

## Fiscaal sanctierecht

Deze rubriek wordt verzorgd door mr. S.D. de Jong en mr. D.J.E. de Kruijff.

### Suppletie en vergrijpboete

**Rechtbank Zeeland-West-Brabant 14 juli 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:4986**

In deze zaak heeft belanghebbende, een leverancier van menglijnen, de inspecteur op 9 juni 2020 bij brief geïnformeerd dat haar bij het opmaken van de jaarcijfers is gebleken dat voor het jaar 2019 een suppletieaangifte omzetbelasting moet worden ingediend ten bedrage van € 294.098. Op 31 juli 2020 is belanghebbende er door de inspecteur telefonisch op gewezen dat zij niet op de juiste wijze heeft gesuppleerd, waarna belanghebbende op 3 augustus 2020 de suppletieaangifte alsnog op de juiste wijze (namelijk digitaal) indient. Naar aanleiding van de suppletie legt de inspecteur een naheffingsaanslag op naar een te betalen bedrag aan omzetbelasting van € 294.098. Tevens legt de inspecteur een vergrijpboete op van € 102.934 wegens het niet tijdig suppleren. De inspecteur in deze zaak meent dat de suppletie niet tijdig is ingediend (primair) omdat belanghebbende al na het doen van de aangifte omzetbelasting over de maand mei 2019 wist dat deze aangifte onjuist was en dat er zodra de aangiftetermijn verlopen was (op 1 juli 2019) gesuppleerd diende te worden. Belanghebbende stelt dat pas bij het opmaken van de jaarstukken over 2019 duidelijk werd dat er gesuppleerd diende te worden. Er is tijdig gesuppleerd omdat is gesuppleerd voor het uiterste tijdstip, namelijk voordat zij wist of redelijkerwijs moest vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid bekend was of zou worden. In geschil is of die suppletie tijdig is geweest en dus of de vergrijpboete terecht is opgelegd.

Op het moment dat een belastingplichtige constateert dat hij een aangifte omzetbelasting in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan en te weinig belasting is betaald, dan is hij op de voet van artikel 10a AWR jo. artikel 15, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting gehouden alsnog de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken door middel van een suppletie aangifte. Indien niet of niet tijdig, of niet op de door de inspecteur aangegeven wijze een suppletie wordt gedaan dan wordt dit aangemerkt als een overtreding.

De rechtbank oordeelt, onder verwijzing naar artikel 10a AWR jo. 15 UB OB, dat het uiterste tijdstip waarop moet worden voldaan aan de verplichting tot suppletie het moment is voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden. De rechtbank volgt daarmee de uitleg van belanghebbende over het uiterste tijdstip van suppleren.

De inspecteur stelt subsidiair dat belanghebbende nog steeds niet tijdig zou hebben gesuppleerd, omdat de suppletie pas is ingediend op 3 augustus 2020 en

de inspecteur op dat moment al op de hoogte was van de onjuistheid van de aangifte en dat gesuppleerd diende te worden – namelijk door de brief van belanghebbende aan de inspecteur van 9 juni 2020.

De rechtbank volgt deze subsidiaire stelling evenmin. Naar het oordeel van de rechtbank heeft belanghebbende op 9 juni 2020 een suppletie ingediend in de vorm van een brief. Dit betreft een melding/suppletie waarmee belanghebbende de inspecteur heeft geïnformeerd over de onjuistheid of onvolledigheid van de eerdere aangifte omzetbelasting. Nadat de inspecteur belanghebbende had geïnformeerd dat de suppletie digitaal diende te worden ingediend, heeft belanghebbende de suppletie zo spoedig mogelijk – namelijk vier dagen later – op de juiste wijze ingediend. Hiermee heeft belanghebbende voldaan aan de voorgeschreven wijze van suppleren in artikel 15 lid 3 UB OB, aldus de rechtbank. De rechtbank vernietigt de vergrijpboete.

### Straftoemeting

**HR 11 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1090**

In eerdere rubrieken bespraken wij al jurisprudentie waarin in de straftoemeting – naast de tenlastegelegde feiten – ook niet tenlastegelegde feiten werden betrokken. Zo oordeelde de Hoge Raad in het arrest van 19 mei 2020 dat niet tenlastegelegde aangiften in de straftoemeting kunnen worden betrokken als ‘een omstandigheid waaronder het bewezenverklarde is begaan’. De Hoge Raad overweegt “dat [het] 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”. Het grootschalige karakter dient op grond van het verhandelde ter terechtzitting aannemelijk te zijn geworden. Aan het aannemelijk maken van de onjuistheid van de niet in de tenlastelegging betrokken aangiften, oftewel dat sprake is van een grootschalig karakter, worden niet veel eisen gesteld – zo blijkt uit het arrest van 11 juli 2023 van de Hoge Raad.

In deze aan de Hoge Raad voorliggende zaak is de ondernemer als feitelijk leidinggever veroordeeld voor grootschalige fiscale fraude wegens het, kortgezegd, indienen van 27 onjuiste belastingaangiften. In de strafmaat heeft het hof ook niet tenlastegelegde aangiften betrokken die de verdachte eveneens onjuist zou hebben ingediend. Het hof betreft bij de straftoemeting ook het fiscale nadeel van – geschat – € 2.225.240. In het proces-verbaal van de terechtzitting is opgenomen: “De verdachte verklaart (...): U, voorzitter, houdt mij voor dat op pagina 151 en volgende van het FIOD-dossier is vermeld dat het om meer onjuiste aangiften omzetbelasting gaat dan in de tenlastelegging is vermeld, waarbij de *modus operandi* hetzelfde was. U houdt voor de door de FIOD daar genoemde onjuiste aangiften over de jaren 2012 tot en met 2014 en dat het in totaal gaat om onjuiste aangiften omzetbelasting ter hoogte van € 1.741.846 en onjuiste aangiften loonheffing ter hoogte van € 483.394.” Volgens het hof is de verdachte in het vooronderzoek over alle aangiften gehoord, dus ook over de niet in de tenlastelegging gespecificeerde aangiften, en zijn alle aangiften ter terechtzitting aan verdachte voorgehouden.

In dit verband is volgens het hof relevant dat de *modus operandi* bij het doen van de onjuiste aangiften telkens dezelfde was. Tegen dit oordeel gaat de verdachte vervolgens in cassatie.

A-G Keulen verklaart een deel van de klacht gegrond. Onder verwijzing naar Hoge Raad 2 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:260, concludeert de A-G dat niet alle aangiften aan de orde zijn gesteld ter terechtzitting dat de hofuitspraak dient te worden gecastieerd.

De Hoge Raad acht dat het oordeel van het hof niet van een onjuiste rechtsopvatting getuigen en niet onbegrijpelijk. Het hof heeft kennelijk kunnen oordelen dat het grootschalig karakter aannemelijk is gemaakt ter terechtzitting gelet op “de *modus operandi*”, het feit dat alle aangiften in de tenlastegelegde periode aan de verdachte zijn voorgehouden en de verdachte over het opzettelijk onjuist indienen van al die aangiften in de gelegenheid is gesteld een verklaring af te leggen.

Uit dit arrest kan worden opgemaakt dat een verwijzing ter terechtzitting naar het strafdossier waarin de niet tenlastegelegde aangiften zijn opgenomen, onder omstandigheden, reeds voldoende kan zijn om het fiscaal nadeel dat daarmee is gemoeid in de straftoemeting te betrekken.

## ■ Pleitbaar standpunt

### Hoge Raad 7 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1049

Belanghebbende exploiteert een groothandel in computers, randapparatuur en software. In de aangiften omzetbelastingen over de jaren 2007 tot en met 2010 heeft belanghebbende leveringen verantwoord als intracommunautaire (IC) leveringen en het nultarief gehanteerd. Volgens de inspecteur bevonden zich in andere lidstaten ‘missing traders’ in de handelsketen en is er sprake geweest van btw-fraude. De inspecteur weigert om die reden de aftrek op voorbelasting en legt een naheffingsaanslag btw op van € 33,7 miljoen alsmede een vergrijpboete van 50% grond van artikel 67f AWR. Belanghebbende bestrijdt het standpunt van de inspecteur en voert daartoe aan, onder verwijzing naar het recht op een eerlijk proces, dat uit het dossier niet voldoende blijkt dat in de andere lidstaten sprake is geweest van ‘missing traders’.

Indien de aftrek op voorbelasting toegestaan is, vervalt de naheffingsaanslag btw en daarmee de grondslag voor de vergrijpboete (artikel 67f AWR). Bepalend hiervoor is de vaststelling dat er in de handelsketen btw-fraude is gepleegd en sprake is geweest van ‘missing traders’. Het hof meende – anders dan de rechtbank – dat de inspecteur met de overgelegde controle- en onderzoeksrapporten btw-fraude in de handelsketens aannemelijk heeft gemaakt.

Belanghebbende verzoekt de rechter op de voet van artikel 8:45 Awb onder meer de Belastingdienst te verzoeken om (nadere) informatie van de buitenlandse autoriteiten te verstrekken waaruit zou moeten blijken dat sprake was van ‘missing traders’. Specifiek doelt belanghebbende op inlichtingen die door ambtenaren van buitenlandse autoriteiten aan hun respectievelijke dienst zijn verstrekt en gegevens uit het VIES (VAT Information Exchange System, het

systeem van de Europese Unie voor het raadplegen van btw-informatie), waaruit zou moeten blijken (i) dat (rechts)personen binnen de handelsketens in hun land opzettelijk niet aan btw-verplichtingen voldeden, (ii) aan welke rechtspersonen in de landen naheffingsaanslagen waren opgelegd en de onmogelijkheid tot inning daarvan, en (iii) of er eventueel strafrechtelijke vervolging tegen die (rechts)personen was ingesteld.

Het hof concludeert echter dat honorering van het verzoek van belanghebbende neerkomt op een onderzoek à décharge, waarvoor artikel 8:45 Awb zich niet leent, alsook dat hiertoe geen aanleiding bestond gelet op de tussen partijen geldende bewijslastverdeling.

De Hoge Raad beslist evenwel – in lijn met het cassatiemiddel dat zich richt tegen dit oordeel van het hof – dat een onderzoek à décharge op grond van artikel 8:45 Awb kan plaatsvinden en dat de bewijslastverdeling niet relevant is. Tot cassatie leidt dit volgens de Hoge Raad echter niet. De Hoge Raad leest de overwegingen zo dat het hof het nader onderzoek op de voet van artikel 8:45 Awb ‘niet zinvol’ acht. Opvallend is dat het hof een ander toetsingskader voor de toepassing van artikel 8:45 Awb heeft aangelegd en overweegt: *“Een reden om aan een verzoek om toepassing van artikel 8:45 Awb gevolg te geven, kan naar het oordeel van het Hof zijn gelegen in de omstandigheid dat kennisneming van de desbetreffende informatie en/of stukken onontbeerlijk is voor de geschilbeslechting en deze informatie en/of stukken niet op andere wijze door belanghebbende kunnen worden verkregen.”* Onduidelijk is wat de Hoge Raad exact met ‘niet zinvol’ bedoelt en hoe zich dat verhoudt tot het toetsingskader voor het toewijzen van verzoeken op de voet van artikel 8:45 Awb.

Met het tweede cassatiemiddel – ten aanzien van de boete – betoogt belanghebbende dat het hof ten onrechte haar stelling dat sprake was van een pleitbaar standpunt niet heeft behandeld. Dit cassatiemiddel slaagt. Het Europees Hof van Justitie heeft (pas) in 2014 bevestigd dat, ook als de nationale wet daarin niet voorziet, btw-aftrek bij IC leveringen moet worden geweigerd als vaststaat dat btw-fraude in de keten is gepleegd en de belastingplichtige dat wist of had moeten weten. Aangezien het in deze zaak ging om de tijdvakken in de periode 2007 tot en met 2010 heeft belanghebbende ten aanzien van de aangiften omzetbelasting in de voornoemde periode een pleitbaar standpunt ingenomen, aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad beslist onder meer tot vernietiging van de uitspraak van het hof maar uitsluitend wat betreft de boetebeschikking.

## ■ Wijziging Protocol AAFD per 1 juli 2023

Het Protocol AAFD staat voor Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (hierna: het Protocol) en bevat voorschriften voor het maken van een keuze tussen bestuursrechtelijke of strafrechtelijke sanctiëring. Het Protocol beschrijft hoe de Belastingdienst de aanmeldingen van mogelijke delicten – op de rechtsgebieden belastingen, toeslagen en dou-

ane – die voor strafrechtelijke afhandeling in aanmerking komen, selecteert voor een zogeheten afstemmingsoverleg van de Belastingdienst, de FIOD en het OM. Met het Protocol AAFD (2023) wordt de versie uit 2015 opgevolgd. Het Protocol AAFD is niet ingrijpend gewijzigd.

Reeds in het Protocol uit 2015 werd opgenomen dat het strafrecht wordt gezien als een instrument dat in verbinding staat met andere vormen van handhaving, toezicht en nalevingsbevordering ('optimum remedium'), in plaats van 'ultimum remedium'. Ook in de nieuwe versie is dit herbevestigd.

Een relevant onderdeel van het Protocol zijn de aanmeldcriteria die gelden voor strafrechtelijke aanmelding en de afhandeling van fiscale delicten. De belangrijkste criteria zijn met het Protocol 2023 niet gewijzigd en betreffen: (i) *"Bij een nadeel van € 100.000 of meer, wordt de zaak aangemeld voor mogelijke strafrechtelijke afdoening als sprake is van een vermoeden van opzet"* en (ii) *"Bedraagt het nadeel minder dan € 100.000 of is het nadeel onvoldoende bepaalbaar, dan wordt de zaak voor mogelijke strafrechtelijke afdoening aangemeld, als sprake is van een vermoeden van opzet en als een of meerdere van de aanvullende wegingscriteria (zie onderdeel 2.2) daartoe aanleiding geven."*

Tevens is in het Protocol het Europese Openbaar Ministerie (EOM) vermeld. Fraudesignalen die voldoen aan de criteria van Richtlijn (EU) 2017/1371 en onder het mandaat van het EOM vallen overeenkomstig Verordening (EU) 2017/1939, worden voorgelegd aan het EOM. Het EOM kan het fraudesignaal afwijzen of in behandeling nemen. Op het moment dat het EOM het fraudesignaal in behandeling neemt is het Protocol niet meer van toepassing.

Recentelijk lag bij de strafkamer van de Hoge Raad (21 februari 2023, ECLI:NL:HR:2023:237) de vraag voor of een zaak überhaupt had mogen worden aangemeld voor het selectieoverleg. De verdachte werd strafrechtelijk vervolgd voor een fiscaal nadeel van ('slechts') € 8.400. De Hoge Raad bevestigde dat het OM bij zaken onder € 100.000 alleen gehouden is te toetsen of er opzet is en of de zaak voldoet aan een van de (aanvullende) wegingscriteria. In casu was sprake van het aanvullende wegingscriterium 'thematische aanpak' en kon het hof dus tot ontvankelijkheid van het OM beslissen. Voor de verdachte blijft het gelet op de ruime criteria opgenomen in het Protocol zeer lastig te voorspellen of de Belastingdienst een zaak bestuursrechtelijk of strafrechtelijk zal afdoen alsook te controleren of tot de gekozen afdoening op de juiste gronden is besloten.

## ■ Aanmerkelijk belang en vergrijpboete

### Rechtbank Gelderland 6 juni 2023, ECLI:NL:RBGEL:2023:3227

In deze zaak heeft belanghebbende, eigenaar van een apothekerswinkel, zijn belang in twee Nederlandse vennootschappen ingebracht in drie opeenvolgende buitenlandstructuren. Belanghebbende verkrijgt een minderheidsbelang (<5%) in die structuren. In privé had belanghebbende een nieuw pand gebouwd dat aan een van de vennootschappen verhuurd werd. Op een andere vennootschap heeft be-

langhebbende een vordering. De inspecteur meent dat de huurinkomsten uit de apothekerswinkel moeten worden aangemerkt als inkomsten uit het 'ter beschikking stellen' van vermogensbestanddelen en legt navorderingsaanslagen inkomstenbelasting op over de jaren 2012 tot en met 2015 alsmede vergrijpboetes van 100% op grond van artikel 67e AWR.

De centrale vraag die in deze zaak voorligt, is of belanghebbende in de betreffende jaren kan worden aangemerkt als aanmerkelijkbelanghouder in de vennootschappen. Is dat het geval, dan zijn de correcties terecht en heeft de inspecteur tevens een grondslag voor de vergrijpboete. Van een aanmerkelijk belang is kortgezegd sprake als een belastingplichtige, al dan niet tezamen met zijn partner, direct of indirect 5% van de aandelen in een vennootschap houdt. De belanghebbende beschikte in deze zaak over minder dan 5% van de aandelen in de vennootschappen. Als gevolg daarvan is van een aanmerkelijk belang geen sprake en vallen het pand en de vordering niet onder de terbeschikkingregeling, aldus belanghebbende. Van de terbeschikkingregeling is sprake indien een belastingplichtige verhuurt aan een vennootschap waarin hij een aanmerkelijk belang houdt – huurinkomsten vallen dan in box 1 en niet in box 3. Indien een pand wordt verhuurd in box 3 blijven huurinkomsten onbelast.

De rechtbank is van oordeel dat de inspecteur erin geslaagd aannemelijk te maken dat belanghebbende in de in geschil zijnde jaren een aanmerkelijk belang hield in de vennootschappen. Uit meerdere stukken zou blijken dat belanghebbende als 'ultimate beneficial owner' (UBO) van de buitenlandse structuur is aangemerkt. Belanghebbende neemt het standpunt in dat de term UBO niet fiscaalrechtelijk is verankerd en geen synoniem is voor het begrip 'aanmerkelijkbelanghouder'. De rechtbank overweegt echter *"anders dan eiser betoogt, impliceert het gebruik van de term UBO dat eiser economisch gerechtigde is van de aandelen in bedoelde vennootschappen."* Dat belanghebbende formeel geen zeggenschap heeft in genoemde vennootschappen acht de rechtbank daarbij niet relevant. De rechtbank concludeert dat een aanmerkelijk belang wordt gehouden door degene voor wiens rekening en risico de aandelen worden gehouden, oftewel bij degene bij wie het economisch belang ligt en dat belanghebbende daarmee kwalificeert als aanmerkelijkbelanghouder.

Het is de vraag of deze overwegingen standhouden en de rechtbank op dit punt niet veel te gemakkelijk met het aanmerkelijkbelangbegrip is omgegaan – 'grote stappen snel thuis'. Een goed begrip van deze fiscale term is essentieel. De enkele vermelding in bepaalde stukken van een minderheidsaandeelhouder als UBO kwalificeert immers niet per definitie als een aanmerkelijk belang, zeker indien uit andere stukken volgt dat deze persoon geen juridische zeggenschap heeft. Dit wordt niet anders als de minderheidsaandeelhouder zich zo presenteert. Doorlaggevend is of de aandeelhouder ook daadwerkelijk economisch gerechtigd is tot de aandelen.

Naar het oordeel van de rechtbank is belanghebbende te kwader trouw. Belanghebbende zou *"met hulp van zijn adviseur(s) elkaar in de tijd opvolgende constructies in het leven [hebben] geroepen die geen an-*

der doel dienden dan het versluieren van eisers belangen in [bv C], en in [bv E]”. Navordering is daarom mogelijk, aldus de rechtbank.

Hiermee is echter nog niet de aanwezigheid van (voorwaardelijk) opzet op het onjuist indienen van aangiften ‘overtuigend aangetoond’. Deze bewijsmaatstaf van ‘overtuigend aantonen’ van de voor een vergrijpboete vereiste bestanddelen volgt uit arrest van de Hoge Raad van 8 april 2022, ECLI:NL:HR:2022:526, dat eerder in deze rubriek werd besproken. De betrokkenheid van adviseurs weegt de rechtbank bij de beoordeling van (voorwaardelijk) opzet – juist wel – in het voordeel van belanghebbende mee. De rechtbank overweegt: *“Verweerder heeft met zoveel woorden aangegeven dat eiser een leek is op fiscaal gebied en dat hij zich van A tot Z heeft laten bijstaan door zijn adviseurs.”* Volgens de rechtbank is niet aangetoond dat belanghebbende bij het doen van de aangiften zelf wetenschap heeft gehad van de ontoelaatbaarheid van de buitenlandse structuren. Derhalve heeft belanghebbende niet de aanmerkelijke kans dat te weinig belasting zou worden geheven bewust aanvaard. De rechtbank vernietigt de boetebeschikkingen.

## ■ Administratie

**Rechtbank Noord-Holland 14 augustus 2022 en 24 augustus, ECLI:NL:RBNHO:2022:12534 en ECLI:NL:RBNHO:2022:12535 (gepubliceerd op 12 mei 2023)**

Aan deze twee zaken ligt hetzelfde feitencomplex ten grondslag. Een echtpaar exploiteerde restaurants in firmaverband. Nadat een voormalig medewerker van de VOF tussenrapportages van de kassa met de Belastingdienst deelde, werd een boekenonderzoek naar de aanvaardbaarheid van de aangiften van de VOF en van de restauranteigenaren gestart. De inspecteur legt naar aanleiding daarvan aan het echtpaar over de jaren 2013 en 2014 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting op alsmede vergrijpboetes van 50%. Volgens de inspecteur heeft het echtpaar (voorwaardelijk) opzet gehad op het indienen van onjuiste aangiften inkomstenbelasting, omdat het echtpaar aangiften inkomstenbelasting zou hebben gedaan op basis van een administratie die grote gebreken vertoont. Vanwege die gebreken is de juistheid van de aangegeven omzet niet te controleren. De administratie(plicht) speelt in deze zaak een centrale rol. Enerzijds meent de inspecteur dat (voorwaardelijk) opzet op het doen van onjuiste aangiften kan worden ontleend aan de gebrekkig gevoerde administratie. Anderzijds kunnen gebreken in de administratie resulteren in het schenden van de administratieplicht van artikel 52 AWR. De omkering en verzwaring van de bewijslast treedt dan in werking. De inspecteur kan in dat geval voor de correcties volstaan met een redelijke schatting. In deze zaak blijkt dat slechts een beperkt deel van de administratie is verstrekt en een deel is weggegooid. Kortgezegd, overweegt de rechtbank dat de inspecteur wegens onder meer de schending van de administratieplicht terecht de omkering en verzwaring van de bewijslast heeft toegepast en een redelijke en niet willekeurige schatting heeft gemaakt. De schattingen over de jaren 2012 en 2013 zijn vastgesteld door mid-

del van extrapolatie van gegevens van jaren waarvoor wel omzetgegevens bekend waren.

De bewijslastverdeling voor de vergrijpboetes blijft ongewijzigd. De inspecteur betreft bij de onderbouwing van het bestaan van (voorwaardelijk) opzet de vaststelling dat in de periode van 19 juli 2017 tot en met 24 september 2017 voor ruim € 109.000 aan volledige bestellingen is teruggeboekt in de kassa en dat de administratie over de jaren 2013, 2014 en 2017 niet (volledig) is verstrekt. Ook wijst de inspecteur op de theoretische omzetberekening over jaren 2013 en 2014 waaruit volgt dat respectievelijk € 81.000 en € 118.775 te weinig omzet is aangegeven.

Volgens de rechtbank beperkt het bewijs dat er voor grote bedragen volledige bestellingen zijn teruggeboekt in de kas zich tot 2017. *“Er is geen bewijs dat een dergelijke handelwijze zich ook heeft voorgedaan in de jaren 2013 en 2014. Ook de theoretische omzetberekening over 2013 en 2014 levert dit bewijs niet, omdat die deels steunt op een korte periode van ongeveer drie maanden in 2017 waarin genoemde terugboekingen in de kassa administratie zijn geconstateerd (...)”*, aldus de rechtbank. Zowel het primair verweten opzet als het subsidiaire verwijt van grove schuld heeft de inspecteur volgens de rechtbank niet overtuigend aangetoond. Tenslotte is door de inspecteur aangevoerd dat het verwijtbare handelen van belanghebbende zou blijken uit *“een patroon van het niet nakomen van de administratie- en bewaarplicht, hetgeen meebrengt dat bevindingen ter zake van andere jaren kunnen bijdragen aan het bewijs van de in geschil zijnde boetes.”* Volgens de rechtbank is niet gebleken dat de oneigenlijke werkwijzen van belanghebbenden (“het patroon”) van latere jaren ook werd toegepast in de jaren 2013 en 2014. Het enkele feit dat niet (meer) over de administratie/kassabestanden van 2013 en 2014 wordt beschikt, maakt dit niet anders. Voor zover de inspecteur (pas) op zitting heeft gewezen op omstandigheden waaruit de verwijtbaarheid zou blijken, merkt de rechtbank op dat die omstandigheden specifiek moeten zijn voorgehouden en belanghebbende daarop hadden moeten kunnen reageren. Dit is niet gebeurd. De rechtbank vernietigt in beide zaken de vergrijpboetes.

Opvallend van deze zaak is dat juist de gebreken in de administratie van de jaren 2012 en 2013 aan de bewijsbaarheid van de vergrijpboetes opgelegd voor die jaren in de weg hebben gestaan. Fiscaal boeterechtelijk loopt het daarmee voor het echtpaar goed af. Een gebrekkige administratie is echter geen aan te raden ‘escape’, nu artikel 68 AWR in dat geval de mogelijkheid tot strafrechtelijk vervolging biedt.

## ■ Hof van Justitie

**Hof van Justitie EU 17 mei 2023, ECLI:EU:C:2023:418**

De Belgische fiscus heeft in deze zaak aan een in België gevestigde onderneming drie geldboetes opgelegd in 2018. De onderneming had vanaf juni 2013 geen periodieke btw-aangiften ingediend en de verschuldigde btw niet voldaan. De Belgische fiscus legt daarom boetes op ter hoogte van 20% van het btw-bedrag vóór verrekening van de aftrekbare btw. De Belgische onderneming betwist met name de hoogte van de boete – de fiscus zou rekening moeten houden

met het bedrag van de daadwerkelijk verschuldigde btw, dus ná verrekening van de aftrekbare btw. De benadering van de Belgische fiscus is volgens de onderneming in strijd met het recht op aftrek van voorbelasting en het beginsel van fiscale neutraliteit.

Het Hof van Justitie van de EU wordt door de verwijzende rechter verzocht aan te geven of het EU-recht (artikel 62, punt 2, en de artikelen 63, 167, 206, 250 en 273 van Richtlijn 2006/112) en de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit zich verzetten tegen het standpunt van de fiscus. Het hof benadrukt dat lidstaten bevoegd zijn de sancties te kiezen die de lidstaten passend voorkomen – harmonisatie op het niveau van Uniewetgeving ontbreekt op dit punt. Wel dienen de lidstaten bij de uitoefeningen van de bevoegdheden het Unierecht en de algemene beginselen te eerbiedigen, en dus ook de beginselen van evenredigheid en fiscale neutraliteit (zie in die zin arresten van 29 juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, punt 29, en 9 juli 2015, Salomie en Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62). Het hof overweegt dat sancties ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude niet verder mogen gaan dan noodzakelijk.

De Belgische onderneming verwijst ter onderbouwing van de onrechtmatigheid van de boete onder meer naar de zaken die hebben geleid tot het arrest van 9 juli 2015, Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 60–64) en het arrest 8 mei 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374). Die vergelijkingen gaan volgens het hof niet op. Anders dan in deze zaak werd de overtreding in die zaken niet bestraft met een geldboete die evenredig was aan de ernst van de overtreding, maar met de weigering van het recht op btw-aftrek, hetgeen aan de neutraliteit van de btw kon afdoen. Anders dan in die zaken, doet de boete in deze zaak ten bedrage van 20% van het btw-bedrag vóór verrekening van de aftrekbare btw aan sich geen afbreuk aan het recht op aftrek van de voorbelasting.

Het hof benadrukt evenwel dat de hoogte van de boete overeenkomstig het evenredigheidsbeginsel moet worden vastgesteld. In dit verband noemt het hof enkele elementen op basis waarvan de nationale rechter een afweging kan maken. Zo kan de omstandigheid dat de belastingplichtige, na een belastingcontrole, de door de bevoegde autoriteiten vastgestelde betalingsachterstanden de btw al dan niet (alsnog) vrijwillig aangeeft en voldoet, relevant zijn voor de beoordeling of een boete evenredig is gelet op het doel om de juiste inning van de belasting te waarborgen.

Het hof overweegt dat de Belgische onderneming wordt bestraft voor het gedurende een langere periode verzuimen om de btw aan te geven en te voldoen, en dat dit verzuim een gevaar voor verlies van belastinginkomsten voor de schatkist oplevert. Daarnaast wordt geen afbreuk gedaan aan het recht op aftrek van de voorbelasting.

## Milieustrafrecht

**Deze rubriek wordt verzorgd door mr. R.J.M. de Rijck en L.J. Bergsma.**

**In deze rubriekperiode werd op het gebied van het milieustrafrecht een aantal zeer vermeldenswaardige uitspraken gedaan. Gelet op hun omvang en complexiteit stippen wij enkele daarvan slechts aan en vatten wij ze niet volledig samen.**

**Rechtbank Oost-Brabant 26 juni 2023, ECLI:NL:RBOBR:2023:3080**

De zaak ging om het voorhanden hebben en op de markt brengen van fipronil als gewasbeschermingsmiddel omdat het bedrijf waarvoor verdachte werkzaam was dit middel aan een klant had verkocht ter bestrijding van de taxuskever. Daarnaast ging het om het bespuiten van gewassen met fipronil, terwijl de verdachte wist dat daardoor gevaar ontstond voor in ieder geval insecten en hij de nadelige gevolgen die daardoor konden – en waren – ontstaan, niet had beperkt. Als gevolg van dit gebruik van fipronil als gewasbeschermingsmiddel had er een bijensterfte plaatsgevonden. Een melding bij de NVWA van lokale massale bijensterfte vormde tevens de aanleiding voor (strafrechtelijk) onderzoek.

De verdachte werd veroordeeld tot een taakstraf voor de duur van 120 uren, subsidiair 60 dagen hechtenis met aftrek van voorarrest en ontzetting uit het recht tot uitoefening van beroepen met betrekking tot gewasbeschermingsmiddelenhandel, -toepassing en -advisering in de breedste zin van het woord voor de duur van 1 jaar voorwaardelijk met een proeftijd van twee jaren.

**Hoge Raad 27 juni 2023, ECLI:NL:HR:2023:973, 990 en 991**

In deze zaak werd de verdachte (rechtspersoon) (voortgezette handeling van) valsheid in geschrifte verweten door het opmaken en gebruiken van valse rapporten met betrekking tot een dubbelwandige tankinstallatie voor de opslag van diesel en benzine op het bedrijfsterrein.

De verdediging voerde een uitdrukkelijk onderbouwd standpunt aan met betrekking tot het bewijs van valsheid van de opgemaakte en gebruikte geschriften, de bewijsbestemming van die geschriften en het opzet op het opmaken en gebruik van de valse geschriften. Het middel klaagde over het ontbreken van een (toereikende) beslissing op c.q. motivering van de verwerping van dat uitdrukkelijk onderbouwde standpunt. In de conclusie van de AG werd in niet mis te verstane bewoordingen korte metten gemaakt met het in cassatie naar voren gebrachte middel: “De enkele stelling dat iemand in de veronderstelling mocht verkeren dat zijn gedrag geoorloofd was, vormt geen betwisting van (kleurloos) opzet, maar slechts een nauwelijks onderbouwd begin van een beroep op rechtsdwaling (avas). Daarvoor kan het al niet gehouden worden gelet op de omstandigheid dat het woordje ‘gerechtvaardigd’ in de pleitnota tussen haakjes is gezet en er bovendien niet wordt vermeld waarom er daarvan sprake zou zijn.