

Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2018/1614	
A-G IJzerman adviseert Hoge Raad prejudiciële vraag aan EHRM te stellen over inkeerregeling; Parket bij de Hoge Raad, nr. 17/04086	
Belastingjaar/tijdvak	2013
Brondocumenten	Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 17/04086 Conclusie A-G IJzerman 14 juni 2018, nr. 17/04086
Wetsartikelen	AWR - art. 67e AWR - art. 67n EVRM - art. 7
Auteur	Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma [1]
Publicatiedatum NTFR	12-7-2018
Afleveringsnummer	28
Rubriek	Formeel belastingrecht
ECLI	ECLI:NL:PHR:2018:688

Samenvatting

De conclusie is genomen in de (sprong)cassatie van de staatssecretaris van Financiën tegen Rechtbank Gelderland 14 juli 2017, nr. 16/1332, [NTFR 2017/2061](#). Belanghebbende heeft op 30 december 2014 alsnog melding gemaakt van verzwegen bankrekeningen bij een Zwitserse bank, met een beroep op de inkeerregeling in art. 67n AWR. In de vaststellingsovereenkomst is afgesproken dat voor alle jaren 2001 tot en met 2011 één aanslag IB/PVV 2013 wordt opgelegd, inclusief een vergrijpboete van € 19.639, zijnde 30% van de nagevorderde belasting. De vraag is naar welk moment de toen geldende inkeerregeling moet worden toegepast.

De advocaat-generaal onderscheidt de volgende relevante fasen:

- Wettelijke fase 1: van 1998 tot (op grond van overgangsrecht) 1 januari 2010 werd bij inkeer geen boete opgelegd.
- Wettelijke fase 2: vanaf (hadden moeten zijn gedaan of zijn gedaan vóór) 1 januari 2010 wordt wel een (tot 30%) gematigde boete opgelegd. Tenzij de inkeer binnen twee jaar na de onjuiste aangifte plaatsvindt, wordt (over dat deel) geen boete opgelegd.
- Beleidsmatige fase 3: op grond van het Besluit tijdelijke verruiming is de inkeerregeling in de periode van 2 september 2013 tot en met 30 juni 2014 door de staatssecretaris tijdelijk verruimd, waardoor in deze periode (conform oude inkeerregeling) geen vergrijpboete werd opgelegd. Dat gold ook voor alle gevallen van inkeer vóór dit besluit waarin nog geen sprake was van onherroepelijk vaststaande boetebeschikkingen.
- Beleidsmatige fase 4: nadien is de boete verhoogd en wordt fase 2 dus weer toegepast.

Belanghebbende verlangt dat op haar de inkeerregeling van toepassing blijft zoals die was ten tijde van het doen van de onjuiste aangiften. Nu de inspecteur de inkeerregeling heeft toegepast zoals die gold ten tijde dat zij in feite tot inkeer is gekomen, op 30 december 2014, ziet belanghebbende daarin een zwaardere bestraffing van eerder begane feiten, als verboden door art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR. Het gaat daarbij om de boete over de vóór 1 januari 2010 gedane (onjuiste) aangiften, dus over 2001 tot en met 2008.

Volgens de advocaat-generaal is de ter beslissing voorliggende vraag: heeft het feit dat de beboetbare feiten (het niet aangeven van de Zwitserse bankrekeningen) zich hebben voorgedaan in jaren waarin de oude inkeerregeling (geen boete) gold, tot gevolg dat die oude inkeerregeling moet worden toegepast en dus geen boete kan worden opgelegd? Dit ondanks het feit dat de inkeer nadien heeft plaatsgevonden onder een voor belanghebbende minder gunstige nieuwe Nederlandse wettelijke inkeerregeling (30% boete)? De grondslag hiervoor betreft art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR, inhoudende dat geen zwaardere straf wordt opgelegd dan ten tijde van het plegen van het beboetbare feit van toepassing was.

Op 2 oktober 2013 is het Zestiende Protocol bij het EVRM tot stand gekomen en ter ondertekening opengesteld. Dit Protocol biedt

aan de hoogste nationale gerechten, zoals de Hoge Raad, de mogelijkheid om, alvorens in een aanhangige zaak arrest te wijzen, prejudicieel aan het EHRM advies te vragen (niet bindend) over de uitlegging van het EVRM, in de context van een aanhangige zaak. Het moet in dat kader gaan om principiële vragen ten aanzien van de rechten en vrijheden die in het EVRM en de protocollen zijn vastgelegd. De desbetreffende Nederlandse goedkeuringswet is thans nog in behandeling bij de Eerste Kamer. De advocaat-generaal stelt voor dat de Hoge Raad de voorliggende vraag, zo mogelijk, prejudicieel zal voorleggen aan het EHRM.

Overigens komt het de advocaat-generaal voor dat het bestreden oordeel van de rechtbank niet juist is. De eventuele toepassing van de inkeerregeling is, zoals blijkt uit de wettelijke formulering, voorwaardelijk van aard. De toepassing is namelijk afhankelijk van het in feite tot inkeer zijn gekomen, dus van het hebben verricht van de (voltooide) handeling van de inkeer. Voordien kan een beboetbare belastingplichtige, zoals de onderhavige verzwiigster, volgens de advocaat-generaal aan geen enkele Nederlandse inkeerregeling enig recht ontleen.

Ten slotte heeft de advocaat-generaal nog de aandacht gevestigd op een mogelijke reden voor ambtshalve cassatie. Het lijkt namelijk mogelijk dat ten onrechte is nagevorderd en beboet over een langere termijn dan twaalf jaren. Als dat inderdaad zo is, lijkt het de advocaat-generaal dat de vaststellingsovereenkomst daaraan niet kan afdoen, omdat het legaliteitsbeginsel verbiedt dat enige straf kan worden opgelegd slechts op grond van een overeenkomst, zonder voldoende dekking in de wet.

Commentaar

De inkeerregeling is een unieke regeling binnen het (fiscale) recht. In het 'gewone' strafrecht is het niet mogelijk om een gepleegd strafbaar feit ongedaan te maken door tot inkeer te komen en jezelf alsnog aan te geven voordat de autoriteiten je op de korrel nemen. In het fiscale recht is het wel mogelijk om door vrijwillige verbetering strafvervolgning te voorkomen. Wanneer een belastingplichtige gebruikmaakte van de oude inkeerbepaling (van voor 2010), kreeg hij geen vergrijpboete opgelegd.

Ook Rechtbank Gelderland oordeelde in de hier door de staatssecretaris bestreden uitspraak dat deze beperking van de inkeerregeling niet geldt voor personen die na 1 januari 2010 tot inkeer komen, voor zover het onjuiste aangiften van voor 2010 betreft. De overweging is dat zij harder gestraft worden voor onjuiste aangiften tot 2010, terwijl ten tijde van het doen van die aangiften de inkeerregeling soepeler was. Omdat dit een strafverzwaring oplevert, is terugwerkende kracht in strijd met het legaliteitsbeginsel. Dit beginsel houdt in dat ten tijde van het plegen van een feit zowel de strafbaarstelling als de op te leggen straf in de wet dient te zijn opgenomen. Een verhoging van de maximumstraf geldt alleen voor feiten gepleegd ná die wetswijziging. De inkeerregeling is echter formeel geen sanctiebepaling, maar een vervolgingsuitsluitingsgrond.

De reden dat de nieuwe inkeerregeling volgens de rechtbank een strafverzwaring inhoudt, is dat de inkeerbepaling ziet op het vervallen van het recht van de Belastingdienst tot het opleggen van een boete (uitsluiting van strafvervolgning). De inkeerregeling is volgens de rechtbank een algemene vervolgingsuitsluiting 'in de sfeer van het materiële boeterecht', waardoor de regeling in samenhang moet worden gezien met de boetebepalingen. Bovendien heeft de strafkamer van de Hoge Raad in zijn arrest van 12 juli 2011, nr. 10/05151, [ECLI:NL:HR:2011:BP6878](#), onder verwijzing naar het EHRM-Scoppola-arrest overwogen dat zowel regels met betrekking tot het strafmaximum als die met betrekking tot sanctieoplegging onder de categorie 'strafbepaling' vallen. Om die redenen dient de inkeerregeling zelf ook als een soort strafbepaling te worden gezien, aldus (ook) Rechtbank Gelderland. Daarom is de nieuwe inkeerregeling volgens de rechtbank in strijd met het legaliteitsbeginsel, hetgeen betekent dat bij inkeer voor 'oude' aangiften de oude (boetevrije) inkeerregeling van toepassing is.

HR 2 mei 2001, nr. 36.199, [NTFR 2001/694](#) betreft de spiegelbeeldige situatie: de vraag of gebruik kan worden gemaakt van de ruimere inkeerregeling voor belastingjaren vóór datum invoering daarvan. Omdat de per 1998 ingevoerde inkeerregeling voor de belastingplichtige gunstiger was dan het daarvoor geldende stelsel, moest deze direct als voor de verdachte gunstige strafbepaling worden toegepast, aldus de Hoge Raad. Dit lijkt erop te wijzen dat de inkeerregeling als (onderdeel van) de strafbepaling moet worden gezien. De vraag is nu of dit ook in het kader van de huidige spiegelbeeldige situatie ertoe leidt dat de beperktere inkeermogelijkheid voor oude jaren haar werking behoudt.

Het cassatieberoepschrift van de staatssecretaris leunt sterk op de gedachte dat – ook vóór 2010 – de inkeerregeling niet meer dan een 'matiging' van de boete betrof. Met 100% weliswaar, maar toch een matiging. Dat lijkt me onjuist. Voor 2010 – en sindsdien, voor verbetering binnen twee jaar – is vastgelegd dat geen boete wordt opgelegd. Die bevoegdheid ontbreekt derhalve, en dus kan van een 'matiging' niet worden gesproken. De staatssecretaris citeert vervolgens Scoppola (EHRM 17 december 2009), voor zijn stelling dat het alleen gaat om het wettelijke maximum ('the limits fixed by that provision') en dus niet om de 'matiging' op grond van inkeer. De discussie is nu juist: is 'that provision' uitsluitend art. 67e AWR of in combinatie met art. 67n AWR? De staatssecretaris concludeert dat de inkeerhandeling (lees: de inkeerregeling) niet samen met de straf-/boetebepaling moet worden beschouwd voor toepassing van het legaliteitsbeginsel zoals vastgelegd in art. 7 EVRM. Mocht art. 7 EVRM wel van toepassing zijn, dan betoogt de staatssecretaris dat dit a) alleen het maximum raakt en b) niet ziet op tenuitvoerlegging van straffen. Bij a) stelt hij dat

‘verzachtende omstandigheden, zoals bij inkeer’ niet onder art. 7 EVRM vallen. Een wettelijke strafuitsluitingsgrond kan echter bezwaarlijk als ‘verzachtende omstandigheid’ worden gezien. Bij zijn argument b) vergelijkt de staatssecretaris inkeer met een ‘parole’ of een strafvermindering wegens later goed gedrag. Dat ziet echter op de tenuitvoerlegging ná oplegging van de straf, en is om die reden niet vergelijkbaar met een wettelijke strafuitsluitingsgrond.

Diverse rechtbanken hebben op dit punt geoordeeld, in positieve en negatieve zin. De advocaat-generaal noemt deze rechtspraak in par. 4.21-4.25. Vanwege het ‘gat’ door de beleidsmatig boetevrije periode september 2013-juni 2014 valt eveneens een gat in deze rechtspraak. En is te verklaren waarom die oude zaken nooit zijn doorgeprocedeerd, nu de belanghebbenden onder het beleid ook reeds verlost werden van hun boetes.

De rechtbanken oordeelden:

- Rechtbank Breda 20 september 2012, nr. 12/01168, [NTFR 2013/386](#), met commentaar van Van der Vegt): nieuwe regeling van toepassing, want ‘dat de inkeerregeling in 2009 door de wetgever is aangescherpt, houdt niet in dat de strafbepaling in artikel 67e AWR is verzaamd’.
- Rechtbank Haarlem 6 december 2012, nr. 12/03459, [NTFR 2013/347](#): nieuwe regeling van toepassing, want: ‘De gewraakte wijziging van de inkeerregeling leidt er, nu de bepaling waarop de boete is gebaseerd ongewijzigd is gebleven en voorts van een verandering van inzicht van de wetgever omtrent de strafwaardigheid van de vóór de wijziging van artikel 67n van de AWR begane beboetbare feiten niet is gebleken’, gelet op EHRM Kafkaris tegen Cyprus, niet toe dat er sprake is van een ‘heavier penalty’ ex art. 7 EVRM en art. 15 IVBPR.
- Rechtbank Noord-Holland 19 februari 2013, nr. 12/02511, [NTFR 2013/762](#), met commentaar van Van Nent): oude regeling van toepassing, want: ‘Naar het oordeel van de rechtbank dient art. 67n AWR te worden geschaard onder het begrip “penalty” nu de bepaling ziet op het vervallen van het recht van verweerder tot het opleggen van een boete (strafvervolg) voor diegene die onvolledig aangifte heeft gedaan, of aangifte had moeten doen, maar die alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt. Artikel 67n van de AWR ligt aldus als algemene vervolgingsuitsluitingsgrond in de sfeer van het “materiële” boeterecht en moet als zodanig en in samenhang met artikel 67e van de AWR en artikel 69, derde lid, van de AWR als een strafbepaling worden beschouwd en niet als een bepaling met betrekking tot de uitvoering of handhaving van de straf.’
- Rechtbank Zeeland-West-Brabant 30 oktober 2017, nr. 16/2873, [NTFR 2018/198](#), met commentaar van Ten Broek): nieuwe regeling van toepassing, want: ‘Belanghebbende wist, althans moet hebben geweten, dat het inkeren volgens de nieuwe inkeerregeling na het verstrijken van de daarbij gegeven overgangstermijn niet meer straffeloos zou kunnen. Artikel 7 EVRM en artikel 15 IBVPR verzetten zich dan niet tegen de keuze van de wetgever om in zo’n geval de nieuwe inkeerregeling van toepassing te achten.’
- Rechtbank Den Haag 15 mei 2018 in drie zaken (nr. 17/4338, [ECLI:NL:RBDHA:2018:5931](#) en nr. 17/2821, [ECLI:NL:RBDHA:2018:5928](#)): oude regeling van toepassing, want zie de overwegingen hiervoor van Rechtbank Noord-Holland 19 februari 2013 – ook ten aanzien van de beleidsmatige strafverhogingen na 2010 (nr. 17/3400, [ECLI:NL:RBDHA:2018:5929](#)).
- Rechtbank Gelderland 14 juli 2017 – de hier bestreden uitspraak: oude regeling van toepassing, met vergelijkbare motivering als Rechtbank Noord-Holland en Rechtbank Den Haag.

De advocaat-generaal adviseert primair dat de Hoge Raad advies zou moeten vragen aan het EHRM. Die mogelijkheid moet dan wel eerst worden aanvaard en het desbetreffende Zestiende Protocol EVRM zou moeten worden geratificeerd. Dat Protocol biedt de hoogste nationale gerechten de mogelijkheid om, alvorens in een aanhangige zaak arrest te wijzen, prejudicieel aan het EHRM advies te vragen (niet bindend) over de uitlegging van het EVRM, in de context van een aanhangige zaak. Het moet gaan om principiële vragen ten aanzien van de rechten en vrijheden die in het EVRM en de Protocollen zijn vastgelegd. Het voorstel van de goedkeuringswet ligt thans bij de Eerste Kamer, waar op 22 juni 2018 een nader voorlopig verslag is uitgebracht door de Kamercommissie. Omdat het nog wel even kan duren voordat de mogelijkheid ‘opengaat’, verwacht ik niet dat de Hoge Raad deze route kiest.

Subsidiair concludeert de advocaat-generaal dat het oordeel van de rechtbank niet juist is. De inkeerregeling is volgens hem een strafuitsluitingsgrond. Uitsluitend in dat geval (inkeer) is vervolging/beboeting niet meer mogelijk. De hogere boete kan dus worden opgelegd, aldus de advocaat-generaal. De advocaat-generaal gaat helaas niet in op de hierboven aangehaalde arresten van de Hoge Raad, waarin deze de inkeerregeling – althans ‘regels over sanctieoplegging’ – in de ‘sfeer van het materiële boeterecht’ plaatst (arrest 2001) en in de spiegelbeeldige variant impliciet oordeelt dat de inkeerregeling als (onderdeel van) de strafbepaling moet worden gezien (arrest 2011). De conclusie is in ieder geval niet te rijmen met de oordelen van Rechtbank Noord-Holland, Rechtbank Den Haag en Rechtbank Gelderland op basis van die arresten. De vraag of de inkeerregeling als onderdeel van de straf/boetebepaling moet worden gezien en dus niet met terugwerkende kracht kan worden gewijzigd ten aanzien van reeds gepleegde feiten (ingediende aangiften), is dus nog geen gelopen race. Het oordeel van de Hoge Raad wordt dan ook met spanning afgewacht.

Het ambtshalve cassatiepuntje dat de advocaat-generaal noemt, lijkt mij terecht. Weliswaar is de hoofdregel dat belanghebbende zich op overschrijding van (navorderings)termijnen moet beroepen, maar dat is anders ten aanzien van de boete. Niet terecht lijkt mij de ‘oplossing’ om de Hoge Raad de desbetreffende boetes ambtshalve te laten vernietigen. Of de termijnen zijn overschreden, hangt immers af van eventueel genoten uitstel voor het doen van aangifte over 2001 en 2002. Dat uitstel – anders dan achteraf verleend ‘contractueel’ uitstel – verlengt namelijk wel de wettelijke aanslagtermijnen. Dat betekent dat nog feitelijk onderzoek is naar mogelijk uitstel en ambtshalve vernietiging dus te kort door de bocht is.

[1] Vanessa Huygen van Dyck-Jagersma is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

 NAAR BOVEN

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2018-1614>

Datum: 12-7-2018 12:50:49

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers.

Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch,mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.