hof 's-Hertogenbosch 4 juni 2019*²²

In deze zaak is ten laste van de verdachte bewezen verklaard dat hij zich gedurende ruim drie jaren en negen maanden schuldig heeft gemaakt aan het opdracht geven tot dan wel feitelijk leidinggeven aan het indienen van in totaal acht onjuiste aangiften omzetbelasting. De verdachte bracht de omzetbelasting in rekening, maar verzuimde de omzetbelasting aan te (laten) geven en te voldoen. Het belastingnadeel dat hierdoor is geleden, bedraagt € 57.510,67.

Het hof veroordeelt verdachte tot een gevangenisstraf van vier maanden.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie b van twee tot vijf maanden onvoorwaardelijk of een taakstraf. Ondanks de staffel komt deze straf ons hoog voor. Wellicht speelt de duur of het aantal aangiften een rol, maar juist indien het nadeel met zoveel aangiften 'slechts' is geleden, komt deze straf ons wel hoog voor en

zou een taakstraf of voorwaardelijke straf meer in de rede hebben gelegen.

6. *Rechtbank Amsterdam 28 juni 2019*²³

De verdachte is veroordeeld ter zake van belastingfraude. Ten laste van hem is bewezen dat opzettelijk onjuiste aangiften omzetbelasting zijn gedaan. Voorts heeft hij valse/vervalste facturen en bankafschriften ter beschikking gesteld aan de Belastingdienst. Het benadelingsbedrag dat is geleden bedraagt bijna € 40.000. De rechtbank veroordeelt verdachte tot een gevangenisstraf van vier maanden, waarvan twee maanden voorwaardelijk. De proeftijd is vastgesteld op twee jaren. Uit de justitiële documentatie van de verdachte volgt dat hij in de vijf jaren voorafgaand aan de huidige feiten is veroordeeld tot een deels onvoorwaardelijke gevangenisstraf voor verduistering in dienstbetrekking. De rechtbank overweegt dat laatstgenoemde geen fiscaal misdrijf, maar wel een vermogensdelict betreft. Ook in deze zaak is het kennelijk het doel geweest van de verdachte om ten koste van anderen geld te bemachtigen. Dit neemt de rechtbank als strafverhogende omstandigheid mee. Voorts wordt als strafverzwarend meegewogen dat verdachte de strafbare feiten heeft gepleegd vanuit zijn functie als boekhouder.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie b van twee tot vijf maanden onvoorwaardelijk of een taakstraf. De positie en het verleden hebben tot deze uitkomst geleid.

7. *Rechtbank Rotterdam 23 juli 2019*²⁴

De verdachte is veroordeeld ter zake van het opzettelijk doen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting en omzetbelasting. De verdachte heeft met zijn handelswijze de Belastingdienst benadeeld voor een bedrag van ongeveer € 64.000. De rechtbank weegt in strafmatigende zin mee dat het tenlastegelegde opzet in afgezwakte, namelijk voorwaardelijke, vorm is bewezen. Daarnaast heeft de rechtbank rekening gehouden met de persoonlijke omstandigheden van de verdachte. In plaats van een gevangenisstraf legt de rechtbank – vanuit bestraffend en preventief oogmerk – een taakstraf op voor de duur van 200 uur en een voorwaardelijke gevangenisstraf voor de duur van drie maanden, met een proeftijd van twee jaren.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie b van twee tot vijf maanden onvoorwaardelijk of een taakstraf. De combinatie komt ons juist vanwege de verminderende omstandigheden hoog voor.

8. *Rechtbank Overijssel 12 augustus 2019*²⁵

De verdachte in deze zaak, een registeraccountant, is veroordeeld tot een voorwaardelijke gevangenisstraf van drie maanden met een proeftijd van drie jaren en een taakstraf van 240 uur ter zake van het plegen van belastingfraude voor een bedrijf, samen met de leidinggevende van

20 Hof 's-Hertogenbosch 2 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1243.

21 Hof 's-Hertogenbosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2102

22 Hof 's-Hertogenbosch 4 juni 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:2120.

23 Rechtbank Amsterdam 28 juni 2019, ECLI:NL:RBAMS:2019:4542.

24 Rechtbank Rotterdam 23 juli 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:5997.

25 Rechtbank Overijssel 12 augustus 2019, ECLI:NL:RBOVE:2019:2862.

dat bedrijf. Het benadelingsbedrag dat is geleden door de Belastingdienst bedraagt bijna € 230.000. De rechtbank neemt als strafverhogende omstandigheid mee dat de verdachte in zijn hoedanigheid van registeraccount heeft gehandeld. Van hem mag een hoge mate van integriteit en professionaliteit worden verwacht. Met zijn handelen heeft hij het aanzien van en vertrouwen in zijn beroepsgenoten geschaad. Ten gunste van de verdachte heeft de rechtbank rekening gehouden met de omstandigheid dat de verdachte door gelden te alloceren op een G-rekening wel de intentie heeft gehad om de achterstallige betaling uiteindelijk te betalen. Gebleken is dat er voldoende saldo op de rekening heeft gestaan, maar dat andere aanslagen door de Belastingdienst met het saldo van deze rekening zijn verrekend. Voorts blijkt uit justitiële documentatie dat de verdachte niet eerder met justitie in aanraking is geweest. Ook heeft de verdachte geen voordeel gehad door de belastingfraude. Tot op zekere hoogte realiseert de verdachte zich het kwalijke van zijn handelen.

Hier hebben wij te maken met een nadeel van een derde en geen financieel gewin voor de verdachte. Het is de rol van de verdachte die tot de gemengde straf zal hebben geleid.

9. Hof 's-Hertogenbosch 11 september 2019²⁶

De verdachte in deze zaak heeft zich als feitelijk leidinggever schuldig gemaakt aan het door een goededoelenstichting opzettelijk onjuist doen van aangiften omzetbelasting. Het belastingnadeel dat door de Belastingdienst is geleden bedraagt € 257.848. Het hof veroordeelt de verdachte tot een gevangenisstraf voor de duur van twaalf maanden. Het hof merkt op dat blijkens het verhandelde ter terechtzitting de verdachte nog steeds niet doordrongen is van het kwalijke van zijn gedrag. Aan de onjuiste aangiften omzetbelasting liggen valse facturen ten grondslag of ontbreken de nodige facturen.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie e van twaalf tot achttien maanden onvoorwaardelijk. Dat een verdachte zelf niet lijkt te zijn doordrongen van de ernst is iets wat geregeld in uitspraken terugkomt en wat (ook) verhogend lijkt te werken. Het is echter geen strafverhogende omstandigheid in de oriëntatiepunten.

10. Hof Amsterdam 4 oktober 2019²⁷

De verdachte in deze zaak is veroordeeld ter zake van belastingfraude. Hij heeft opzettelijk onjuiste belastingaangiften omzetbelasting gedaan aan de hand van valse facturen. Voorts heeft hij valse facturen ter beschikking gesteld en geen deugdelijke administratie gevoerd. Het hof overweegt dat de verdachte geen enkele verantwoordelijkheid heeft genomen voor zijn handelen. Het belastingnadeel dat is geleden als gevolg van het handelen van de verdachte kan niet precies worden vastgesteld bij gebrek aan een deugdelijke administratie. Op basis van de beschikbare gegevens wordt aangenomen dat het nadeel ten minste € 620.923 is.

Het hof veroordeelt de verdachte tot een gevangenisstraf van achttien maanden.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie f van 18 tot 24 maanden onvoorwaardelijk.

11. Rechtbank Rotterdam 30 oktober 2019²⁸

De verdachte in deze zaak is veroordeeld tot een gevangenisstraf van twaalf maanden, waarvan vier maanden voorwaardelijk. Ten laste van de verdachte is bewezenverklaard het opzettelijk onjuist doen van belastingaangiften voor de omzetbelasting. De rechtbank overweegt dat de verdachte dertien valse facturen heeft opgemaakt en gebruikt om meerdere malen onjuist aangifte omzetbelasting te doen. Hij heeft dit gedaan in zijn hoedanigheid van directeur en in zijn hoedanigheid van feitelijk leidinggevende van twee vennootschappen onder firma. Het belastingnadeel dat hierdoor is geleden is meer dan € 250.000. De verdachte is niet eerder veroordeeld voor soortgelijke strafbare feiten. De rechtbank heeft bij de strafoplegging rekening gehouden met de aard, ernst en hoeveelheid feiten en de aan de orde zijnde geschatte benadelingsbedragen. De rechtbank heeft de proceshouding van de verdachte meegewogen alsmede de geraffineerde wijze waarop facturen en bankafschriften zijn vervalst. De actuele psychische gesteldheid van de verdachte waarop de verdediging een beroep heeft gedaan, is niet onderbouwd met recent uitgebrachte stukken of rapporten. Het voorgaande leidt ertoe dat de rechtbank van oordeel is dat, ondanks de persoonlijke omstandigheden van de verdachte, niet kan worden volstaan met het opleggen van een andersoortige of lichtere sanctie dan een straf die onvoorwaardelijke vrijheidsbeneming met zich brengt.

Afgezet ten opzichte van de oriëntatiepunten valt deze zaak in categorie d van negen tot twaalf maanden onvoorwaardelijk.

8. Meenemen van nadeel van niet-tenlastegelegde aangiften?

In de zaak waarin Hof Amsterdam op 15 november 2017 uitspraak deed, werd door het hof bij de strafoplegging rekening gehouden met (23) onjuiste belastingaangiften die niet aan de verdachte ten laste waren gelegd. Het nadeel van de tenlastegelegde aangiften bedroeg ruim € 150.000. Voor de in totaal 32 onjuiste aangiften ging het om een nadeelbedrag van € 400.000.

Net als de rechtbank ziet het hof de negen aangiften als representatief voor alle 32 aangiften en gaat voor het nadeel uit van ruim € 400.000. Nu er sprake van is 32 onjuiste maandaangiften over een periode van bijna vier jaren, volgt hieruit volgens het hof het omvangrijke karakter van de fraude, terwijl niet is gebleken van enige inhaal middels suppletieaangiften.

Aangezien belanghebbende niet eerder strafrechtelijk is veroordeeld, wordt alles afwegende een gevangenisstraf

²⁶ Hof 's-Hertogenbosch 11 september 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:3313.

²⁷ Hof Amsterdam 4 oktober 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:4877.

²⁸ Rechtbank Rotterdam 30 oktober 2019, ECLI:NL:RBROT:2019:9060.

van vijftien maanden waarvan vijf maanden voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaren passend en geboden geacht.

Indien een nadeel van € 400.000 in aanmerking wordt genomen, ligt de straf op basis van de oriëntatiepunten in categorie e.

In de ogen van de Hoge Raad vindt de werkwijze van het hof genade. De Hoge Raad geeft aan dat het hof de 23 aangiften waarop de bewezenverklaring geen betrekking had, kennelijk beschouwt als omstandigheden waaronder het bewezenverklaarde feit is begaan.²⁹

In verband met de duur van de cassatieprocedure wordt deze straf slechts teruggebracht tot veertien maanden en twee weken, waarvan vijf maanden voorwaardelijk en een proeftijd van twee jaren.

De uitleg die de Hoge Raad ‘kennelijk’ geeft aan de overwegingen van het hof valt te begrijpen, maar in het licht van de in de volgende paragraaf te benoemen verbeterpunten brengt de handelwijze waarbij de feiten niet ter zitting worden besproken, maar waarbij wel van een algeheel nadeel wordt meegewogen voor de straf, wel met zich mee dat de verdediging feitelijk gehouden zou zijn alle aangiften ten volle te bespreken om te zorgen dat van een juist nadeelbedrag wordt uitgegaan.

9. Hoe moet nadeel nu worden gewikt en gewogen?

Zoals in par. 7 en 8 aangehaald, lijkt bij de straftoemeting in fiscale strafzaken veel af te hangen van het financieel nadeel dat de Nederlandse schatkist heeft geleden. Dat dit een (grote) rol speelt valt te begrijpen, maar wij zouden graag zien dat het anders gebeurt.

Bij de straftoemeting in fiscale strafzaken lijkt veel af te hangen van het financieel nadeel dat de Nederlandse schatkist heeft geleden

Hieronder geven wij een aantal punten mee voor heroverweging van de oude oriëntatiepunten:

1. Als wij naar de zeven categorieën van nadeel kijken die zijn opgenomen in de oriëntatiepunten, hebben de eerste drie daarvan (deels) betrekking op een nadeelbedrag waarvoor vervolging eigenlijk niet zou zijn aangewezen. Voor fiscale delicten is gekozen om in beginsel pas bij een nadeel van € 100.000 de weegschaal van een bestuurlijke naar een strafrechtelijke sanctie te doen omslaan of in ieder geval pas bij een bedrag van € 20.000 de zaak aan te doen melden. Vanaf een nadeel vanaf € 125.000 (tot € 250.000) komen we echter al in de onvoorwaardelijke (gevangenisstraf)sfeer van ne-

gen tot twaalf maanden uit. Wij menen dat er bij een nadeel onder het bedrag van € 100.000 terughoudend zou moeten worden omgesprongen met toepassing van gevangenisstraffen.

2. Wat wij verder node missen bij de categorieën of in aansluiting daarop, is dat het ons inziens een wezenlijk verschil maakt of we met een aanslagbelasting of aangiftebelasting hebben te maken. Ten aanzien van de laatste geldt immers dat deze in beginsel voor een ander worden ingehouden of van een ander worden gekregen ten behoeve van afdracht. Moeten er dan geen aparte staffels worden gehanteerd voor fiscale fraude?
3. Verder zou volgens ons moeten worden meegewogen wat de verhouding van de te weinig geheven belasting is ten opzichte van de wel aangegeven en/of afgedragen belasting. Indien het belastingnadeel weliswaar € 100.000 bedraagt, maar dit nog geen 10% bedraagt van de totale aangegeven en/of afgedragen belasting, is het de vraag of een gevangenisstraf (zelfs in voorwaardelijke zin) wel zou zijn aangewezen. Kortom, indien en voor zover er al een staffel wordt gehanteerd, zou er een staffel naast moeten komen die je stapjes naar boven of naar beneden laat nemen op de straf ladder. Zo bereik je immers dat nadeel er zowel in absolute als relatieve zin toe doet. Dat werkt dan bovendien twee kanten op.
4. Daarnaast zou moeten worden meegewogen of het opzet op het gehele belastingnadeel betrekking heeft gehad of slechts op een deel daarvan. Het nadeel moet worden meegewogen voor zover het opzet daarop was gericht.
5. Onder punt 1 hebben wij al iets opgemerkt over de categorieën, maar een vraag is ook of de categorieën niet opnieuw moeten worden ingedeeld. Waarom wordt niet gekozen voor een eerste categorie tot € 25.000 en waarom worden de categorieën steeds groter? Verhoudt een straf van twaalf maanden bij een nadeel van € 250.000 zich tot achttien maanden bij een dubbel nadeel?
6. Een laatste belangrijke noemer zouden de strafvermeerderende en/of strafverminderende omstandigheden moeten zijn. In de oriëntatiepunten is een niet-limitatieve opsomming gegeven. Dient daarin ook niet het meewerken te worden opgenomen als standaard strafverminderende omstandigheid? En maakt het alles het niet veel inzichtelijker en begrijpelijker indien in het vonnis een waarde wordt toegekend aan de omstandigheden, door op te merken tot welke korting of verhoging een en ander heeft geleid?

Kortom, wordt het ruim na de laatste vormgeving van 29 juni 2012 niet weer eens tijd om de oriëntatiepunten onder de loep te nemen en te vervangen?

Over de auteurs

Mr. P. (Priscilla) de Haas en mr. S. (Sylvana) de Groot

Beiden zijn verbonden aan De Haas Advocaten te Rotterdam.

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