

**Deze rubriek wordt verzorgd door
mr. K. M.G. Demandt**

De wereld wordt geteisterd door COVID-19, ofwel het coronavirus. Dit heeft ook zijn uitwerking op de advocatuur, de rechtspraak en het Openbaar Ministerie. Zo werkt menig advocaat thuis en is videobellen anno 2020 helemaal 'in'. Ook wordt het onderscheid tussen urgente en niet-urgente zaken nu duidelijk en vinden zittingen (voor niet-urgente zaken) veelal niet meer plaats of komen mogelijk in aanmerking voor een schriftelijke afdoening. Voor urgente zaken wordt de grootste rechtszaal van de rechtbank of het hof gebruikt, om de 1,5 meter afstand te kunnen garanderen. Het aantal personen dat aanwezig mag zijn is beperkt. De openbaarheid van strafzittingen is dus niet meer zo openbaar, want publiek is niet toegestaan. Uit hygiëne oogpunten worden geen toga's uitgeleend, dus met een beetje geluk tref je de zeldzame gewaarwording van een rechter of officier van justitie zonder toga in de rechtszaal (al dan niet zelf 'aanwezig' via videoverbinding). Er worden vanuit de overheid maatregelen getroffen tegen een verdere verspreiding van het coronavirus, om particulieren en bedrijven tegemoet te komen nu de economie niet draait zoals die normaliter zou draaien met dit heerlijke lenteweer. Zo wordt uitstel van betaling verleend voor belastingaanslagen en is de belastingrente verlaagd naar 0,01%.

Gepubliceerde rechtspraak loopt eigenlijk achter op de realiteit, aangezien zo'n procedure nu eenmaal veel tijd in beslag neemt. In deze actualiteitenrubriek dus geen rechtspraak waarin de coronamaatregelen aan bod komen (een versoepeling van regels kan leiden tot misbruik en fraude door kwaadwillenden¹), maar 'gewoon' een overzicht van de ontwikkelingen binnen het fiscale sanctierecht. Het eerste dat opvalt in de rechtspraak van de afgelopen tijd zijn de overwegingen die worden gewijd aan de strafmaat.

Rechtbank 27 maart 2020, ECLI:NL:RBAMS:2020:2031

Verdachte wordt als bestuurder van een B.V. veroordeeld voor het feitelijk leidinggeven aan het te laat en onjuist indienen van de aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting, het onjuist indienen van zijn eigen aangifte inkomstenbelasting en het niet bijhouden van een volgens de wet

te voeren administratie. Bij de strafmaat weegt de rechtbank mee dat belastingontduiking de gemeenschapsbelangen raakt en de belastingdruk voor andere belastingbetalers verhoogt. Verdachte is niet eerder veroordeeld voor een soortgelijk strafbaar feit, maar heeft wel in het verleden fouten gemaakt bij het doen van belastingaangiften en hoge terugvorderingen gehad. Er wordt van hem extra voorzichtigheid verlangd. De Belastingdienst heeft het fiscale nadeel voor de vennootschapsbelasting, omzetbelasting en inkomstenbelasting berekend op circa € 130.000. De rechtbank verlaagt dit fiscale nadeel tot circa € 70.000 wegens partiële vrijspraken. De LOVS-richtlijnen schrijven een gevangenisstraf van 2 tot 5 maanden of een taakstraf voor. De rechtbank acht een onvoorwaardelijke gevangenisstraf niet passend, omdat verdachte zijn fouten erkent en spijt betuigt. Omdat verdachte ook grote schulden heeft om af te lossen, acht de rechtbank het van belang dat verdachte kan werken om het geld te verdienen om die schulden ook daadwerkelijk af te kunnen lossen. Een geldboete acht de rechtbank om die reden ook niet passend, omdat daardoor de schuldenlast alleen maar zou toenemen. De slotsom luidt een taakstraf van 180 uur, met een voorwaardelijke gevangenisstraf van 1 maand als stok achter de deur. Een afgewogen oordeel van rechtbank met oog voor de specifieke situatie van de verdachte.

Conclusie A-G Knigge 18 februari 2020, ECLI:NL:PHR:2020:139

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

De bepaling van de strafmaat in fiscale strafzaken komt ook aan de orde in een conclusie van A-G Knigge. Verdachte is bij Hof Amsterdam veroordeeld voor het feitelijk leidinggeven aan het medeplegen van door de fiscale eenheid opzettelijk onjuist gedane btw-aangiften tot een gevangenisstraf van 15 maanden, waarvan 5 voorwaardelijk. Namens de verdachte is cassatie ingesteld en geklaagd over de strafmotivering. Het fiscaal nadeel waarvoor een bewezenverklaring volgt bedraagt circa € 150.000. Het hof kijkt echter naar het dossier, los van de tenlastelegging, en concludeert dat binnen de tenlastegelegde periode 32 aangiften opzettelijk onjuist zijn gedaan (waarvan 9 aangiften op de tenlastelegging zijn opgenomen). Het totale fiscale nadeel bedraagt € 400.000. In de hoger beroepsprocedure stelt de A-G in de tenlastelegging te hebben willen volstaan met een representatieve selectie, maar dat rekening moet worden gehouden met het groot-schalige karakter van de btw-fraude. Dit standpunt wordt door verdachte bestreden. Zo verwijst verdachte naar het arrest van 26 oktober 2010 (ECLI:NL:HR:2010:BM9968), waaruit blijkt dat in 3 situaties de rechter rekening mag houden bij de strafoplegging met een niet tenlastegelegd feit. De A-G (in de hoger beroepsprocedure) beroept zich op een tweetal arresten (HR 24 juni 2014 ECLI:NL:HR:2014:1497 en HR 20 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BS1739), waarin de Hoge Raad handvatten geeft om van het grote aantal afbeeldingen in kinderpornozaken

1. Bijv. 'Opsporing Inspectie SZW en FIOD bundelen krachten tegen misbruik steunmaatregelen corona', 10 april 2020, <https://www.inspectieszw.nl/actueel/nieuws/2020/04/10/opsporing-inspectie-szw-en-fiod-bundelen-krachten-tegen-misbruik-steunmaatregelen-corona> en 'COVID-19 en financieel economische criminaliteit', 14 april 2020, <https://www.fiu-nederland.nl/nl/covid-19-en-financieel-economische-criminaliteit>.

op de tenlastelegging te kunnen volstaan met een representatieve selectie. De A-G buigt zich in deze conclusie hierover en concludeert dat deze aanpak in kinderpornozaken niet kan worden doorgetrokken naar een ander type delict (zoals belastingfraude). De aard van het delict bij kinderpornozaken en belastingfraude zijn ook dermate verschillend dat eenzelfde aanpak hier niet voor de hand ligt. Aan het doen van een belastingaangifte ligt een fiscale verplichting ten grondslag, waarbij iedere aangifte (maand-, kwartaal-, jaaraangifte) op zichzelf staat en dus tot een 'eigen' strafbaar feit kunnen kwalificeren. Dat is anders bij kinderpornozaken, waarbij het één feit betreft (het bezit van kinderpornografische afbeeldingen) en dit is gebaseerd op een x aantal afbeeldingen. Met de A-G meen ik dus dat die aanpak vanuit het Openbaar Ministerie hoewel misschien praktisch, gewoonweg niet steekhoudend is. De A-G oppert nog dat de grote hoeveelheid onjuiste aangiften wel kan worden meegenomen in het oordeel dat sprake is van een structureel karakter van belastingfraude en zo kan worden meegewogen in de strafmaat. Daar wijk ik af van de visie van de A-G. Als de rechter niet toekomt aan een afzonderlijke beoordeling op juistheid en opzettelijk handelen van de verdachte met betrekking tot alle belastingaangiften die in het dossier zijn opgenomen, kan de rechter – zonder vaststelling dat die belastingaangiften opzettelijk onjuist zijn gedaan – dit niet als 'structureel karakter' meewegen bij de strafmaat.

Vrij snel na de conclusie van de A-G volgde het arrest van de Hoge Raad. Eerst wordt verwezen naar het arrest uit 2010, waarin omstandigheden zijn opgenomen waaronder een niet tenlastegelegd feit bij de strafoplegging kan worden betrokken. De Hoge Raad ziet in het geval van belanghebbende de 23 niet ten laste gelegde belastingaangiften als omstandigheden waaronder het bewezenverklarde is begaan (zijnde een van de overwegingen uit het arrest uit 2010). Voor dit eindoordeel zijn een aantal overwegingen van het hof van belang geacht: alle 32 belastingaangiften zijn in het dossier opgenomen en ter zitting voorgehouden aan de verdachte, het ging om repeterend en op identieke wijze feitelijk leiding geven aan het doen van onjuiste belastingaangiften, er kan vanuit worden gegaan dat voor die 23 belastingaangiften geen vervolging meer zal plaatsvinden en de verdachte heeft de onjuistheid van die 23 belastingaangiften niet (althans ongehoorbaar) betwist. Dit is heel feitelijk en ziet specifiek op het geval van belanghebbende. In een andere feitelijke situatie (bijv. de niet tenlastegelegde aangiften zitten niet in het dossier, of zijn niet voorgehouden aan de verdachte ter terechtzitting) zou het eindoordeel wellicht anders kunnen luiden.

Hof Amsterdam 4 februari 2020, ECLI:NL:GHAMS:2020:803

De Belastingdienst heeft aan de adviseur van een belastingplichtige een medeplegersboete opgelegd wegens het niet tijdig suppleren van omzetbelasting. Die medeplegersboete is aan de orde in deze uitspraak van Hof Amsterdam. Dat nihilaangiften

omzetbelasting zijn ingediend en dat uit de jaarstukken naar voren is gekomen dat nog omzetbelasting is verschuldigd, is duidelijk geworden tijdens een boekenonderzoek van de Belastingdienst bij de belastingplichtige. Omdat de onderneming met liquiditeitsproblemen kampte, was besloten om nihilaangiften in te dienen en dit later recht te trekken met suppletieaangiften. De inspecteur heeft aan de adviseur een medeplegersboete opgelegd omdat het aan zijn opzet te wijten is dat geen suppletie is ingediend over de jaren 2011 en 2012. Volgens het hof is sprake van medeplegen, omdat zowel de adviseur als de belastingplichtige ervan op de hoogte waren dat ten onrechte nihilaangiften werden gedaan, hiertoe in onderling overleg is overgegaan en uit de jaarstukken bleek dat nog omzetbelasting was verschuldigd en desondanks geen suppleties werden ingediend. De adviseur heeft verklaard dat het indienen van aangiften omzetbelasting tot zijn taak behoorde, maar is hiertoe niet overgegaan. Ook heeft hij zich niet teruggetrokken als adviseur van de belastingplichtige toen hij erachter kwam dat de belastingplichtige geen suppleties wilde indienen. In tegendeel, hij is werkzaamheden voor de belastingplichtige blijven verrichten. Dat wordt de adviseur zwaar aangerekend, want het hof concludeert dat 'alsdan' sprake is van een bewuste en nauwe samenwerking. Dit oordeel staat enigszins los van de uitgangspunten die destijds in de praktijk gebruikelijk waren. Het indienen van nihilaangiften en het corrigeren met suppletieaangiften was lange tijd 'de norm'. Het tij is echter gekeerd, nu de Belastingdienst zowel bestuursrechtelijk als in afstemming met het Openbaar Ministerie strafrechtelijk inzet op het naleven van de suppletieverplichting. Niet alleen belastingplichtigen worden hierop aangesproken, ook adviseurs van die belastingplichtigen kunnen strafrechtelijk, bestuursrechtelijk of tuchtrechtelijk (zie Accountantskamer Zwolle 20 maart 2020, ECLI:NL:TACAKN:2020:31) worden aangesproken op hun handelen of het nalaten om te handelen.

Conclusie A-G IJzerman 23 april 2020, ECLI:NL:PHR:2020:420

Enigszins verband houdende met de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden in de vorige actualiteitenrubriek is deze conclusie van A-G IJzerman. De inspecteur draagt de bewijslast dat sprake is van opzet of grove schuld aan de zijde van de belastingplichtige voor het opleggen van bestuurlijke boetes. In deze zaak was in het controlerapport aangekondigd dat boetes zouden worden opgelegd op grond van art. 10a AWR en 67f AWR. Op het aanslagbiljet wordt uiteindelijk art. 10a AWR niet genoemd, maar alleen art. 67f AWR en de vermelding dat de belastingplichtige reeds is geïnformeerd over de gronden waarop de boete is gebaseerd. Hof Den Bosch heeft geoordeeld dat enkel een 67f AWR boete is opgelegd. De staatsecretaris heeft tegen dit oordeel beroep in cassatie ingesteld. Onder verwijzing naar art. 6 EVRM dient eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld (waaronder dus ook bestuurlijke boetes dienen te worden begrepen) onverwijld

in kennis te worden gesteld van o.a. de aard van de beschuldiging. Voor de vergrijpboetes geldt dat dit uiterlijk bij de boetebeschikking dient te geschieden (ex art. 67g AWR en 5:9 Awb). De boetebeschikking is de formalisering van de 'aanklacht' jegens de belastingplichtige. Dit kan wel eerder aan de belastingplichtige bekend worden gemaakt (zoals in het controlerapport), maar kan niet nadien worden gewijzigd. Volgens de A-G is de boetegrondslag een formeel vereiste dat niet op de boetebeschikking mag ontbreken. Anders is het voor een belastingplichtige niet mogelijk om zich te verdedigen, omdat de aanklacht dan onduidelijk is. Wederom een interessante conclusie, dus het is wachten op het oordeel van de Hoge Raad. Als deze conclusie door de Hoge Raad wordt gevolgd, kan de hierin uitgezette lijn nog behulpzaam zijn voor belastingplichtigen in fiscale strafzaken.

HR 31 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:140

Dit is geen fiscale zaak, maar het leerstuk (de invloed van strafrechtelijke vrijspraken en veroordelingen op fiscale procedures en vice versa) komt wel vaak terug in fiscale strafzaken (bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 15 april 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:2992). Het ging om een verdachte die is vervolgd wegens de handel in verdovende middelen en deelname aan een criminele organisatie. Voor de verkoop van verdovende middelen is een veroordeling gevolgd, voor het overige een vrijspraak. De inspecteur legt navorderingsaanslagen op en baseert zich op informatie uit de strafzaak en ontnemingsprocedure. Het hof verwijst naar de uitspraak van het EHRM in de zaak van Melo Tadeu, waaruit is voortgevloeid dat het vermoeden van onschuld zich uitstrekt over de fiscale procedure als deze onmiskenbaar een voldoende band heeft met de strafzaak. Hoewel er een verschil is in bewijslast tussen strafzaken en fiscale zaken, oordeelde het hof dat in strijd met de onschuldpresumptie werd gehandeld omdat de inspecteur zich in essentie baseerde op het bewijsmateriaal dat in het strafrechtelijk onderzoek is verzameld en stelde dat de belastingplichtige inkomsten had genoten uit activiteiten waarvoor een vrijspraak was gevolgd. De motivering van het hof mag geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van de vrijspraak, zodat het hof het standpunt van de inspecteur niet volgt. De Hoge Raad is het daar niet mee eens en overweegt dat het hof ten onrechte heeft geoordeeld dat het standpunt van de inspecteur niet kan worden gevolgd zonder in strijd te komen met de onschuldpresumptie. Een vrijspraak door de strafrechter hoeft er niet aan in de weg te staan dat de gedragingen waarvoor een vrijspraak is gevolgd wegens minder strenge bewijsregels of aanvullend bewijs door de belastingrechter wel beezen worden verklaard. De voorwaarde is wel dat de rechters door hun optreden, de motivering van hun beslissing of de door hen gebruikte bewoordingen geen twijfel doen ontstaan over de juistheid van die vrijspraak in de strafzaak. Dat heeft het hof volgens de Hoge Raad miskend. Het hof moest per bestreden aanslag dit in ogenschouw nemen en beoordelen in hoeverre de aanslagen juist zijn.

Verwijzing volgt. Dit oordeel van de Hoge Raad (dat in lijn is met het EHRM) houdt in de praktijk in dat de onschuldpresumptie over en weer in fiscale en strafzaken verwordt tot een woordenspel van feitenrechters. Dat zal niet de bedoeling (kunnen) zijn geweest van het EHRM.