

Artikel

Een oogje dichtknijpen, of de coffeeshop uitknijpen? Over de discutabele rol van de overheid bij het gedogen van wetsovertredingen

Mr. A.A. Feenstra en mr. M. Coenen*

Enige jaren geleden startte het *Tijdschrift voor Bijzonder Strafrecht & Handhaving* met een sinister gezelschap aan redactieleden. Henny Sackers was daar één van. Direct begon de discussie over de definitie van ‘bijzonder strafrecht’. Fraudezaken, fiscaal strafrecht, witwassen, corruptie, milieustrafrecht en *white collar crime*. Een semantische discussie, totdat Henny benoemde dat de Wet wapens en munitie en de Opiumwet toch ook bijzonder strafrecht vormen. Dat heeft de deur naar de meer exotische onderwerpen binnen bijzonder strafrecht op een kiertje gezet en dat is zo gebleven.

En warempel, zelfs voor een advocaat met een praktijk vol fraudezaken, fiscaal strafrecht of *white collar crime* biedt het bijzonder strafrecht in de definitie van Henny Sackers aanknopingspunten. In deze bijdrage bespreken wij de ontnemingszaak van coffeeshop Checkpoint, waarbij interessante overwegingen zijn gemaakt ten aanzien van de fiscale behandeling van ontneming en de matiging van de betalingsverplichting wegens de faciliterende rol van de overheid aangaande het gedoogbeleid.

* Mr. A.A. Feenstra is advocaat bij Hertoghs advocaten. Mr. M. Coenen is advocaat bij Hertoghs advocaten.

1. Een inleiding

Het bestuderen van deze zaak gebaseerd op de Opiumwet lijkt een cirkel rond te maken met onze praktijk, die zich richt op verdediging in fraudezaken en zijn oorsprong kent in het fiscale strafrecht. De eerste nationale belastingen zijn ingevoerd door de Hertog van Alva. Halverwege de zestiende eeuw trof hij een aantal belastingmaatregelen om de Spaanse staatskas te vullen. Iedere ‘Tiende Penning’ werd opgeëist van de Nederlandse bevolking. Deze belastingheffing riep groot verzet op en mondde uit in de Tachtigjarige Oorlog. Verzet tegen belastingheffing werd door het volk in die tijd gezien als een heldendaad.¹ Inmiddels is de mening van het volk 180 graden gedraaid. Ondanks een wirwar aan belastingregels, wordt belastingfraude zwaar bestraft. Zelfs belastingbesparing binnen de grenzen van de wet kan niet altijd meer op begrip rekenen.² De soepele blik op het betalen van belasting is dus inmiddels verworpen tot een uitermate kritische blik.

Met de geschiedenis van het Nederlandse drugsbeleid zijn wij persoonlijk minder bekend. Niettemin is duidelijk dat drugsgebruik als schadelijk wordt gezien en het bezit en de handel is bij wet verboden. Toch wordt in Nederland al decennialang een beleidsmatig oogje dicht

1 Zie J.J.M. Hertoghs, ‘Fiscale scheervlucht langs de eeuwigheid’, *MBB* 2000/1.

2 Meer hierover in het rapport ‘Papieren werkelijkheid’ van de Parlementaire ondervragingscommissie Fiscale constructies, *Kamerstukken II* 2016/17, 34566, nr. 3, o.a. par. 1.3.

geknepen. Het bezit en de verkoop van softdrugs is weliswaar strafbaar, maar wordt onder voorwaarden niet strafrechtelijk vervolgd. Dit wordt ook wel het gedoogbeleid genoemd. Hier wordt een kritische blik dus bewust achterwege gelaten.

De wijze waarop de overheid omgaat met handhaving van wet- en regelgeving heeft ook zijn doorwerking in de strafrechtelijke jurisprudentie. Zo ook in de zaak die hieronder nader wordt besproken. In deze bijdrage bespreken wij een aantal aspecten die in het oog springen in de ontnemingszaak van coffeeshop Checkpoint, namelijk de discutabele rol van de overheid die heeft gefaciliteerd dat het wederrechtelijk verkregen voordeel zo hoog is opgelopen, en de fiscaliteit in het licht van de ontnemingsmaatregel.

2. Een uitstapje naar ‘faciliteren’ in het fiscale recht

In een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 7 september 1999³ stond de vraag centraal of de autoriteiten een plicht hebben om een ondernemer te waarschuwen voor fraude. Deze casus had betrekking op een Nederlandse douane-expediteur ‘De Haan’, die in 1993 documenten opmaakte voor sigarettentransporten naar Antwerpen. Deze sigaretten kwamen nooit in Antwerpen aan en zijn vermoedelijk zonder dat er belasting over werd betaald elders op de markt gebracht. De FIOD was hiervan bij het eerste transport al op de hoogte, maar lichtte De Haan pas na het zevende transport in. Het opsporingsonderzoek stond er, volgens de FIOD, aan in de weg om De Haan eerder te informeren. De Haan kreeg een naheffing invoerrechten, omzetbelasting en accijns.

Het Hof van Justitie oordeelt dat het gemeenschapsrecht de douaneautoriteiten die op de hoogte zijn van een mogelijke fraude in het kader van de regeling extern communautair douanevervoer, geen enkele verplichting oplegt de aangever ervoor te waarschuwen dat hij ten gevolge van die fraude douanerechten schuldig kan worden, ook wanneer hij te goeder trouw zou hebben gehandeld.⁴

Maar daarmee is de kous niet af. Het Hof van Justitie vervolgt zijn oordeel door te onderzoeken of er bijzondere omstandigheden zijn die niet-navordering, terugbetaling of kwijtschelding van belasting rechtvaardigen. Het voorrang geven aan een opsporingsonderzoek boven het in kennis stellen van een belastingplichtige aan wie geen enkele manipulatie of nalatigheid valt te verwijten levert volgens het Hof een bijzondere situatie op. Het kan gerechtvaardigd zijn dat de nationale autoriteiten weloverwogen toelaten dat er overtredingen of on-

regelmatigheden worden begaan, teneinde een netwerk beter te kunnen oprollen, de fraudeurs te kunnen identificeren en bewijzen te kunnen verzamelen of versterken. Maar het feit dat men de belastingplichtige de douaneschuld laat dragen die als gevolg van de in het kader van het strafrechtelijk onderzoek gedane keuzes is ontstaan, is niet in overeenstemming te brengen met de billijkheid die door de in dit geval toepasselijke douanewetgeving wordt beoogd. In dat geval kan immers de belastingplichtige in een uitzonderlijke situatie worden gebracht ten opzichte van andere marktdeelnemers die dezelfde werkzaamheid verrichten.⁵

Naar aanleiding van dit arrest heeft de Europese Commissie op 22 maart 2000 een beschikking genomen, waarin is bepaald dat de kwijtschelding van invoerrechten gerechtvaardigd was. Daarbij wordt relevant geacht dat de douane op de hoogte was van de fraude, dat De Haan daarover niet was geïnformeerd, en dat een (Belgische) douaneambtenaar bij de fraude betrokken was. De Belastingdienst heeft vervolgens ook de omzetbelasting en accijns kwijtgescholden.⁶

3. Checkpoint: over de faciliterende overheid

Terug naar Checkpoint. Checkpoint was de grootste coffeeshop van Nederland, maar werd in 2008 door de autoriteiten gesloten omdat een te grote voorraad cannabis werd aangetroffen. Hoewel de rechtsgang pas recent tot een einde is gekomen, gaat de strafzaak over de periode 2006 tot en met 2008. De burgemeester van Terneuzen heeft in 2005 een (nieuwe) gedoogverklaring afgegeven aan Checkpoint, inhoudende dat tegen de handel in softdrugs in die inrichting niet bestuursrechtelijk zal worden opgetreden indien en voor zolang wordt voldaan aan de daarin opgenomen voorwaarden. In bepaling A.4 is als voorwaarde opgenomen: ‘*De handelshoeveelheid softdrugs mag ten hoogste 500 gram bedragen en mag enkel in de in de inleiding omschreven ruimten aanwezig zijn.*’ Opmerking verdient dat bij deze bestuursrechtelijke besluitvorming de ‘driehoek’ betrokken was: burgemeester, politie én Openbaar Ministerie.

Het gedoogbeleid in Nederland heeft zich ontwikkeld tot de zogenoemde AHOJ-G criteria. Coffeeshops mogen geen reclame maken (affichering: A), geen harddrugs voorhanden hebben of verkopen (harddrugs: H), geen overlast veroorzaken (overlast: O), niet toegankelijk zijn voor en niet verkopen aan jeugdigen (jeugd: J), en slechts een beperkte hoeveelheid verkopen per transactie en slechts een beperkte handelsvoorraad hebben (geringe hoeveelheid: G). Onder deze voorwaarden kan

3 HvJ EG 7 september 1999, ECLI:EU:C:1999:393.

4 HvJ EG 7 september 1999, ECLI:EU:C:1999:393, r.o. 34-36.

5 HvJ EG 7 september 1999, ECLI:EU:C:1999:393, r.o. 45-53.

6 Dit volgt uit een civiel arrest van de Hoge Raad over door de belastingplichtige gevorderde schadevergoeding van de Staat (HR 21 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ1705, par. 3.1).

de verkoop van softdrugs worden gedoogd. Het gedoogbeleid heeft geleid tot een ‘voordeur-achterdeur’-paradox. De aankoop van softdrugs door klanten – aan de voordeur – wordt gedoogd, maar tegelijkertijd zijn de coffeeshops bij het bevoorraden aangewezen op het criminele circuit. De teelt, het vervoer en de inkoop – via de achterdeur – zijn nog altijd niet toegestaan en dus is de coffeeshop voor bevoorrading aangewezen op het criminele circuit.⁷

De hierboven genoemde gedoogvoorwaarde A.4 gaat over de voorraad en waar deze aanwezig mag zijn. Uitgaande van de maximaal toegestane aankoop van 5 gram per klant per dag, kunnen met deze handelshoeveelheid 100 klanten worden bediend. Checkpoint bediende zo’n 1.500 klanten per dag, op drukke dagen het dubbele.⁸ Een terugkerend punt in de strafzaak is dat de autoriteiten van de omvang van de zaak op de hoogte waren, maar desondanks lange tijd niet ingrepen. Sallant is ook dat de gemeente Terneuzen zelfs wegwijzers naar de coffeeshop plaatste en daarmee mogelijk zélf het afficheringsverbod zou hebben overtreden.⁹

Gedoogvoorwaarde A.4 – over de handelsvoorraad – wordt door Checkpoint overtreden omdat ook elders een voorraad softdrugs wordt aangehouden. Hoewel dit door de gemeente jarenlang door de vingers wordt gezien, besluit het Openbaar Ministerie op enig moment een strafzaak te starten. Een lange procesgang volgt waarin Checkpoint kort gezegd wordt vervolgd wegens de verkoop van softdrugs (de ‘voordeur’), het telen, bereiden, bewerken en verwerken van softdrugs (de ‘achterdeur’) en deelneming aan een criminele organisatie. Hof Den Haag oordeelde in 2012 dat de bevoorrading van de coffeeshop weliswaar wettelijk verboden was maar feitelijk lange tijd door de gemeente én het Openbaar Ministerie werd gedoogd, en verklaarde het OM niet-ontvankelijk.¹⁰ De Hoge Raad casseerde in 2013 (Checkpoint I) omdat de niet-ontvankelijkheid niet op zijn plaats was.¹¹ Vervolgens kwam het hof Amsterdam tot een gedeeltelijke niet-ontvankelijkheid.¹² De Hoge Raad casseerde in 2016 nogmaals op de (gedeeltelijke) niet-ontvankelijk-

heid (Checkpoint II).¹³ De strafprocedure eindigde uiteindelijk op 28 november 2017 met de uitspraak van het hof Den Bosch.¹⁴ Dit hof verklaarde het Openbaar Ministerie wel ontvankelijk en kwam vervolgens tot een schuldigverklaring zonder strafoplegging. Bij de toepassing van artikel 9a Sr betreft het hof Den Bosch onder meer dat de coffeeshop ‘*met instemming, facilitering en stimulering van de gemeente Terneuzen gevestigd en tot grote bloei [is] gekomen*’ en dat ‘*de exploitatie van de coffeeshop (“de voordeur”) slechts mogelijk [kon] zijn door een regelmatige aanvoer van aanzienlijke hoeveelheden softdrugs (“de achterdeur”). Van die omstandigheid was eenieder die met de coffeeshop gemoeid was op de hoogte, óók het openbaar ministerie.*’¹⁵ Met strafoplegging ter zake van de strafbare feiten is geen redelijk doel gediend, aldus het hof.

4. Afpakken

Wel een veroordeling dus, maar geen straf. Eind goed, al goed? Helaas voor de coffeeshop zat het venijn ’m in de staart. Het Openbaar Ministerie had namelijk ook een vordering ingediend ter ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel.

Doel van de ontnemingsmaatregel is herstel naar de situatie van vóór het strafbare feit en het daarmee verkregen voordeel. De ontnemingsmaatregel heeft een reparatoir karakter. Het gaat om berekeningen van daadwerkelijk behaald voordeel en voor niet-financiële factoren is eigenlijk geen ruimte. Op grond van artikel 36e lid 5 Sr kan de rechter de betalingsverplichting lager vaststellen dan het geschatte voordeel. Deze bevoegdheid wordt niet vaak toegepast.

De toepassing van artikel 9a Sr in de strafzaak heeft niet tot gevolg dat in de ontnemingsprocedure de vordering moet worden afgewezen of het wederrechtelijk verkregen voordeel of de betalingsverplichting op nihil dient te worden gesteld. De opbrengst kon immers alleen gerealiseerd worden door overtreding van de gedoogvergunning en de Opiumwet. Op grond van het zogenoemde Black Widow-arrest van de Hoge Raad moet in een dergelijk geval bovendien al het voordeel dat met de exploitatie van de coffeeshop is gerealiseerd als wederrechtelijk worden aangemerkt.¹⁶ De berekeningsmethode die in die zaak is goedgekeurd door de Hoge Raad wordt ook in andere zaken toegepast. Opmerking verdient dat de casus in het Black Widow-arrest op onder-

7 Zie hierover bijvoorbeeld B. Bieleman & J. Snippe, ‘Coffeeshops en criminaliteit’, *Justitiële verkenningen*, jrg. 32, nr. 1 2006, maar ook in de jaren negentig al minister van Justitie Sorgdrager: W. Sorgdrager, ‘Nederlands gedoogbeleid. Pragmatisch en effectief’, *Justitiële verkenningen*, jrg. 21, nr. 8, 1995, p. 12: ‘Die voorraden worden geleverd door groothandelaren in softdrugs die door politie en justitie worden opgespoord en vervolgd. In die zin bevordert het gedoogbeleid de georganiseerde misdaad.’

8 K. Voskuil, ‘Eigenaar checkpoint: “Per dag kregen we rond de 1500 klanten”’, *Provinciale Zeeuwse Courant*, 24 juli 2017, via pzc.nl.

9 Rb. Middelburg 25 maart 2010, ECLI:NL:RBMID:2010:BL8815. ‘De rechtbank stelt vast dat tot in 2008 langs de toegangswegen van Terneuzen blauwe borden stonden met in witte letters “coffeeshops” met een witte pijl, alles omrand door een witte lijn als ware het officiële ANWB-verwijsborden. Daarmee is naar het oordeel van de rechtbank voorwaarde A.9 overtreden. Maar niet door [verdachte]. Het heeft de rechtbank bevreemd dat de feitelijke plaatsing van de borden is geschied door de gemeente Terneuzen, zijnde het bestuursorgaan dat het verbod van affichering als voorwaarde in de gedoogverklaring heeft opgenomen.’

10 Hof Den Haag 2 februari 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BV2572.

11 HR 2 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:7.

12 Hof Amsterdam 16 juli 2014, ECLI:NL:GHAMS:2014:2840.

13 HR 26 april 2016, ECLI:NL:HR:2016:742.

14 Hof Den Bosch 28 november 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:5167 (Checkpoint-zaak na tweede verwijzing Hoge Raad). Het hof is van oordeel dat het hoger beroep gelet op het arrest van de Hoge Raad van 26 april 2016 is beperkt tot het onder 1 tenlastegelegde voor zover dit ziet op – kort gezegd – de voordeur; de onder 9 tenlastegelegde deelneming aan een criminele (soft)drugsorganisatie; en het nemen van een beslissing ten aanzien van de straf.

15 Hof Den Bosch 28 november 2017, ECLI:NL:GHSHE:2017:5167, onder ‘sanctiebeslissing’.

16 HR 4 maart 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF1965 (Black Widow).

delen verschilt van de zaak van Checkpoint, waar de laatste op de keper beschouwd toch als meer bonafide ondernemer kan worden gezien. Dat onderscheid met de Black Widow-zaak is overigens ook in andere vergelijkbare en recente gevallen aangevoerd. Maar tot op heden heeft de Hoge Raad daar geen afstand van genomen.

Ook het hof Den Haag neemt het criterium als leidraad in zaken waarin een coffeeshop de gedoogvoorwaarden overtreedt en een vordering tot ontneming van wederrechtelijk verkregen voordeel is gedaan.¹⁷ Het hof overweegt daarbij echter wel dat onverkorte toepassing van de ‘Black-Widow maatstaf’ in deze zaak onbillijk uitpakt als wordt gekeken naar de aard en ernst van de overtreden strafbepalingen en naar de omstandigheden waaronder deze zijn overtreden. Het hof betreft deze omstandigheden bij de bepaling van de betalingsverplichting en acht het redelijk om het bedrag lager vast te stellen dan het geschatte voordeel.¹⁸

Daarbij weegt het hof mee dat de overheid een discussieerbare rol heeft gespeeld in deze zaak. Achteraf bezien zou bestuursrechtelijk ingrijpen meer voor de hand kunnen liggen dan strafrechtelijk optreden. Het hof overweegt vervolgens:

‘Daar komt bij dat de overheid (zowel de rijksoverheid als de gemeente) door belastingheffingen (bijvoorbeeld BTW, Vpb, loonheffingen, IB) en het heffen van parkeergelden reeds forse inkomsten als gevolg van de exploitatie van Checkpoint door betrokkenen heeft gehad, terwijl die zelfde overheid (inclusief het Openbaar Ministerie) wist of kon weten dat Checkpoint haar hoge winsten alleen kon behalen doordat zij voortdurend in ieder geval gedoogvoorwaarde A.4 overtrad.’¹⁹

Wij begrijpen deze overweging zo dat hiermee enig recht wordt gedaan aan het ‘schizofrene karakter’ van het Nederlandse softdrugsbeleid, en in wezen elke vorm van gedoogbeleid. De coffeeshop in deze zaak maakte miljoenen winst. De exploitatie van de coffeeshop kon zich ontwikkelen tot een dermate grote omvang dat grote winsten konden worden gegenereerd. Dat was niet mogelijk geweest zonder de facilitering door de overheid. Treffend zijn de bewoordingen van het hof Den Bosch in de hoofzaak, die ook het hof Den Haag tot de zijne maakt:

‘Hier doet zich de merkwaardige en niet anders dan als paradoxaal aan te duiden situatie voor dat de exploitatie van een coffeeshop die zich aan de gedoogvoorwaarden houdt, gedoogd wordt waar het de zogenoemde “voorkeur” (verkoop) betreft, maar dat de bevoorrading, het aanhouden van een voor een behoorlijke bedrijfsvoering evident noodzakelijke voorraad en de aankoop van

verdovende middelen “de achterdeur”) onverminderd verboden zijn en strafbare feiten opleveren.’²⁰

Anderzijds, zo overweegt het hof, is het maatschappelijk niet aanvaardbaar dat een wetsovertreder het volledige wederechtelijk verkregen voordeel mag houden. Het hof komt tot een matiging van 50% op de betalingsverplichting. Een vergelijkbare matiging van 50% in zaken van – laten we zeggen – ‘bonafide’ coffeeshops wordt ook toegepast in andere ontnemingszaken. Zo vond de rechtbank Noord-Nederland het passend om de betalingsverplichting van coffeeshop Sky High uit Zwolle met 50% te matigen wegens de rol van zowel de veroordeelden zelf als de lokale overheid. Bovendien zag de rechtbank in de ernstige overschrijding van de redelijke termijn aanleiding om de betalingsverplichting nog eens met 25% te verminderen.²¹

Het OM kon zich in de zaak van Checkpoint echter niet verenigen met de matiging van de betalingsverplichting en stelde cassatie in. Tegen de achtergrond van het reparatoire karakter van de ontnemingsmaatregel wordt door het OM geklaagd over de grondslag waarop het ontnemingsbedrag is gematigd.²² Kunnen ook niet-financiële factoren – zoals de discussieerbare rol van de overheid – tot matiging van de betalingsverplichting leiden?

De Hoge Raad oordeelt dat dit mag.²³ De bevoegdheid van de rechter om op grond van artikel 36e lid 5 Sr de betalingsverplichting te *kunnen* matigen is niet beperkt tot specifieke gevallen. Volgens de Hoge Raad is het aan de feitenrechter voorbehouden om te beslissen welke omstandigheden van belang zijn voor de beslissing of de betalingsverplichting wordt gematigd en, zo ja, met welk bedrag die matiging plaatsvindt.²⁴ De discussieerbare rol van de overheid in dezen mag volgens de Hoge Raad dus leiden tot een matiging van de betalingsverplichting. Een rechtvaardige beslissing, menen wij.

5. Fiscale gevolgen van de voordeelsontneming

Wij ontwaren nog een overweging in de ontnemingszaak, die (fiscaal-)strafadvocaten steeds meer een doorn in het oog is. Het hof Den Haag beslist bij de bepaling van de hoogte van het wederrechtelijk verkregen voordeel geen rekening te houden met de belastingheffing over het bedrag van het door de betrokkene wederrechtelijk verkregen voordeel. Dat doet het hof onder de me-

17 Hof Den Haag 16 september 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1671 (vennootschap), r.o. 6.4; Hof Den Haag 16 september 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1672 (natuurlijke persoon), r.o. 6.5.

18 Hof Den Haag 16 september 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1672, r.o. 6.4.

19 Hof Den Haag 16 september 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1672, r.o. 7.5 ‘Matiging’.

20 Hof Den Haag 16 september 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1672, r.o. 7.5 ‘Matiging’.

21 Rb. Noord-Nederland 19 november 2018, ECLI:NL:RBNNE:2018:4687.

22 Conclusie A-G Hofstee 30 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1124, r.o. 35 e.v. en Conclusie A-G Hofstee 30 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1126, r.o. 40 e.v.

23 HR 25 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:67 (natuurlijke persoon), HR 25 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:68 (vennootschap).

24 HR 25 januari 2022, ECLI:NL:HR:2022:67, r.o. 3.4.2.

dedeling dat niet aannemelijk zou zijn geworden dat het fiscaal mechanisme hier niet zou volstaan.

Reeds op 17 februari 1998 oordeelde de Hoge Raad dat de strafrechter bij het vaststellen van het te ontnemen bedrag geen rekening dient te houden met belastingheffing.²⁵ De Hoge Raad verwijst daarbij naar de overwegingen van de wetgever in de parlementaire geschiedenis²⁶ bij de totstandkoming van de ontnemingsmaatregel. Enerzijds heeft de wetgever beoogd om de fiscus de eigen bevoegdheden (heffing en invordering) te laten uitoefenen, die geheel onafhankelijk van de strafvorderlijke procedures kunnen worden ingezet. Anderzijds hoeven het Openbaar Ministerie en de strafrechter zich dan niet te verdiepen in de fiscale consequenties van de ontnemingsmaatregel. De wetgever gaat ervan uit dat hiermee zowel in strafrechtelijke als in fiscaalrechtelijke zin een evenwichtig resultaat wordt bereikt.²⁷

De wetgever onderkent dat in de praktijk valt te bezien of vereffening van de belastingheffing over het wederrechtelijk verkregen voordeel steeds zal worden bereikt. Ook andere elementen zijn immers van belang voor de fiscale inkomensbepaling. Zo zal, gelet op belastingvrije voeten, de progressie in het tarief en verschillende tarieven in verschillende jaren, de over die jaren ten gevolge van de ontnemingsmaatregel te realiseren verliescompensatie niet altijd overeenstemmen met de nagevorderde belastingbedragen. Dit is evenwel niet aan de ontnemingsmaatregel toe te schrijven, maar een algemeen gevolg van sterk fluctuerende fiscale inkomens.²⁸

De strafrechtelijke en fiscale instrumenten om wederrechtelijk verkregen voordelen af te romen moeten beter op elkaar worden afgestemd, teneinde het doel van ontneming – herstel van de rechtmatige, financiële toestand – niet voorbij te schieten. Ondanks alle afspraken tussen het Openbaar Ministerie en de Belastingdienst vindt de afstemming tussen het strafrecht en fiscale recht nog onvoldoende plaats. De ontnemingsmaatregel kan hierdoor, ook vanuit fiscaal perspectief, het karakter krijgen van een straf (dubbele heffing) in plaats van een maatregel. De betaling van een ontnemingsvordering vindt immers jaren na aanvang van een strafrechtelijk onderzoek plaats. Het effect van het strafrechtelijk onderzoek zal dan inmiddels ook (al) impact hebben gehad op de activiteiten van de belastingplichtige, in die zin dat in het jaar waarin de ontnemingsvordering wordt betaald minder of zelfs helemaal geen inkomsten meer worden gegenereerd. Operatie geslaagd, patiënt overleden. Dubbele heffing ontstaat door de samenloop met het ontbreken van verliescompensatie en/of de aftrekbeperking en de terugneemregeling voor criminele kosten. Het uitgangspunt van de wetgever²⁹ en het beleid

van het Openbaar Ministerie³⁰ dat belastingheffing over ongedaan gemaakt inkomen ook fiscaal ongedaan wordt gemaakt is derhalve een mooi theoretisch uitgangspunt, maar pakt in de praktijk wezenlijk anders uit.

Ook in de Checkpoint-zaak is de fiscaliteit in relatie tot de ontneming een discussiepunt. Het hof³¹ overweegt in rechtsoverweging 6.5:

‘Het hof zal bij de bepaling van de hoogte van het wederrechtelijk verkregen voordeel geen rekening houden met de belastingheffing over het bedrag van het door de betrokkene wederrechtelijk verkregen voordeel, zoals de verdediging heeft bepleit (zie HR 14 maart 2017, ECLI: NL:HR:2017:429). Onvoldoende aannemelijk is geworden dat het fiscale mechanisme dat, voor zover belasting is verschuldigd over wederrechtelijk verkregen voordeel, die belastingheffing weer wordt ongedaan gemaakt indien en voor zover dat voordeel weer wordt ontnomen, in dit geval geen toepassing kan vinden.’

Overigens is duidelijk in deze zaak dat gedurende de exploitatie netjes alle belastingen zijn betaald:

‘De coffeeshop was ingericht en georganiseerd op naleving van de gedoogvoorwaarden, zij het dat de verdachte die naar de letter bezien structureel heeft overtreden. De medewerkers werkten in een regulier dienstverband. Aan de fiscale verplichtingen werd voldaan.’

Sterker nog:

‘Daar komt bij dat de overheid (zowel de rijksoverheid als de gemeente) door belastingheffingen (bijvoorbeeld BTW, Vpb, loonheffingen, IB) en het heffen van parkeergelden reeds forse inkomsten als gevolg van de exploitatie van Checkpoint door betrokkenen heeft gehad (...).’

Het is eigenlijk onbegrijpelijk dat de strafrechter zich nog steeds onvoldoende geëquipeerd acht om de belastingheffing bij de vaststelling van het wederrechtelijk verkregen voordeel te betrekken. Veelal worden dergelijke zaken door speciale ‘fraudekamers’ in behandeling genomen, waarin niet zelden raadsheren met een fiscale achtergrond plaatsnemen. Daarnaast speelt in deze casus ook nog dat de belastingheffing reeds heeft plaatsgevonden. Het hof baseert de berekening van het wederrechtelijk verkregen voordeel heel concreet op de behaalde brutowinst uit de jaarcijfers van de vennootschap. Wat staat er dan aan in de weg om ook de reeds vastgestelde belastingheffing in aftrek te brengen op het te ontnemen bedrag? Ook die zal eenvoudig uit de jaarcijfers te herleiden zijn.

Een aanknopingspunt om reeds betaalde heffing wel mee te nemen is het uitgangspunt dat het moet gaan om ‘daadwerkelijk behaald’ voordeel. Dat aspect speelde een rol in de uitspraak van de Hoge Raad van 12 januari 2021. Dit betreft de ontnemingszaak tegen de notaris

25 HR 17 februari 1998, NJ 1998, 499.

26 Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3 en Kamerstukken II 1990/91, 21504, nr. 5.

27 Kamerstukken II 1989/90, 21504, nr. 3, p. 79-82.

28 Kamerstukken II 1990/91, 21504, nr. 5, p. 40.

29 Kamerstukken van dossiernummer 21504.

30 Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M, Stcrt. 2015, 17271.

31 Hof Den Haag 16 september 2020, ECLI:NL:GHDHA:2020:1671.

die is veroordeeld in de zogenoemde vastgoedfraudezaak. In deze procedure is voor de tweede keer cassatieberoep ingesteld. Het eerste cassatieberoep is gegrond verklaard, waarbij is benadrukt dat het moet gaan om voordeel dat door de betrokkene daadwerkelijk is behaald (ECLI:NL:HR:2017:2467). Het hof heeft in dit kader vastgesteld dat het met de fraude behaalde voordeel van € 1,1 miljoen is ontvangen door de maatschap, waarvan de bv van betrokkene deel uitmaakte. Op basis van het maatschapscontract ontvangt de bv van betrokkene dus ‘slechts’ een deel van het genoten voordeel, en de betrokken notaris als aandeelhouder na aftrek van vennootschaps- en dividendbelasting nog weer een kleiner deel. Specifiek op deze redenering over het resultaat na belastingen ziet het arrest van de Hoge Raad. De Hoge Raad herhaalt het algemene uitgangspunt dat belastingheffing bij het bepalen van het wederrechtelijk verkregen voordeel – van de betrokkene zelf – geen rol speelt. In dit geval ziet het verweer van betrokkene en het cassatiemiddel niet uitsluitend op de belastingheffing bij betrokkene (de inkomstenbelasting), maar ook op de belastingheffing bij zijn bv (de vennootschapsbelasting). En op die laatste belasting moet het hof wel degelijk acht slaan bij de vaststelling welk voordeel de betrokkene daadwerkelijk heeft behaald. Kortom, ook dit cassatieberoep wordt weer gegrond verklaard en er volgt terugwijzing naar het hof.³²

Het lijkt erop dat deze redenering ook in de Checkpoint-zaak een rol had kunnen spelen, ware het niet dat de argumenten waarom het hof bij de behandeling van de ontnemingsvordering wél acht had moeten slaan op de fiscale consequenties pas voor het eerst in cassatie zijn aangevoerd.³³ Bovendien zijn de genoemde argumenten in feitelijke aanleg te algemeen en is niet concreet onderbouwd dat het fiscale mechanisme zijn werk in deze gevallen niet doet. Belastingheffing bij wederrechtelijk verkregen voordeel blijft de gemoederen dus bezighouden.

6. Afronding

Welke lessen kunnen wij nu trekken uit deze (wel heel bijzondere) bijzondere strafzaak? Vanuit onze advocatuurlijke rol hechten wij veel waarde aan de scherpe kanttekeningen bij de faciliterende rol van de overheid. Belangrijkste les? Je kunt als overheid niet jarenlang een oogje dichtknijpen en vervolgens rücksichtslos de gecreëerde winsten opeisen. Hoewel het overtreden van gedoogvoorwaarden wel de route van ontneming openzet, is de discutabele rol van de overheid een factor die

op de billijkheid van de betalingsverplichting van invloed is.

Daarnaast is het in 1998 door de Hoge Raad genoemde fiscale mechanisme 25 jaar na dato nog steeds onderwerp van discussie. De les die specifiek uit deze cassatiezaak voortvloeit, is dat het fiscale mechanisme had moeten worden onderbouwd, zowel in feitelijke aanleg als in cassatie. Maar, is meer in algemene zin de conclusie niet gerechtvaardigd dat dit mechanisme aan verandering toe is?

32 HR 12 januari 2021, ECLI:NL:HR:2021:1.

33 Conclusie A-G Hofstee 30 november 2021, ECLI:NL:PHR:2021:1126, overweging 28 en ECLI:NL:PHR:2021:1124, overweging 28: ‘In de cassatieschriftuur betoogt de steller van het middel op basis van verschillende argumenten die niet ter terechtzitting zijn voorgedragen waarom in deze zaak sprake zou zijn van een situatie waarin het hof wel acht had moeten slaan op fiscale consequenties bij het opleggen van de ontnemingsmaatregel. (...)’