

Feitelijk leiding geven aan door bv gepleegde btw-fraude niet bewezen

HR, 17 maart 2020, 17/00924, ECLI:NL:HR:2020:375

SAMENVATTING

HR 17 maart 2020, 17/00929, ECLI:NL:HR:2020:374 (NLF 2020/0827, met noot van Soltysik), handelt over schijnbuitenlandverkoop door een bv van prepaid-telefoonkaarten (dat zijn voor de btw telecommunicatiediensten, geen goederen) die feitelijk binnenslands zijn verkocht. Deze kaarten werden in feite verkocht aan personen op diverse locaties in Rotterdam, die ze op de Nederlandse markt hebben verkocht. De bv is door verwijzingshof Arnhem-Leeuwarden, na twee eerdere cassaties (ECLI:NL:HR:2012:BT7075 en ECLI:NL:HR:2015:3440) veroordeeld tot een geldboete van € 500.000, wegens het 'opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doen, terwijl het feit er toe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, meermalen gepleegd' (artikel 69, lid 2, AWR). De Hoge Raad heeft de bv uiteindelijk vrijgesproken van het ten laste gelegde omdat het verwijzingshof het strafbare feit op onjuiste gronden bewezen had verklaard. De onderhavige zaak betreft het cassatieberoep van de dga van de bv. Hij wordt vervolgd voor het feitelijk leiding geven aan de bv. Ook voor hem volgt vrijspraak onder verwijzing naar de gronden zoals die zijn vermeld in bovengenoemd arrest van 17 maart 2020.

NOOT

Deze strafzaak leent zich voor de bespreking van een bijzonderheid in het fiscale strafrecht, het strekkingsvereiste. Op grond daarvan is een opzettelijk onjuiste of onvolledig aangifte alleen strafbaar als hij en#8216;klaarblijkelijk is gericht op benadeling van de schatkisten#8217; (en#8216;indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt gehevenen#8217;).¹ Het strekkingsvereiste speelt in deze zaak zijdelings een rol omdat het Hof in de parallelle belastingzaak de opgelegde naheffingsaanslagen had vernietigd vanwege strijd met het gelijkheidsbeginsel (begunstigend beleid van de Inspecteur). Het Hof in de strafzaak redeneerde, op grond van hetgeen de verdachte kennelijk voor ogen had gestaan, dat de vooraftrek onterecht was geclaimd zodat aan het strekkingsvereiste was voldaan. Volgens het Hof in de strafzaak laat het oordeel in de belastingzaak dat de werking van het gelijkheidsbeginsel aan heffing in de weg staat, onverlet dat er fiscaal nadeel is geleden.

Korte schets casus

In het kort komt het feitencomplex in deze zaak erop neer dat de verdachte handelde in prepaid-telefoonkaarten die hij in Nederland met btw inkocht en zonderen#160;btw verkocht aan (beweerdelijk) een Belgisch bedrijf. De telefoonkaarten werden in werkelijkheid verkocht aan Nederlandse afnemers. De verdachte beoogde met het fingeren van een buitenlandse aflevering en de toepassing van de verleggingsregeling de over de verkopen verschuldigde btw te ontduiken. De staatssecretaris stelde zich toentertijd echter op het standpunten#160;dat de betreffende telefoonkaarten waardepapieren zijn in de zin van artikelen#160;11, liden#160;1, onderdeel i, Wet OB 1968 en om die reden vrijgesteld zijn. Op grond van dit standpunten#160;was de verdachte geen omzetbelasting over de verkopen verschuldigd, of die nu in Nederland of in België#235; plaatsvonden. In de parallelle fiscale procedure lag het

¹ Kamerstukken II 1993/94, 23 470, 3, p.en#160;22-24.

zwaartepunten¹60; dan ook niet op de simulatie van transacties met een Belgische onderneming, maar op de vraag of de in rekening gebrachte voorbelasting door de verdachte terecht in aftrek was gebracht. De belastingrechter oordeelde dat die aftrek van voorbelasting, ervan uitgaande dat sprake was van vrijgestelde prestaties aan de outputzijde, in beginsel onterecht had plaatsgevonden. Het gelijkheidsbeginsel staat aan naheffing van die afgetrokken voorbelasting in de weg, omdat in vergelijkbare gevallen die aftrek van voorbelasting niet werd nageheven.²

Strekkingvereiste geobjectiveerd

Terug naar het strekkingvereiste. Een belangrijke kanttekening is dat het een geobjectiveerd criterium is: beslissend is of de gedraging naar haaren¹60; aard in het algemeen geschikt is om teweeg te brengen dat onvoldoende belasting wordt geheven. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat voor een objectief criterium is gekozen omdat een subjectieve (oogmerk)toets moeilijk te bewijzen is. Dat volgt uit het adagium dat je niet in het hoofd van de mens kunt kijken om zijn beweegredenen te kennen. Daarnaast zijn bij de invoering de volgende praktische uitwerkingen van het objectieve strekkingvereiste door de wetgever genoemd: en¹8216; de te geringe heffing van belasting hoeft niet met zekerheid vast te staan en de heffing van belasting hoeft evenmin reeds te hebben plaatsgehaden¹8217;. en¹160; Het gaat er dus niet zozeer om of in de specifieke ten laste gelegde aangifte een belastingnadeel is ontstaan, maar of in zijn algemeenheid uit die manier van aangifte doen een nadeel kan ontstaan. Te denken valt bijvoorbeeld aan het opgeven van een groter verlies dan daadwerkelijk werd geleden. De aangifte zelf leidt natuurlijk niet tot een te laag bedrag aan belastingen, want die is nihil. In andere jaren kan het opgeven van een te groot verlies wel leiden tot te veel compensatie. Het argument dat in het specifieke geval verliescompensatie toch niet mogelijk was, strandt dan op de objectivering van het strekkingvereiste: het had gekund.

De wijze van ten laste leggen

Evenals in de eerdere verwijzing³ herhaalt de Hoge Raad ook ditmaal in r.o. en¹160;2.3.2 dat de officier van justitie het zich onnodig moeilijk heeft gemaakt:

en¹8216; In een geval als het onderhavige, waarin en¹8211; ook al noopt artikelen¹160;69 liden¹160;2 Algemene wet inzake rijksbelastingen daartoe niet en¹8211; niet alleen ten laste is gelegd dat onjuiste of onvolledige aangiften zijn gedaan, maar dat in die aangiften een te laag belastbaar bedrag is opgegeven, kan dat tenlastegelegde feit slechts worden bewezen indien vaststaat dat het werkelijk in aanmerking te nemen bedrag hoger is (vgl. het eerder in deze zaak gewezen arrest van de Hoge Raad van 1 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3432, waarbij de zaak naar het hof is verwezen). en¹8217; Door de wijze van ten laste leggen is de objectivering die het strekkingvereiste kent niet meer van belang, bewezen zal moeten worden dat de specifieke aangifte te laag is. In zo en¹8217; n geval is het oordeel van de belastingrechter natuurlijk al snel leidend. Alleen in gevallen dat een aanslag bij een belastingrechter sneuvelt op andere gronden dan dat de aangegeven heffing te laag is, kan de strafrechter toch tot een bewezenverklaring komen. Te denken valt aan vernietiging van een aanslag wegens termijnoverschrijding.

Gelet op het oordeel in de fiscale procedure kan de Hoge Raad deze strafzaak finaal afdoen: geen belastingnadeel in dit geval, dus de onmogelijkheid om bewezen te achten dat de aangifte is gedaan tot een te laag bedrag.

2 Zie de noot van Willemsen bij de conclusie van A-G Wattel in deze zaak in NLF en¹160;2019/2699 en Hof Den Bosch 2 juli 2010, 08/00495, ECLI:NL:GHSHE:2010:BO1714.

3 HR 1 december 2015, 14/00702, ECLI:NL:HR:2015:3432.

Beginselen en het strekkingsvereiste

In dit geval is ten onrechte aftrek van voorbelasting in aanmerking genomen in de aangifte, maar belette het gelijkheidsbeginsel naheffing. De Hoge Raad heeft zich door de wijze van ten laste leggen moeten beperken tot het nadeel in deze specifieke aangifte. Had de objectivering van het strekkingsvereiste tot een ander oordeel kunnen leiden? Anders gezegd: werkt het gelijkheidsbeginsel wel door in het strekkingsvereiste? Mij staat niet bij dat de Hoge Raad zich hierover al nadrukkelijk heeft uitgelaten. A-G Wattel meent dat dit wel zou moeten. In zijn conclusie bij de zaak schrijft hij dat als de fiscus beleidsmatig afziet van naheffing over formeel ten onrechte in aftrek gebrachte ten#160;vooraf trek, niet gezegd kan worden dat die aftrek naar haar aard in het algemeen geschikt zou zijn om teweeg te brengen daten#160;rechtensen#160;onvoldoende belasting wordt geheven. Dat lijkt mij juist. Dit soort beginselen werkt door naar het strekkingsvereiste: de objectivering van het criterium ziet op het uitsluiten van het specifieke geval, en juist daardoor niet op het uitsluiten van de werking van het (niet geval specifieke) gelijkheidsbeginsel. Wederom merk ik daarbij op dat de wel geval specifieke beginselen, zoals ten#160;de op het rechtszekerheidsbeginsel gestoelde heffingstermijnen, naar ik inschat wel buiten beschouwing kunnen blijven in het kader van de strekking.

Wat de verdachte voor ogen stond

Strafrechters zijn moralisten. Zij beoordelen graag het gedrag van een verdachte en het verwijtbare daarvan. Er geen blijk van geven het laakbare van de gedraging in te zien, is een vaak toegepaste reden harder te straffen. Ook in deze zaak weidt het Hof uit over hetgeen de verdachte voor ogen heeft gestaan. Het heeft even geduurd eer de strafkamer van de Hoge Raad aan de objectieve uitleg van het pleitbaar standpunten#160; wilde. Ook in dit gecasseerde oordeel lijkt het Hof het moeilijk te vinden een verdachte vrij te spreken, daar waar duidelijk is dat hij subjectief wel degelijk wilde frauderen door het vingeren van Belgische verkopen. In de fiscale doctrine is abstraheren van bedoelingen, toepassen van de gebondenheid van de heffing aan de wet, meer vanzelfsprekend. In deze zaak heeft het ten#160; tien jaar en drie cassaties gekost om de strafrechter ervan te doordringen dat, alle slechte bedoelingen ten spijt, het ontbreken van nadeel aan een veroordeling in de weg staat. Zie het als de fiscale variant van het leerstuk van het ondeugdelijke middel.

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON

Arrest op het beroep in cassatie tegen een arrest van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, zittingsplaats Arnhem, van 8 februari 2017, nummer 21/002036-16, in de strafzaak tegen verdachte, geboren te geboorteplaats op geboortedatumen#160;1960, hierna: de verdachte.

1. Procesverloop in cassatie

Het beroep is ingesteld door de verdachte. Namens deze heeft J. Kuijper, advocaat te Amsterdam, bij schriftuur cassatiemiddelen voorgesteld. De schriftuur is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De advocaat-generaal P.J. Wattel heeft geconcludeerd tot vernietiging van het bestreden arrest.

De raadvrouw van de verdachte heeft daarop schriftelijk gereageerd.

2. Beoordeling van het eerste middel

2.1. Het middel komt op tegen de bewezenverklaring.

2.2. Voor zover het cassatiemiddel klaagt over het oordeel van het hof dat [medeverdachte] in de periode juli 2003 tot en met april 2004 in haar aangiften voor de omzetbelasting telkens te lage bedragen aan belasting heeft opgegeven, slaagt het. De redenen daarvoor staan vermeld in het arrest dat de Hoge Raad vandaag heeft uitgesproken in de zaak 17/00929 (ECLI:NL:HR:2020:374).

3. Slotsom

Hetgeen hiervoor is overwogen brengt mee dat de uitspraak van het hof niet in stand kan blijven en dat de overige cassatiemiddelen geen bespreking behoeven. Nu een nieuwe behandeling na ver- of terugwijzing niet tot een andere einduitspraak zou kunnen voeren dan hierna vermeld, zal de Hoge Raad de zaak om doelmatigheidsredenen zelf afdoen.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

- vernietigt de uitspraak van het hof behoudens voor zover daarbij het vonnis van de rechtbank is vernietigd;
- spreekt de verdachte vrij van het tenlastegelegde.en#160;

Dit arrest is gewezen door de vice-president W.A.M. van Schendel als voorzitter, en de raadsheren V. van den Brink en J. Wortel, in bijzijn van de waarnemend griffier H.J.S. Kea, en uitgesproken ter openbare terechtzitting van 17 maart 2020.