

Onduidelijkheden in suppletieplicht werkt discussie en boetes in de hand

Suppletie voorkomt niet altijd fiscale boete

Igor Thijssen

Met enige regelmaat komt het voor dat een belastingplichtige na afloop van de aangifte- en betalingstermijn – veelal bij het opstellen van de jaarstukken door de accountant – ziet dat hij te weinig omzetbelasting op de aangifte heeft betaald. In die gevallen doen veel belastingplichtigen een zogenoemde suppletieaangifte met bijbehorende betaling, om alsnog de verschuldigde belasting te voldoen of af te dragen. In de meeste gevallen is dit voldoende om een fiscale sanctie te voorkomen. Wanneer de Belastingdienst echter twijfelt over opzettelijke onjuistheden of bewust te lang wachten met de suppletie, dan wordt het beeld ineens complexer.

In het heffingsstelsel voor de omzetbelasting is de belastingplichtige verplicht om op eigen initiatief aangifte te doen van de materieel verschuldigde belasting en die te voldoen. Deze methode van belastingheffing houdt in dat de belastingplichtige zelf moet beoordelen of hij op grond van de wet belasting verschuldigd is en zo ja, hoeveel. Het initiatief tot betaling en de verantwoordelijkheid voor een juiste heffing liggen dus primair bij de belastingplichtige en inhoudingsplichtige.

De informatieverplichting

Het systeem van de wet kent suppleties niet. De suppletie is juridisch gezien geen aangifte; een wettelijke grondslag ontbreekt. De Belastingdienst merkt suppleties aan als een verzoek om het opleggen van een naheffingsaanslag of als een (meestal) te laat bezwaar tegen de eigen aangifte.

Tot 1 januari 2012 bestond er geen verplichting voor belastingplichtigen om onjuist ingediende aangiften omzetbelasting te suppleren of zelf te herstellen. Vanaf 1 januari 2012 is echter in artikel 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) een algemene informatie- of mededelingsverplichting ingevoerd. Belastingplichtigen en inhoudingsplichtigen zijn op grond daarvan verplicht om de inspecteur in nader aan te wijzen gevallen op eigen initiatief

te informeren over onjuistheden of onvolledigheden die hen bekend zijn (geworden), betrekking hebbend op gegevens en inlichtingen die voor de belastingheffing van belang zijn.

De concrete gevallen waarop deze algemene informatieplicht ziet zijn echter niet in de AWR opgenomen. Er is volstaan met een algemene en ongeclausuleerde delegatiebepaling, die bij algemene maatregel van bestuur nader kan worden uitgewerkt. De aanwijzing van gevallen waarin, en het tijdstip en de wijze waarop, de informatie moet worden verstrekt wordt bij AmvB vastgesteld. Zodoende kunnen ze buiten de medewerking van Staten-Generaal tot stand komen.

De suppletieplicht

Aan artikel 10a AWR is onder meer uitvoering gegeven door de gelijktijdige introductie van artikel 15 Uitv. Besl. OB 1968. Hiermee is een verplichting gecreëerd om onjuist of onvolledig gedane aangiften omzetbelasting te suppleren. Hoewel de suppletie wettelijk gezien niet als aangifte kwalificeert en de suppletie verder ook niet in de wet is omschreven, is sinds 1 januari 2012 het doen van een suppletie wel verplicht. Er kan dus worden gesproken van een suppletieplicht. Artikel 15, lid 3, Uitv. Besl. OB 1968 bepaalt dat een suppletie wordt gedaan op de wijze die de inspecteur aanwijst.

De wijze waarop de suppletie moet worden gedaan is in het uitvoeringsbesluit niet omschreven, maar uit de Memorie van Toelichting kan worden afgeleid dat wordt bedoeld op het digitale formulier 'Suppletie omzetbelasting'.

Omdat het niet op de 'voorgeschreven wijze' doen van een suppletie omzetbelasting wordt aangemerkt als een beboetbare overtreding, zou het wenselijk zijn dat de wijze waarop een suppletie moet worden gedaan wordt vastgelegd in de wet of uitvoeringsregeling. Dit in plaats van dat daar de parlementaire behandeling op moet worden nageslagen.

Wat is tijdig?

Het 'niet tijdig' doen van een suppletie omzetbelasting wordt aangemerkt als een beboetbare overtreding. Daarom is het eveneens wenselijk dat er meer duidelijkheid is over het exacte tijdstip waarop de suppletie moet worden gedaan. In de eerste drie leden van artikel 15 Uitv. besl. OB worden namelijk drie verschillende tijdstippen genoemd waarop een suppletie moet worden gedaan:

1. het eerste lid bepaalt dat suppletie moet worden gedaan zodra de belastingplichtige constateert dat hij een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan. Dit tijdstip zal in de praktijk tot discussies leiden over de vraag of, en zo ja op welk moment, de belastingplichtige bekend werd met een onjuistheid of onvolledigheid. Voor de inspecteur is immers moeilijk waar te nemen op welk tijdstip de belastingplichtige heeft geconstateerd dat een eerdere aangifte onjuist of onvolledig was. Daarbij speelt ook dat de constatering dat een bepaalde aangifte onjuist of onvolledig is gedaan,

het gevolg kan zijn van een geleidelijk proces. Het is dan moeilijk om te bepalen op welk tijdstip in dat proces de fout wordt geconstateerd;

2. in het tweede lid staat dat de suppletie moet worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.
3. ten slotte bepaalt het derde lid dat de suppletie zo spoedig mogelijk moet gebeuren.

Onduidelijk is hoe deze drie tijdstippen zich tot elkaar verhouden. Duidelijk is wel dat er met ingang van 2012 niet meer kan worden gewacht met het doen van suppletie tot na afloop van het kalenderjaar. Ook wordt er geen termijn van acht weken meer gegeven om na de drie genoemde tijdstippen de suppletie te doen. Dit in afwijking van bijvoorbeeld de correctieverplichting voor loonheffing.

Terugwerkende kracht

De verplichting om te suppleren geldt vanaf 1 januari 2012 voor alle onjuiste of onvolledige aangiften omzetbelasting in de vijf voorafgaande kalenderjaren. Een belastingplichtige in 2012 is dus verplicht om onjuiste of volledige aangiften vanaf het kalenderjaar 2007 te herstellen door een suppletie. Zo bezien heeft de informatieverplichting dan ook terugwerken de kracht. Een belastingplichtige zal dus over de afgelopen vijf kalenderjaren alsnog moeten nagaan – mede aan de hand van nadien gewezen jurisprudentie – of de door hem ingediende aangiften omzetbelasting nu nog juist en volledig zijn.

Suppletie en beboeting

Met de invoering van de suppletieplicht is geen wijziging beoogd in de beboetbare gedragingen, zoals deze voor de aangiftebelastingen zijn te vinden in de artikelen 67b, 67c en 67f AWR. Het feit dat er destijds te weinig of te laat op aangifte is betaald, wordt door de suppletieplicht en de daarmee samenhangende betaling niet geheeld. Maar het tijdig doen van suppletie kan onder omstandigheden worden aangemerkt als een 'vrijwillige verbetering' waarmee een vergrijpboete

kan worden voorkomen. Wanneer met een dergelijke 'vrijwillige verbetering' een omvangrijk correctiesaldo is gemeoid van meer dan € 20.000, gaat een inhoudingsplichtige over het betalingsverzuim niet geheel vrijuit. De inspecteur kan dan nog wel een verzuimboete opleggen van maximaal € 4.537. Daarnaast zou de inspecteur over het eerdere aangifteverzuim nog een verzuimboete kunnen opleggen van maximaal € 123.

Het tijdig indienen van een suppletie in het kader van een 'vrijwillige verbetering' betekent niet automatisch dat ook de suppletie zelf tijdig is ingediend. Het opzettelijk of grofschuldig niet voldoen aan de informatieverplichting zelf vormt immers een vergrijp waarvoor een boete kan worden opgelegd. Dit gaat om een boete van ten hoogste honderd procent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de informatieverplichting niet is of zou zijn geheven. De bewijslast ligt bij de inspecteur. De inspecteur zal niet alleen moeten bewijzen dat de onjuistheid of onvolledigheid bekend is (geworden) bij de belastingplichtige, maar ook dat het aan opzet of grove schuld is te wijten dat vervolgens geen suppletie is gedaan.

Dubbele beboeting

Door de introductie van zo'n vergrijpboete kan een situatie ontstaan van dubbele of excessieve beboeting. Naast het opleggen van een vergrijpboete wegens het niet (tijdig) voldoen aan de suppletieverplichting vanwege het opzettelijk of grofschuldig niet of te laat betalen van omzetbelasting, kan ingevolge artikel 67f AWR ook nog een vergrijpboete van maximaal honderd procent worden opgelegd. In par. 28a BBBB wordt een cumulatie van beboeting voorkomen. De gezamenlijke hoogte van de boetes mag niet het maximum van de hoogst begaande beboetbare gedraging te boven gaan.

Onduidelijkheden suppletieplicht

Over de suppletieplicht zijn nog veel aspecten onduidelijk. Dit leidde tot de nodige, veelal terechte, kritiek. Een mijns inziens onderbelicht aspect betreft de situatie waarin:

- een belastingplichtige die destijds opzet-

telijk of grofschuldig een onjuiste aangifte omzetbelasting deed en wil inkeren;

- of de belastingplichtige die – om wat voor reden dan ook – enige tijd heeft gearzeld voordat hij besloot om door middel van een suppletie zijn eerdere, onjuiste aangifte omzetbelasting te willen herstellen.

Deze belastingplichtige kan zijn suppletie omzetbelasting dan nog steeds indienen voordat hij weet, of redelijkerwijs moet vermoeden, dat de inspecteur met de onjuistheid bekend is of bekend zal worden. Daardoor ontkomt hij aan een honderd procent vergrijpboete vanwege het niet of te laat betalen ex artikel 67f AWR.

Maar omdat deze belastingplichtige van meet af aan wist dat de ingediende aangifte onjuist was, of omdat hij enige tijd heeft gearzeld met het indienen van zijn suppletie, kan hij alsnog geconfronteerd worden met een vergrijpboete van honderd procent ex art. 10a, lid 3, AWR. Dit is omdat hij zijn suppletie niet direct deed zodra hij de fout constateerde en het eveneens niet zo spoedig mogelijk heeft gedaan. Het inkeren of vrijwillig verbeteren van onjuist gedane omzetbelasting kan dan nog steeds een vergrijpboete van maximaal honderd procent tot gevolg hebben.

Ik kan mij voorstellen dat een dergelijke vergrijpboete belastingplichtigen er van kan weerhouden om over te gaan tot het doen van een suppletie. Dit in de hoop dat de inspecteur helemaal niet, of pas na verloop van de naheffingstermijn van vijf jaren, bekend wordt met de onjuistheid van een ingediende aangifte omzetbelasting. De vraag dringt zich dan ook op waarom niet is gekozen voor een verzuimboete van maximaal € 1.230, zoals dat bijvoorbeeld bij een niet tijdig ingediende correctiebericht loonheffing het geval is. **An**



Igor Thijssen, Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.