

Suppletieplicht en nemo-teneturbeginsel; redelijke termijn in boetezaak

A-G 16 juni 2021, 19/01550, ECLI:NL:PHR:2021:611

SAMENVATTING

Deze conclusie van A-G Ettema handelt over de vraag of de wettelijke verplichting tot het indienen van een suppletieaangifte op grond van artikel 10a AWR in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB 1968 in strijd is met artikel 6 EVRM en artikel 48 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

Meer specifiek onderzoekt de A-G hoe deze wettelijke mededelingsplicht onder bestuursrechtelijke sanctiedreiging zich verhoudt tot het door voornoemde bepalingen gewaarborgde beginsel dat niemand mag worden gedwongen bij strafvervolgning bewijs tegen zichzelf te leveren (het nemo-teneturbeginsel). De aanleiding voor dit onderzoek vormt een uitspraak van de strafkamer van Hof Den Bosch, waarin zij ambtshalve en ten overvloede oordeelt dat de suppletieplicht van artikel 10a AWR in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB 1968 in strijd is met het nemo-teneturbeginsel en de genoemde fiscale bepalingen jegens de verdachte buiten toepassing laat (Hof Den Bosch 10 juli 2018, 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879, NLF 2018/1954, met noot van Barmentlo).

X (bv; belanghebbende) beroept zich bij de belastingkamer van Hof Den Haag op die uitspraak, maar het Hof oordeelde anders. Anders dan het oordeel van de strafkamer acht het Hof in deze procedure over een aan X opgelegde vergrijpboete het nemo-teneturbeginsel niet geschonden. Het Hof legt aan dat oordeel ten grondslag dat het voldoen aan de suppletieplicht op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting.

Tegen dit oordeel heeft X cassatieberoep ingesteld.

De A-G meent dat het oordeel van het Hof dat een suppletie nooit kan leiden tot een beboetbaar of strafbaar feit, getuigt van een onjuiste rechtsopvatting. De belastingplichtige kan met de suppletie belastend materiaal verstrekken. In het geval van X is echter geen sprake van wilsafhankelijk materiaal omdat de omzetbelastingsschuld was opgenomen in de jaarstukken. Er is dan ook geen reden de uitspraak van het Hof ambtshalve te casseren.

Het cassatieberoep van X is volgens de A-G wel gegrond omdat het Hof bij zijn oordeel ten onrechte is voorbijgegaan aan de rechtspraak van de Hoge Raad over de redelijke termijn. De zaak dient volgens de A-G te worden verwezen naar een ander Hof voor de vaststelling of de vergrijpboete verminderd dient te worden vanwege overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen de zaak had moeten worden afgedaan.

NOOT

Hof Den Bosch is niet erg gecharmeerd van de verplichting neergelegd in artikel 10a AWR en legde in de in de samenvatting genoemde uitspraak de bijl aan de wortel daarvan. Eerder was dat Hof al vrij strikt in

de uitleg van de aangekondigde combinatie van een artikel 10a AWR-boete en die van artikel 67f AWR.¹ Hetzelfde Hof oordeelde ook dat artikel 10a AWR geen strafbaar feit oplevert.² Hof Den Haag heeft in de bestreden uitspraak minder moeite met de verplichting om te weinig aangegeven omzetbelasting te moeten melden. Hoewel er geen middel is aangedragen tegen de eventuele schending van het verbod op zelfincriminatie, onderzoekt de A-G dit ambtshalve, gelet op de uitspraak van Hof Den Bosch.

Belanghebbende klaagde wel over schending van het legaliteitsbeginsel, omdat de te weinig aangegeven omzetbelasting ziet op 2011 en het niet suppleren toen nog geen beboetbare ommissie opleverde. Voorts wordt geklaagd over de redelijke termijn. Hoewel de A-G op deze grond (alleen) concludeert tot verwijzing, laat ik dit laatste onbesproken.

De schending van het legaliteitsbeginsel

De A-G meent dat het legaliteitsbeginsel inderdaad een beboetbare suppletieplicht verhindert van al voor invoering in 2012 ontdekte ommissies. Het Hof achtte ontdekking door de belastingplichtige in 2011 echter niet aannemelijk. Over deze kwestie is door de lagere rechter in overeenkomstige zin geoordeeld. De Hoge Raad heeft zich nog niet uitgelaten over de vraag of dit delict als doorlopend delict moet worden aangemerkt en er daarmee ook oudere ommissies onder kunnen worden gebracht. Misschien grijpt de Hoge Raad zijn kans nog, alhoewel het zich na tien jaar wellicht niet meer zal voordoen en er ook niet veel lopende zaken zullen zijn die zien op de overgang 2011/2012.

De schending van het nemo-teneturbeginsel

Hof Den Haag passeert de schending van dit verbod op een wat treurige wijze:

‘(...), alleen al vanwege het feit dat het door belanghebbende voldoen aan de wettelijke verplichting tot het tijdig melden op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting van belanghebbende. In dit verband acht het Hof van belang dat de Inspecteur onweersproken heeft gesteld dat het voldoen aan de verplichting juist beboeting of bestraffing voorkomt.’

Het Hof heeft ontegenzeggelijk gelijk dat waar de wet niet wordt overtreden niet wordt beboet of bestraft. Maar met deze mededelingsplicht kan een ander delict aan het licht komen. De A-G merkt in de conclusie dan ook terecht op dat de inkeerbepaling weliswaar een opzetboete en bestraffing belet, maar niet het opleggen van een verzuimboete voor het eerdere aangifteverzuim dat met de suppletie wordt hersteld.

Een verzuimboete kan makkelijk worden opgelegd omdat suppleren noodzakelijkerwijs inhoudt dat een eerdere aangifte tot een te laag bedrag is gedaan en opzet of grove schuld bij die boete geen rol spelen. Omdat suppleren de mogelijkheid tot oplegging van een verzuimboete impliceert, passeert in de conclusie de in dit kader gebruikelijke reeks van arresten van het EHRM over het verstrekken van gegevens. Waaronder natuurlijk Allen³ waarin de plicht om inlichtingen aan de fiscus te verstrekken vooropstaat, ook al zou dat kunnen leiden tot de ontdekking van overtredingen. De A-

1 Hof Den Bosch 14 juni 2019, 18/00203 en 18/00204, ECLI:NL:GHSHE:2019:2155, NLF 2019/2360.

2 Hof Den Bosch 10 juli 2018, 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879, NLF 2018/1954, met noot van Barmentlo

3 EHRM 10 september 2002, 76574/01 (Allen tegen Verenigd Koninkrijk), ECLI:CE:ECHR:2002:0910DEC007657401.

G analyseert kort maar krachtig de scheidslijn tussen de plicht tot het verstrekken van inlichtingen en het recht om zichzelf niet te incrimineren. Volgens de A-G valt die grens samen met de afgrenzing tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal. De A-G acht de suppletieaangifte in beginsel wilsafhankelijk, maar niet meer als de te suppleren cijfers in de jaarstukken of een winstaangifte staan. Die gedachte, dat het meer gaat om de onderliggende gegevens (de cijfers), dan de verklaring zelf (de suppletie) is, zoals ook aangegeven in de conclusie, voor discussie vatbaar.

De suppletieplicht

De hier bestreden boete is opgelegd wegens een verder niet bestreden omzetbelastingsschuld. Die schuld stond 'gewoon' in de jaarrekeningen vanaf het jaar waarin die was ontstaan. En dat was de Inspecteur niet ontgaan. Daardoor is de Inspecteur de nog te formaliseren belastingsschuld op het spoor gekomen. De enige reden dat er een artikel 10a AWR-boete werd opgelegd, is omdat niet het voor suppletie bestemde formulier is gebruikt voor het melden van te weinig aangegeven omzetbelasting. De vraag is of dat voldoende is om een boete te kunnen opleggen. Een vraag die ik niet tegenkom in de uitspraken in de feitelijke instanties, noch in deze conclusie. Dat daar anders over kan (en wat mij betreft moet) worden gedacht volgt uit een uitspraak van eveneens Hof Den Haag, iets recenter dan de hier bestreden uitspraak die van 15 februari 2019 dateert, namelijk van 12 november 2020, gek genoeg in dezelfde samenstelling (Hof Den Haag 12 november 2020, 20/00492, ECLI:NL:GHDHA:2020:2803, NLF 2021/0936, met noot van Van den Hoek):

'Kortom, belanghebbende heeft niet alleen de Inspecteur – bij de aangiften voor de vennootschapsbelasting 2014 en 2015 verstrekte – precieze cijfermatige informatie verschaft die onmiskenbaar inhoudt dat over de desbetreffende jaren nog omzetbelasting is verschuldigd, maar de Inspecteur heeft die informatie ook als zodanig opgevat. Onder dergelijke omstandigheden en in dat licht kan redelijkerwijs en zonder meer niet worden volgehouden dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de bij of krachtens de in geding zijnde bepalingen opgelegde verplichtingen.'

Hoewel in deze recentere zaak tijdens de mondelinge behandeling meer lijkt te zijn bediscussieerd dan in deze waar de conclusie van de A-G op ziet, is het verschil in uitkomst voor zover ik kan beoordelen niet terug te voeren op daadwerkelijk betrokken stellingen door de belastingplichtige. Zeker bij de beoordeling van een boete lijkt het mij ook de vraag of van de belanghebbende meer moet worden gevraagd dan het aandragen van de feiten en zou het recht dan door de rechter moeten worden vastgesteld.

Conclusie

Een vanwege de bondigheid en het mooie overzicht lezenswaardige conclusie. Maar de Hoge Raad doet vermoedelijk niets met hetgeen door de A-G ambtshalve is aangevoerd. Het zal wel te feitelijk zijn om ambtshalve te casseren op de grond dat de verlangde gegevens zijn verschaft aan de fiscus, alleen niet in de verlangde vorm, en dat het dan geen pas geeft een boete op te leggen. Jammer.

mr. B.J.G.L. Jaeger

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:PHR:2021:611

PROCUREUR-GENERAAL
BIJ DE
HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

19/01550

16 juni 2021

A

Omzetbelasting 1 april 2011 – 30 juni 2011

Nr. Gerechtshof BK-18/00821

Nr. Rechtbank SGR 17/811

CONCLUSIE

C.M. Ettema

in de zaak van

1. Inleiding

Inleiding

Is de wettelijke verplichting tot het indienen van een suppletieaangifte op grond van artikel 10a Algemene wet inzake rijksbelasting (Awr) in samenhang met artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Uitv.besl. OB) in strijd met artikel 6 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) en artikel 48 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Handvest)? Deze vraag staat centraal in deze conclusie.

Meer specifiek onderzoek ik hoe deze wettelijke mededelingsplicht onder bestuursrechtelijke sanctiedreiging zich verhoudt tot het door voornoemde bepalingen gewaarborgde beginsel dat niemand mag worden gedwongen bij strafvervolgning bewijs tegen zichzelf te leveren (het nemo-teneturbeginsel⁴). De aanleiding voor dit onderzoek vormt een uitspraak van de strafkamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018⁵ waarin zij ambtshalve en ten overvloede oordeelt dat de suppletieplicht van artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB in strijd is met het nemo-teneturbeginsel en de genoemde fiscale bepalingen jegens de verdachte buiten toepassing laat. Belanghebbende beroept zich op die uitspraak, maar het gerechtshof in deze zaak oordeelt anders. Het

4 Voluit: 'Nemo tenetur prodere se ipsum'.

5 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, nr. 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

Openbaar Ministerie heeft beroep in cassatie tegen de uitspraak van gerechtshof Den Bosch ingesteld,⁶ maar naderhand is dit beroep ingetrokken, zodat de uitspraak onherroepelijk is geworden. Omdat de juistheid van het ten-overvloede-oordeel daardoor 'in de lucht blijft hangen' en de beoordeelde vraag een rechtsvraag betreft, zie ik aanleiding deze kwestie in deze zaak te belichten.

Daarnaast behandel ik de vragen of de suppletieplicht in het geval van belanghebbende strijd oplevert met het legaliteitsbeginsel en of de redelijke termijn voor de berechting van de zaak is overschreden.

[A] is bestuurder en voor 99 percent aandeelhouder van [D] Beheer B.V., die enig aandeelhouder is van belanghebbende. Voor het verzorgen van de administratie en het verlenen van fiscale advisering maakt belanghebbende gebruik van externe dienstverleners. In verband met een voorgenomen aankoop van onroerend goed heeft [A] op naam van de verkoper een aan belanghebbende gerichte factuur opgemaakt met de aanduiding 'pro-forma'. Op de factuur zijn drie onroerende zaken vermeld met een koopprijs van in totaal € 1.100.000 vermeerderd met € 209.000 aan omzetbelasting. In de aangifte omzetbelasting over het tweede kwartaal van 2011 heeft belanghebbende deze omzetbelasting in aftrek gebracht. De koop is niet doorgegaan. In de jaarstukken van belanghebbende is de omzetbelasting op de balans per 31 december 2011 als schuld opgenomen. Tijdens besprekingen die [A] in maart 2012, eind 2012 en op 30 juli 2014 met zijn adviseurs heeft gehad is aandacht besteed aan het indienen van een suppletieaangifte. Belanghebbende heeft niet een suppletieaangifte ingediend.

Aan belanghebbende is een naheffingsaanslag omzetbelasting van € 209.910 opgelegd en op grond van artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB een boete die wegens financiële omstandigheden is gematigd tot € 5.000. In bezwaar heeft de Inspecteur de boetebeschikking gehandhaafd.

Aan [A] is als feitelijk leidinggever van belanghebbende een (gematigde) vergrijpboete van € 75.000 opgelegd op grond van artikel 5:1(3) Algemene wet bestuursrecht (Awb). De boete aan [A] is in verband met zijn overlijden komen te vervallen.

In feitelijke instanties is in geschil of de in onderdeel 1.5 genoemde boete terecht en naar het juiste bedrag is opgelegd. Meer specifiek is in geschil of belanghebbende opzettelijk heeft nagelaten zo spoedig mogelijk een suppletieaangifte over 2011 in te dienen. Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) heeft de stelling van belanghebbende dat het opleggen van de boete strijd oplevert met het legaliteitsbeginsel afgewezen.⁷ Zij acht redengevend dat de constatering dat een onjuiste aangifte is gedaan, plaatsvond na de invoering van artikel 10a Awr. Dat het belanghebbende ook reeds vóór 1 januari 2012 bekend had kunnen zijn dat zij te veel belasting heeft teruggevraagd, maakt niet dat het beboetbare feit zich na die datum niet meer kan voordoen, aldus de Rechtbank. Voorts heeft de Rechtbank geoordeeld dat het niet-indienen van de suppletie is te wijten aan opzettelijk handelen van [A] dat aan belanghebbende kan worden toegerekend. De Rechtbank heeft geen aanleiding gezien de boete (verder) te matigen. Vanwege de overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen de zaak had moeten worden afgedaan, heeft de Rechtbank de boete met 10% verminderd tot € 4.500. Belanghebbende

6 Bij de Hoge Raad bekend onder nummer 19/03275.

7 Rechtbank Den Haag 26 juni 2018, SGR 17/811, ECLI:NL:RBDHA:2018:9347.

heeft hoger beroep aangetekend tegen de uitspraak van de Rechtbank, de Inspecteur incidenteel hoger beroep.

Gerechtshof Den Haag (het Hof) heeft het oordeel van de Rechtbank wat betreft de (hoogte van de) boete bekrachtigd.⁸ Volgens het Hof heeft de Rechtbank op goede gronden een juiste beslissing genomen. Het Hof heeft daarbij in aanmerking genomen dat belanghebbende niet afdoende heeft bestreden dat [A] feitelijk leiding heeft gegeven aan het achterwege laten van de suppletie. Belanghebbende heeft voorts niet aannemelijk gemaakt dat zij in de persoon van [A] al in 2011 kennis droeg van de onjuistheden of onvolledigheden in de aangifte. De stelling van belanghebbende in hoger beroep dat de suppletieplicht een schending oplevert van het nemo-teneturbeginsel⁹ kan naar het oordeel van het Hof niet slagen, alleen al vanwege het feit dat het voldoen aan de wettelijke verplichting tot het tijdig doen van suppletie op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting van belanghebbende. Het Hof komt tot de slotsom dat het hoger beroep van belanghebbende ongegrond is. Het incidentele hoger beroep van de Inspecteur is wel gegrond omdat de vertraging in de procesduur naar het oordeel van het Hof geheel is te wijten aan het procedeedrag van belanghebbende. Het Hof vernietigt de uitspraak van de Rechtbank en bevestigt de uitspraak op bezwaar van de Inspecteur.

In cassatie stelt belanghebbende twee middelen voor. Het eerste middel betoogt dat het in 2012 niet-suppleren geen overtreding oplevert van artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB, omdat de suppletieplicht reeds bestond in 2011 en toen nog geen overtreding opleverde die kon worden beboet. Het opleggen van een boete op grond van dit artikel is volgens belanghebbende daarom in strijd met het legaliteitsbeginsel van artikel 7 EVRM. Het oordeel is voorts onbegrijpelijk, aldus het eerste middel. Met het tweede middel komt belanghebbende op tegen het oordeel van het Hof dat geen sprake is van 'undue delay' Volgens het middel heeft het Hof ten onrechte geoordeeld dat de vertraging in de procesduur is te wijten aan het procedeedrag van belanghebbende.

De staatssecretaris van Financiën (de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend. Hij stelt zich op het standpunt dat het eerste middel feitelijke grondslag mist en dat in cassatie geen ruimte is voor een hernieuwd feitenonderzoek. Het tweede middel kan zijns inziens evenmin slagen omdat het oordeel van het Hof in lijn is met het overzichtsarrest van de Hoge Raad van 19 februari 2016.¹⁰

Belanghebbende heeft naar aanleiding van het verweerschrift een conclusie van repliek ingediend. De Staatssecretaris heeft laten weten niet te dupliceren.

In deze conclusie onderzoek ik - zoals gezegd - of de suppletieplicht in artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB in strijd is met het nemo-teneturbeginsel dat deel uitmaakt van artikel 6

8 Gerechtshof Den Haag 15 februari 2019, nr. BK-18/00821, ECLI:NL:GHDHA:2019:3882.

9 Belanghebbende verwijst naar de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018, nr. 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

10 HR 19 februari 2016, nr. 14/03907, ECLI:NL:HR:2016:252.

EVRM en artikel 48 Handvest.¹¹ Ofschoon de voorgestelde middelen zich niet richten tegen het oordeel van het Hof dat dit beginsel niet is geschonden, zie ik, mede gelet op de eerdergenoemde uitspraak van de meervoudige strafkamer van gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018¹², niettemin aanleiding om deze vraag aan de orde te stellen. In onderdeel 2 ga ik in op de gevolgen van het al dan niet voldoen aan de suppletieplicht voor de omzetbelasting. In onderdeel 3 behandel ik de vraag of de suppletieplicht in artikel 10a Awr een schending kan opleveren van het nemo-teneturbeginsel en wat de eventuele gevolgen zijn van een dergelijke schending. In onderdeel 4 behandel ik de middelen van belanghebbende en ga ik ambtshalve na of in het geval van belanghebbende het nemo-teneturbeginsel is geschonden.

2. Kader suppletieplicht omzetbelasting

Op 1 januari 2012 is een wettelijke suppletieplicht voor (onder meer) de omzetbelasting ingevoerd. De belastingplichtige moet de inspecteur een mededeling doen zodra hij constateert dat hij een eerdere aangifte onjuist of onvolledig heeft gedaan over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren. Hij hoeft de mededeling slechts te doen als te weinig of te veel omzetbelasting is betaald. De suppletie moet zo snel mogelijk worden gedaan, maar in ieder geval voordat de inspecteur de fout al zelf op het spoor komt (of de belastingplichtige dit redelijkerwijs kon vermoeden). In de parlementaire stukken is opgetekend dat de onjuistheden of onvolledigheden vaak aan het licht zullen komen bij het opmaken van de jaarstukken.¹³ Omdat de belastingplichtige uiterlijk moet suppleren voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden, zal hij dat in ieder geval voor het indienen van de aangifte inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting moeten doen als uit de jaarstukken blijkt dat er een omzetbelastingsschuld is.¹⁴

De suppletie moet worden ingediend op de door de inspecteur aangegeven wijze. Op de website van de belastingdienst staat het formulier waarmee de suppletie vanaf 1 april 2012 kan worden gedaan. Volgens de toelichting op dit formulier is de suppletie vergelijkbaar met een nieuwe aangifte omzetbelasting.¹⁵

11 Ingevolge artikel 51 Handvest richt het Handvest zich alleen tot de lidstaten als zij het Unierecht ten uitvoer brengen. Dit is bijvoorbeeld het geval als een boete in het geding is die is opgelegd omdat onjuiste informatie is verstrekt ten behoeve van de btw-heffing, vgl. HvJ 26 februari 2013 (Grote kamer), Åkerberg Fransson, C#617/10, na conclusie A-G Cruz Villalón, ECLI:EU:C:2013:105. Voorts hebben rechten uit dit Handvest die corresponderen met de rechten uit het EVRM dezelfde inhoud en reikwijdte als die welke het verdrag daaraan toekent (maar ruimere rechtsbescherming is mogelijk). Dit volgt uit artikel 52(3) Handvest en is tevens bevestigd in HvJ 17 december 2015, WebmindLicenses, C-419/14, na conclusie A-G Wathelet, ECLI:EU:C:2015:832, punt 70 en meer recent in HvJ 2 februari 2021, Consob, C-481/19, na conclusie A-G Pikamäe, ECLI:EU:C:2021:84, punt 37. Ik ga in deze conclusie daarom met name in op artikel 6 EVRM en de arresten van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) over de toepassing van dit artikel.

12 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, nr. 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

13 Kamerstukken II 2010/11, 33004, nr. 5, p. 60.

14 Zie ook J.B. Baron, 'Catch Me If You Can: de suppletieaangifte, een omzetbelastingsschuld op de balans en een vergrijpboete', TFB 2016, nr. 5, p. 30.

15 Te raadplegen via:

De verplichting een suppletie voor de omzetbelasting in te dienen, is opgenomen in artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB. Artikel 10a Awr bepaalt:

- “1. In bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen kunnen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden.
2. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop mededeling als bedoeld in het eerste lid gedaan moet worden.
3. Bij algemene maatregel van bestuur kan het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting worden aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting niet is of zou zijn geheven.”

De in het eerste lid van artikel 10a Awr genoemde verplichting is voor het indienen van suppletieaangiften uitgewerkt in artikel 15 Uitv.besl. OB:

- “1. Zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken.
2. De suppletie moet gedaan worden voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden.
3. De suppletie, bedoeld in het eerste lid, geschiedt zo spoedig mogelijk op de door de inspecteur aangegeven wijze.
4. Het niet of niet tijdig doen van de suppletie, bedoeld in het eerste lid, en het niet doen van de suppletie op de op grond van het derde lid aangegeven wijze worden aangemerkt als een overtreding.
5. De bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete op grond van het vierde lid vervalt door verloop van vijf jaren na afloop van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.”

Geen suppletie vindt plaats voor bedragen onder € 1.000.¹⁶ Uit de bewoordingen van artikel 15 Uitv.besl. OB volgt dat de suppletieplicht alleen betrekking heeft op een gedane aangifte.¹⁷ In het eerste lid van deze bepaling staat immers dat de suppletieplicht bestaat indien de belastingplichtige constateert

16 Zie de toelichting op het formulier voor het indienen van een suppletie. In dat geval vindt de correctie plaats bij de volgende aangifte omzetbelasting. Zie ook de brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 januari 2019 (Vragen van het lid Ladders (VVD) aan de Staatssecretaris van Financiën over de aangifte omzetbelasting (btw) (ingezonden 20 november 2018)), nr. 2018-0000214414, onder antwoord 2.

17 Zo ook Rechtbank Noord-Nederland 12 juli 2018, LEE 16/3317, ECLI:NL:RBNNE:2018:2759.

dat hij een aangifte onjuist of onvolledig heeft gedaan. Als de aangifte niet is gedaan, levert dat geen schending van de suppletieplicht op.

Het niet-voldoen aan de suppletieplicht is aangemerkt als een overtreding en wordt bestraft met een vergrijpboete van maximaal 100% van het ten onrechte niet geheven bedrag aan belasting. Dit volgt uit artikel 10a(3) Awr in samenhang met artikel 15(4) Uitv.besl. OB. Evenals voor andere vergrijpboeten is vereist dat opzet of grove schuld aanwezig is bij de belastingplichtige. De suppletieplicht laat onverlet dat de belastingplichtige een naheffingsaanslag met een verzuimboete of een vergrijpboete, kan worden opgelegd voor het doen van een onjuiste aangifte ten gevolge waarvan te weinig omzetbelasting is voldaan.¹⁸ Hij blijft dus verplicht om een volledige en juiste aangifte te doen en de materieel verschuldigde belasting te betalen.

In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) is evenwel vermeld dat geen vergrijpboete wordt opgelegd indien wél is gesuppleerd.¹⁹ Strafvervolgning vanwege het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte overeenkomstig artikel 69(2) Awr zal evenmin plaatsvinden, omdat met een tijdige suppletie wordt voldaan aan de inkeerregeling van artikel 69(3) Awr.

Het blijft voor de inspecteur na suppletie wel mogelijk een verzuimboete op te leggen. § 24a(3) BBBB vermeldt hierover het volgende:

“3. Indien sprake is van een suppletie legt de inspecteur,

- a. geen vergrijpboete op grond van artikel 67f van de AWR op (zie § 25, twaalfde lid), en
- b. geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie alsnog wordt betaald € 20.000 of minder bedraagt, of
- c. geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie wordt betaald minder bedraagt dan 10 procent van het bedrag van de belasting die over het tijdvak/de tijdvakken waarop de suppletie(s) betrekking heeft/hebben, eerder per saldo is betaald dan wel terugontvangen;
- d. in overige gevallen een verzuimboete op van 5 procent tot het wettelijk maximum van artikel 67c, eerste lid, van de AWR.”

Alleen indien het te suppleren belastingbedrag meer is dan € 20.000 of meer is dan 10% van het belastingbedrag dat per saldo is betaald of terugontvangen over het tijdvak waarop de suppletieaangifte betrekking heeft, wordt een verzuimboete opgelegd van 5%. Op basis van de tekst van letter b wordt niet duidelijk wat de grondslag voor deze boete is. Ik neem aan dat is bedoeld: 5% van de verschuldigde belasting tot het wettelijk maximum van artikel 67c Awr, zoals ook in § 24(2) BBBB staat. Hoe dan ook, de verzuimboete kan nooit meer bedragen dan € 4.920 (wettekst 1 januari 2010 tot 1 januari 2015).

¹⁸ Kamerstukken II 2010/11, 33004, nr. 3, p. 60.

¹⁹ § 24a(3) BBBB jo § 25(8) BBBB. In een brief van 11 november 2011 had de staatssecretaris van Financiën reeds bevestigd dat het beleid dat gold voor de boeteoplegging bij vrijwillige suppletie na invoering van artikel 10 a Awr wordt voortgezet. Kamerstukken 2011/12, 33 003, nr. 29, p. 9.

3. Schending van het nemo-teneturbeginsel?

Een informatieplicht zoals de suppletieplicht heeft in de eerste plaats tot doel de juiste belastingheffing te verzekeren en is daarom als zodanig niet in strijd met artikel 6 EVRM.²⁰ Aangezien het doen van een onvolledige of onjuiste aangifte in beginsel respectievelijk beboetbaar en strafbaar is, kan artikel 6 EVRM wel in beeld komen.²¹ Van de waarborgen die artikel 6 EVRM biedt, maakt ook deel uit het recht van de verdachte om niet mee te werken aan zijn eigen veroordeling (de nemo-teneturwaarborg).²² Het EHRM erkende dit voor het eerst in ²³ Het Hof spreekt over een de verdachte toekomend zwijgrecht ('the right to remain silent') en een recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie ('the right not to contribute to incriminating himself').²⁴

De spanning tussen de meewerkverplichting voor de belastingheffing enerzijds en het zwijgrecht en niet-meewerkrecht voor de boete anderzijds heeft tot veel rechtspraak aanleiding gegeven. In het kader van deze cassatieprocedure acht ik het niet opportuun alle aspecten van de rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad en de opvattingen daarover te bespreken.²⁵ De in mijn ogen voor deze zaak belangrijkste arresten passeren de revue.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018

Belanghebbende stelt in hoger beroep, onder verwijzing naar het arrest van de meervoudige strafkamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018 dat ook in haar geval het nemo-teneturbeginsel is geschonden. Het gerechtshof is in die zaak (ambtshalve) tot de slotsom gekomen dat de wetgever niet heeft willen voorzien in de mogelijkheid van strafvervolgning van overtreding van de suppletieplicht en heeft de verdachte ontslagen van alle rechtsvervolgning. Voorts heeft het gerechtshof geoordeeld dat, al zou de wetgever hebben voorzien in een strafbaarstelling van het niet voldoen aan de suppletieplicht, de artikelen 10a Awr en 15 Uitv.besl. OB buiten toepassing dienen te worden gelaten wegens strijd met artikel 6 EVRM en artikel 48 Handvest. Het gerechtshof overweegt daartoe allereerst dat uit artikel 6(2) EVRM het recht van de verdachte volgt om niet mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Op grond van jurisprudentie van het EHRM wordt dat recht geschonden als de verdachte wordt gedwongen

20 Geschillen over de hoogte van de belastingaanslag vallen buiten de reikwijdte van artikel 6 EVRM. Dit volgt uit EHRM 12 juli 2001, Ferrazzini t. Italië, nr. 44759/98, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998, § 29.

21 Dat betekent dat ook pure belastingaspecten worden meegenomen in de beoordeling, zie EHRM 23 november 2006, Jussila t. Finland, nr. 73053/01, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 45.

22 EHRM 25 februari 1993, Funke t. Frankrijk, nr. 10828/84, ECLI:CE:ECHR:1993:0225JUD001082884. Zie ook EHRM 17 december 1996, Saunders t. Verenigd Koninkrijk, nr. 19187/91, ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791

23 Zie vorige voetnoot.

24 § 44

25 Voor een bloemlezing van de EHRM-rechtspraak verwijs ik naar L.C.A. Wijsman, 'Nemo tenetur in belastingzaken' (FM nr. 150), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 63-74 en van de rechtspraak van de belastingkamer en civiele kamer van de Hoge Raad naar p. 316 van dat werk.

wilsafhankelijke informatie af te staan.²⁶ Volgens het gerechtshof verstrekt een belastingplichtige bij een suppletie omzetbelasting wilsafhankelijke informatie (originele voetnoten weggelaten):

“(…) Zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. Deze inlichtingen, gegevens of aanwijzingen zijn van de wil van de belastingplichtige afhankelijk, omdat de voor de suppletie benodigde inlichtingen, gegevens of aanwijzingen (over één of meer tijdvakken) voor die suppletie op de door de inspecteur aangegeven wijze (artikel 15, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) moeten worden verzameld en opgesteld.”

Bovendien is volgens dit hof sprake van een omdat het niet voldoen van de materieel verschuldigde omzetbelasting en het doen van een onjuiste aangifte respectievelijk beboetbaar en strafbaar is (originele voetnoten weggelaten):

“Het hof stelt vast dat belastingplichtigen aldus bij wet verplicht zijn onjuistheden of onvolledigheden in hun belastingaangiften omzetbelasting ten spoedigste bij de inspecteur te melden. Met het doen van een dergelijke suppletie, zeker indien – zoals in het onderhavige geval – sprake is van opzettelijk onjuiste gedane aangiften omzetbelasting, stelt de belastingplichtige de inspecteur in kennis van het feit dat hij een onjuiste aangifte heeft gedaan en (daardoor) te weinig omzetbelasting heeft voldaan. Het niet voldoen van materieel verschuldigde omzetbelasting en het doen van een onjuiste belastingaangifte is respectievelijk beboetbaar en strafbaar. De inspecteur kan, als hij na de suppletie een naheffingsaanslag oplegt over het tijdvak waarvoor eerder een onjuiste aangifte is gedaan, tegelijkertijd met die naheffingsaanslag bij boetebeschikking over dat tijdvak een verzuim- of een vergrijpboete opleggen. Beide boeten moeten worden aangemerkt als een ‘criminal charge’ als bedoeld in artikel 6 van het EVRM. Zelfs kan, in plaats van het opleggen van bestuursrechtelijke boetes, worden besloten tot het instellen van strafvervolging.”

Weliswaar bestaat op het moment van de suppletieplicht nog geen , maar volgens dit hof kan het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis verliezen als zou worden aanvaard dat de belastingplichtige melding moet maken van een feit dat aanleiding geeft tot een vermoeden van schuld, waaruit een kan voortvloeien:

“Alhoewel het recht om zichzelf niet te belasten voortvloeit uit het zwijgrecht en derhalve het daaraan ontleende recht om zichzelf niet te belasten bestaat nadat sprake is van een redelijk vermoeden van schuld ter zake van een ‘criminal charge’ als bedoeld in artikel 6 van het EVRM, zou het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis verliezen als zou worden aanvaard dat vóórdat bij de overheid een redelijk vermoeden van schuld is ontstaan iemand bij wet kan worden verplicht uit eigener beweging te melden dat een feit is begaan, dat aanleiding geeft tot het bij de overheid ontstaan van een redelijk vermoeden van schuld, waaruit een ‘criminal charge’ kan voortvloeien.

Door de verdachte bij wet tot suppletie te dwingen, terwijl zij daarmee de inspecteur van de rijksbelastingdienst op het spoor brengt van een beboetbaar of strafbaar feit en zich aldus bloot stelt aan een bestuursrechtelijke boete of strafvervolging, verliest het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis.”

²⁶ Ik kom hierop terug in de onderdelen 3.15 - 3.21.

Het gerechtshof 's-Hertogenbosch komt tot de slotsom dat de suppletieplicht in strijd is met artikel 6(2) EVRM en 48(1) Handvest en wegens die strijdigheid jegens de verdachte buiten toepassing dient te blijven.

Anders dan het gerechtshof 's-Hertogenbosch acht het Hof in deze procedure het nemo-teneturbeginsel niet geschonden. Het Hof legt aan dat oordeel ten grondslag dat het voldoen aan de suppletieplicht op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting:

“5.2. Belanghebbende stelt in hoger beroep, onder verwijzing naar een uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch, dat sprake is van het schenden van het nemo-teneturbeginsel. Wat er zij van die uitspraak, het Hof acht geen sprake van een dergelijke schending, alleen al vanwege het feit dat het door belanghebbende voldoen aan de wettelijke verplichting tot het tijdig melden op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting van belanghebbende. In dit verband acht het Hof van belang dat de Inspecteur onweersproken heeft gesteld dat het voldoen aan de verplichting juist beboeting of bestraffing voorkomt.”

Het is inderdaad zo dat de Inspecteur in de onderhavige procedure heeft gesteld dat de belastingplichtige met het voldoen aan de suppletieverplichting “voorkomt dat hij een fiscaal strafbaar, cq beboetbaar, feit begaat”.²⁷ Blijkens de toelichting op deze stelling doelt de Inspecteur op de boete die staat op het niet-voldoen aan de suppletieplicht, de boete van artikel 10a Awr dus. Deze boete dient als (dwang)middel om de belastingplichtige ertoe te brengen alsnog een juiste aangifte omzetbelasting in te dienen. Dit is niet de relevante waarvoor belanghebbende zichzelf incrimineert. Middels de suppletie brengt de belastingplichtige de inspecteur op de hoogte van een eerdere onjuiste of onvolledige aangifte waardoor te weinig belasting is voldaan. Dat laatste is het feit waarvoor de belastingplichtige met de suppletie belastend materiaal verstrekt. Indien het Hof heeft bedoeld dat de suppletie nooit tot een boete kan leiden, heeft het miskend dat voor het feit waarvan de belastingplichtige de inspecteur op de hoogte moet brengen wel bestuurlijke beboeting mogelijk is. Ook na suppletie blijft het immers mogelijk een verzuimboete op te leggen (zie onderdeel 2.8).

De waarborgen van artikel 6 EVRM gelden slechts indien sprake is van een tegen de belastingplichtige. De eerste volzin van artikel 6(1) EVRM luidt als volgt:

“In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law.”

In het geval van belanghebbende is enkel een boete op grond van artikel 10a Awr opgelegd²⁸ en heeft dus geen bestuurlijke beboeting (op grond van artikel 67c of 67f Awr) of strafrechtelijke vervolging plaatsgevonden wegens het doen van onjuiste of onvolledige aangifte, hetgeen in beginsel wel had gekund. Belanghebbende heeft immers niet gesuppleerd, zodat niet kon worden uitgesloten dat hem een vergrijpboete zou worden opgelegd respectievelijk strafrechtelijke vervolging zou plaatsvinden. En ook als belanghebbende wel aan de wettelijke suppletieplicht had voldaan, kon hem een boete

²⁷ Verweerschrift voor het Hof, p. 4 – 5.

²⁸ Verweerschrift voor de Rechtbank, p. 9.

worden opgelegd, te weten een verzuimboete.²⁹ Dat uiteindelijk geen beboeting of bestraffing heeft plaatsgevonden, brengt echter niet mee dat de waarborgen van artikel 6 EVRM niet gelden. Volgens rechtspraak van het EHRM zijn die waarborgen ook van toepassing als niet kan worden uitgesloten dat de informatie in verband met een tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt. Dit volgt onder meer uit³⁰ en³¹ en heeft de civiele kamer van de Hoge Raad bevestigd in het arrest van 12 juli 2013³²:

“3.7 Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilsafhankelijk materiaal), geldt het volgende. Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een “criminal charge” tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, ECLI:NL:XX:2001:AN6999, NJ 2003/354 (J.B. tegen Zwitserland)), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.”

Belanghebbende kon, zoals gezegd, op het moment dat zij een suppletie moest indienen niet uitsluiten dat de Inspecteur naar aanleiding van de suppletie een verzuimboete op grond van artikel 67c Awr zou opleggen (zie onderdeel 2.8). Artikel 6 EVRM is ook van toepassing op een dergelijke (geringe) bestuurlijke boete.³³ Uit het arrest³⁴ van de Grote Kamer van het EHRM over een fiscale boetezaak volgt dat ook een (lichte) boete met een punitief karakter als kan worden aangemerkt.³⁵

Dat roept de vraag op hoe artikel 6 EVRM zich verhoudt tot de verplichting om een aangifte in te dienen en informatie aan te leveren ten behoeve van een juiste belastingheffing. In³⁶ heeft het EHRM vooropgesteld dat het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie in beginsel niet in de weg staat aan de verplichting voor de belastingplichtige om informatie te delen ten behoeve van een juiste belastingheffing:

“The right not to incriminate oneself is primarily concerned, (...), with respecting the will of an accused person to remain silent in the context of criminal proceedings and the use made of compulsorily obtained information in criminal prosecutions. It does not per se prohibit the use of compulsory powers to require persons to provide information about their financial or company affairs (...). (...) The obligation to make disclosure of income and

29 § 24A BBBB sluit wel uit dat een vergrijpboete wordt opgelegd na suppletie, maar niet dat een verzuimboete wordt opgelegd.

30 EHRM 3 mei 2001, J.B. t. Zwitserland, nr. 31827/96, ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796, § 66.

31 EHRM 5 april 2012, Chambaz t. Zwitserland, nr. 11663/04, ECLI:CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 54. Zie ook noot Thomas, FED 2012/77.

32 HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, punt 3.7.

33 Zie ook F.J.P.M. Haas, 'Bestuurlijke boeten in het belastingrecht', Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 127 – 131.

34 EHRM 23 november 2006, Jussila t. Finland, nr. 73053/01, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 38.

35 Het EHRM overwoog in dat arrest echter ook dat 'the criminal-head guarantees (...) not necessarily apply with their full stringency'. Deze overweging roept de vraag op of de waarborgen van artikel 6 EVRM in volle omvang gelden voor verzuimboeten. Ik kom daarop terug in onderdeel 3.34.

36 EHRM 10 september 2002, Allen t. Verenigd Koninkrijk, nr. 76574/01, ECLI:CE:ECHR:2002:0910DEC007657401.

capital for the purposes of the calculation and assessment of tax is indeed a common feature of the taxation systems of Contracting States and it would be difficult to envisage them functioning effectively without it.”

Volgens het EHRM brengt het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie geen immuniteit mee voor handelingen die zijn ingegeven door de wens om onderzoek door de fiscale autoriteiten te ontduiken:

“The applicant was charged with and convicted of the offence of making a false declaration of his assets to the Inland Revenue. (...) This was not an example of forced self-incrimination about an offence which he had previously committed; it was the offence itself. It may be that the applicant lied in order to prevent the Inland Revenue uncovering conduct which might possibly be criminal and lead to a prosecution. However, the privilege against self-incrimination cannot be interpreted as giving a general immunity to actions motivated by the desire to evade investigation by the revenue authorities.”

Het is op basis van dus niet in strijd met artikel 6 EVRM de belastingplichtige te verplichten een juiste aangifte in te dienen op straffe van een boete. Dat geval verschilt echter in die zin van de hier in geschil zijnde suppletieplicht dat deze plicht bestaat bovenop de plicht om van meet af aan een juiste aangifte in te dienen. De suppletieaangifte kan weliswaar als een aanvulling op de eerdere aangifte worden beschouwd (van het Latijnse woord : aanvullen), maar afhankelijk van de omstandigheden kan de suppletie daarnaast een verkapte verklaring inhouden dat een eerdere aangifte onjuist was.³⁷ Dit leidt de inspecteur naar een beboetbaar feit, op grond van artikel 67c Awr. De suppletieplicht valt om die reden mijns inziens in beginsel onder de reikwijdte van het nemo-teneturbeginsel. Ik ben het in zoverre dus eens met Haas en Janssen die een schending van het nemo-teneturbeginsel mogelijk achten:³⁸

“Weliswaar is er op het moment van het ontstaan van de spontane informatieverplichting nog geen sprake van een criminal charge (vanwege de autoriteiten zijn er immers nog geen maatregelen genomen die impliceren dat de betrokkene wordt beschuldigd; waardoor hij ‘substantially affected’ is) en volgt uit de zaak Allen dat men zich niet aan fiscale inlichtingenverplichtingen kan onttrekken omdat de fiscus dan overtredingen op het spoor zou kunnen komen, maar hier gaat het om meer dan angst voor ‘op het spoor komen’, om meer dan the desire to evade investigation. Het komt ons voor dat het in strijd is met het privilege against self-incrimination indien men onder strafbedreiging verplicht is spontaan eigen in het verleden begane beboetbare feiten te melden om vervolgens met die melding te worden geconfronteerd als bewijs van de gemelde beboetbare gedraging. Een en ander komt immers in wezen neer op het gebruik van een afgedwongen bekentenis als bewijs voor een strafbaar feit.”

Voor de vraag welk bewijsmateriaal onder de nemo-teneturwaarborg valt, zoekt de Hoge Raad aansluiting bij het arrest³⁹ Volgens de Hoge Raad moet het niet gaan om “materiaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte”. In een arrest van 12 juli 2013 overwoog de civiele kamer van de Hoge Raad:

37 Ik kom hierop terug in onderdelen 3.14 - 3.20.

38 F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, ‘Het ‘privilege against self-incrimination’ nader beschouwd’, TFB 2013, nr. 1.

39 EHRM 17 december 1996, Saunders t. Verenigd Koninkrijk, nr. 19187/91, ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791.

“3.6. In zijn uitspraak van 17 december 1996, no. 43/1994/490/572, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862, NJ 1997/699 (Saunders tegen Verenigd Koninkrijk), heeft het EHRM overwogen dat het verbod op gedwongen zelfincriminatie samenhangt met het zwijgrecht, hetgeen meebrengt dat dit verbod zich niet uitstrekt tot het gebruik in strafzaken van bewijsmateriaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte (hierna: wilsonafhankelijk materiaal). Uit latere rechtspraak van het EHRM blijkt niet dat het van dit uitgangspunt is teruggekomen. Dit brengt mee dat de verkrijging van wilsonafhankelijk materiaal langs de weg van een in kort geding gegeven bevel geen schending van art. 6 EVRM oplevert, ook niet als aan dat bevel een dwangsom wordt verbonden.”

In een arrest van 24 april 2015⁴⁰ herhaalt de civiele kamer van de Hoge Raad deze beslissing. Zij acht de aard van het materiaal beslissend (of het in fysieke zin ‘bestaat’ onafhankelijk van de wil van de betrokkene) (cursiveringen van mijn hand):

“3.8.2 Onderdeel 2 is gericht tegen het oordeel van het hof dat de door de Staat gevorderde bescheiden, in het bijzonder bankafschriften, in de gegeven omstandigheden zijn aan te merken als wilsafhankelijk materiaal. Dit onderdeel slaagt. Het arrest van 12 juli 2013 definieert onder 3.6 ‘wilsonafhankelijk materiaal’, onder verwijzing naar het arrest Saunders, als ‘materiaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte’. Hieruit volgt dat de kwalificatie van materiaal als ‘wilsonafhankelijk’ dan wel ‘wilsafhankelijk’ – welk onderscheid samenhangt met het zwijgrecht van de betrokkene – is verbonden aan (of het in fysieke zin ‘bestaat’ onafhankelijk van de wil van de betrokkene).”

In overwoog het EHRM onder meer (cursiveringen van mijn hand):

“68. (...) The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. (...)”

69. The right not to incriminate oneself (...) does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing.”

Over het door de Hoge Raad gemaakte onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal is veel geschreven.⁴¹ Veel schrijvers achten de strikte afbakening die de Hoge Raad hanteert te absoluut. Een aantal van hen meent dat het EHRM bij de beoordeling of het nemo-teneturbeginsel is geschonden de aard van het materiaal niet beslissend acht maar (ook) belang hecht aan de

40 HR 24 april 2015, nr. 14/02414, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2015:1129. Naar aanleiding van dit arrest vraagt Van Eijdsden in zijn noot in BNB 2016/21 zich af of

41 Zie voor drie representatieve opvattingen: L.C.A. Wijsman, ‘Nemo tenetur in belastingzaken’ (FM nr. 150), Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 5.3.3.2.2

beschikbaarheid van het materiaal en/of de aard en mate van dwang die op de verdachte wordt uitgeoefend om bewijs tegen zichzelf te verschaffen.⁴²

Mijn ambtgenoot Bleichrodt betoogt in een recente conclusie voor een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 9 februari 2021 inzake het biometrisch ontgrendelen van een smartphone van de verdachte tegen zijn wil, dat binnen de ruimere betekenis van het nemo-teneturbeginsel ook de verkrijging onder dwang van een zekere bescherming geniet.⁴³ Hij wijst in het bijzonder op de arresten van de Grote Kamer van het EHRM in de zaken en en ⁴⁴. Bleichrodt acht de uitleg plausibel dat het EHRM het onderscheid uit tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal niet als beslissend beschouwt, maar als een belangrijke factor in de beoordeling of de toegepaste aard en mate van dwang nog geoorloofd is, en dat de Straatsburgse rechtspraak meer ruimte biedt om de verdachte te dwingen aan de verkrijging van bewijs mee te werken als het om wilsonafhankelijk materiaal gaat.⁴⁵

Ook Wijsman ziet ruimte voor een dergelijke lezing (voetnoot niet opgenomen):⁴⁶

“Naar mijn oordeel laat de nemo tenetur-rechtspraak van het EHRM ruimte voor een lezing van Funke en J.B., waarin niet de verklaringvrijheid en/of de beschikbaarheid van het materiaal voorop staat, maar de op de klagers uitgeoefende dwang tot zelfbelasting. In Jalloh was immers sprake van de gedwongen verkrijging van wilsonafhankelijk materiaal zonder verklarende waarde en concludeert het Hof tot schending van het niet-meewerkrecht.”

Hij plaatst daarbij, in mijn optiek terecht, de kanttekening dat Jalloh een uitzonderlijk geval is van gedwongen verkrijging van (voetnoten niet opgenomen):⁴⁷

“Blijft staan dat de gedwongen verkrijging van ‘real evidence’ in een uitzonderlijk geval is vanwege de schending van art. 3 EVRM. Het Hof hanteert (daarom) een specifieke motivering. Dat art. 6 was geschonden, is een oordeel ten overvloede. Het is de vraag of het Hof zonder schending van art. 3 EVRM ook zo zou beslissen. Wat is anders nog de betekenis van het onderscheid wilsafhankelijk/wilsonafhankelijk materiaal in § 69 van Saunders? Wanneer het niet-meewerkrecht (buiten situaties waarin art. 3 EVRM is geschonden) ook fysiek bewijs zonder verklarende waarde zou omvatten, dan zou het Hof bovendien afwijken van de (...) Amerikaanse rechtspraak over het Fifth Amendment. Omdat het Hof al vaker aansluiting heeft gezocht bij de nemo tenetur-rechtspraak van onder meer de Amerikaanse rechter, ligt het op zichzelf niet voor de hand dat het daarvan uitdrukkelijk zou afwijken.”

42 Zie onder meer Wijsman, p. 127 en de conclusie van mijn ambtgenoot Wattel van 19 december 2014, nr. 14/02414, ECLI:NL:PHR:2014:2346, onderdelen 6.2 – 6.15. Wattel meent “dat de nemo tenetur-waarborg niet beperkt is tot een verklaringvrijheid onder verhoor, maar een waarborg inhoudt tegen het gebruik van

43 Conclusie van 13 oktober 2020, nr. 19/05471, ECLI:NL:PHR:2020:927.

44 EHRM (Grote Kamer) 29 juni 2007, nrs. 15809/02 en 25624/02, O’Halloran en Francis tegen het Verenigd Koninkrijk.

45 Hij verwijst naar de uitleg die Van Toor geeft in: D.A.G. van Toor, Het schuldige geheugen? Een onderzoek naar het gebruik van hersenonderzoek als opsporingsmethode in het licht van eisen van instrumentaliteit en rechtsbescherming, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 393-398.

46 Wijsman, p 127.

47 Wijsman, p. 128.

Terug naar de suppletieaangifte. Die aangifte bevat in mijn optiek in beginsel wilsafhankelijk materiaal. Hoewel een suppletie op het eerste gezicht een 'document' is (van de wil onafhankelijk), gaat het mijns inziens om de verklaring die in de suppletie besloten ligt dat een eerdere aangifte onjuist of onvolledig is. In de woorden van het gerechtshof 's-Hertogenbosch brengt de belastingplichtige daarmee de inspecteur van de rijksbelastingdienst op het spoor van een beboetbaar of strafbaar feit.⁴⁸ Dit raakt aan de kern van het zwijgrecht en daarmee ook aan de kern van het recht om niet mee te hoeven werken aan zelfincriminatie. De verklaring is voorts onder uitoefening van een zekere mate van dwang verkregen. De boete voor het niet-suppleren kan op grond van artikel 10a(3) Awr maximaal 100% van het niet geheven bedrag aan belasting bedragen en kan derhalve als zo'n dwangmaatregel worden aangemerkt.

Dat de suppletie wordt samengesteld door de belastingplichtige, is overigens volgens de rechtspraak van de Hoge Raad een omstandigheid die er niet toe doet. Uit het citaat dat ik in onderdeel 3.16 opnam volgt dat de suppletie wilsafhankelijke informatie is omdat de informatie op de door de inspecteur aangegeven wijze moet worden verzameld en opgesteld. Lees ik dit oordeel goed, dan acht het gerechtshof 's-Hertogenbosch het van belang dat de suppletie moet worden samengesteld door de belastingplichtige en dus zonder zijn medewerking niet zou bestaan. Dat lijkt me echter, beoordeeld volgens de lijn die de Hoge Raad hanteert, niet een omstandigheid om rekening mee te houden. Ik verwijs in dit kader naar het arrest van 21 december 2010 van de strafkamer van de Hoge Raad, waarin is geoordeeld:⁴⁹

"Beslissend voor de vraag of het nemo-tenetur-beginsel is geschonden, is immers of het gebruik tot het bewijs van een al dan niet in een document vervatte verklaring van de verdachte in een strafzaak zijn recht om te zwijgen en daarmee zijn recht om zichzelf niet te belasten van zijn betekenis zou ontdoen. Het antwoord op deze vraag hangt af van de aard van de in het document vervatte verklaring, waarbij de omstandigheid dat de verdachte de verklaring zelf heeft vervaardigd, niet beslissend is."

50

Baron en Poelmann vragen zich af of een suppletieaangifte wel als wilsafhankelijk dient te worden gekwalificeerd.⁵¹ De aangifte bestaat uit cijfers die onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige bestaan en die de belastingdienst door inbeslagname van de administratie zou kunnen verkrijgen. De cijfers dienen bovendien in de jaarrekening en winstaangifte te worden opgenomen.

48 Zie in dezelfde zin F.J.P.M. Haas en mr. D.N.N. Jansen, 'Het 'privilege against self-incrimination' nader beschouwd', TFB 2013, nr. 1, p. 15.

49 HR 21 december 2010, nr. 08/04281 B, na conclusie A-G Vegter, ECLI:NL:HR:2010:BL0666. Het CbB lijkt overigens wel open te staan voor de benadering van gerechtshof 's-Hertogenbosch, zie CbB 7 mei 2019, nr. 18/451, ECLI:NL:CBB:2019:177, punt 5.3.7 en de noot van Thomas bij deze uitspraak, FED 2019/100.

50 Het 'vervaardigde materiaal' bestond in casu - kort gezegd - uit de inhoud van een intern onderzoek en een analyse. De Rechtbank achtte het bestaan hiervan afhankelijk van een wilsbesluit van de klaagster.

51 J.D. Baron en E. Poelmann, 'Once Upon a Time in the West. Suppletie omzetbelasting vs. 'the principle of self-information as protected under Artikel 6 § 1'', TFB 2018, nr. 8, p. 8.

Dat cijfers gegevens zijn die bestaan onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige betekent mijns inziens nog niet dat de suppletie geen verklarend karakter meer kan hebben. Zie mijn eerdere opmerkingen in dit verband in onderdeel 3.23. Dat wordt anders als uit jaarstukken of een winstaangifte (inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting) blijkt dat in een bepaald jaar een omzetbelastingsschuld is ontstaan. Die omstandigheid ontdoet de suppletieaangifte in mijn optiek van het verklarende karakter. Vroeger of later, bij publicatie van de jaarstukken of bij vermelding in de winstaangifte, wordt de inspecteur immers op de hoogte gebracht van een beboetbaar of strafbaar feit. De suppletieaangifte verliest in dat geval haar connectie met het zwijgrecht.⁵²

Indien met een dwangmaatregel wilsafhankelijke informatie van de belastingplichtige wordt gevorderd, zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen.

In het meergenoemde arrest van 12 juli 2013 oordeelde de civiele kamer van de Hoge Raad over een in civiel kort geding gevorderd bevel tot verstrekking van bewijsmateriaal onder last van een dwangsom dat wilsafhankelijk bewijsmateriaal niet voor beboeting of bestraffing mag worden gebruikt en dat de rechter die over de boete- of strafzaak beslist in de vereiste waarborgen moet voorzien. De nemo-teneturwaarborg geldt volgens de civiele kamer alleen bij de beoordeling van de gegrondheid van de in de fiscale boete- of strafprocedure:⁵³

Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilsafhankelijk materiaal), geldt het volgende. Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een "criminal charge" tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, ECLI:NL:XX:2001:AN6999, NJ 2003/354 (J.B. tegen Zwitserland)), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.

Om deze reden dient de (voorzieningen)rechter een op het vorenstaande gerichte clausulering te verbinden aan het door hem uit te spreken bevel. De vordering is door de Staat met een beroep op art. 47 AWR ingesteld met het oog op belastingheffing, terwijl mogelijk gebruik van de gevorderde informatie ten behoeve van bestuurlijke beboeting of bestraffing niet is uitgesloten. Ter voldoening aan de eisen die uit art. 6 EVRM voortvloeien, zoals hiervoor in 3.7 bedoeld, dient de te treffen voorziening, voor zover die wilsafhankelijk materiaal betreft, in die zin te worden beperkt dat een zodanig bevel alleen mag worden

52 Gerechtshof Den Haag gaat in een uitspraak van 12 november 2020, BK-20/00492, nog een stap verder en oordeelt dat in een geval dat met de bij de aangiften voor de vennootschapsbelasting verstrekte - precieze cijfermatige informatie is verschaft die onmiskenbaar inhoudt dat over een bepaald jaar nog omzetbelasting is verschuldigd, "redelijkerwijs en zonder meer niet kan worden volgehouden dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de bij of krachtens de in geding zijnde bepalingen opgelegde verplichtingen". Tegen deze uitspraak is cassatie aangetekend. De zaak is bij de Hoge Raad bekend onder nummer 20/04198.

53 De Hoge Raad heeft deze beslissing herhaald in HR 25 oktober 2013, NJ 2013, 559 (m.nt. Zwemmer).

gegeven met de restrictie dat het verstrekte materiaal uitsluitend wordt gebruikt ten behoeve van de belastingheffing.

Zou het aldus in handen van de Inspecteur, en daarmee van de Staat, geraakte materiaal desondanks mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolging, dan komt het oordeel welk gevolg moet worden verbonden aan schending van de door de voorzieningenrechter gestelde restrictie, toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.

Het bovenstaande betekent dat in gevallen waarin van een belastingplichtige op grond van art. 47 AWR afgifte van materiaal wordt verlangd met het oog op een juiste belastingheffing, en deze belastingplichtige een beroep doet op het nemo-teneturbeginsel, het volgende onderscheid moet worden gemaakt.

(a) In een civielrechtelijk kort geding kan de belastingplichtige onder last van een dwangsom worden veroordeeld al het materiaal te verschaffen dat van belang kan zijn voor een juiste belastingheffing, ongeacht of het gaat om wilsafhankelijk of wilsafhankelijk materiaal, zulks echter onder de restrictie dat materiaal van deze laatste soort uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing.

(b) Voldoet de belastingplichtige niet aan dit bevel, dan verbeurt hij de daaraan verbonden dwangsom. Indien partijen van mening verschillen of de belastingplichtige aan het bevel heeft voldaan, rusten in een eventueel executiegeschil op de Staat de stelplicht en bewijslast terzake. Dit brengt mee dat de Staat in geval van betwisting zal moeten bewijzen – in de zin van aannemelijk maken – dat de belastingplichtige daadwerkelijk het van hem verlangde, maar niet door hem afgestane, materiaal kon verschaffen.

(c) Wilsafhankelijk materiaal dat door de belastingplichtige ingevolge het bevel van de voorzieningenrechter is verstrekt, mag niet worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolging van de belastingplichtige. Zou dit laatste toch gebeuren, dan dient de belastingrechter of de strafrechter te bepalen welk gevolg aan dit gebruik moet worden verbonden.”

De Hoge Raad heeft in het eerdergenoemde arrest van 12 juli 2013 geoordeeld dat bij gebrek aan regelgeving de rechter moet voorzien in waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Dat de rechter in deze waarborgen mag voorzien, heeft het EHRM bevestigd in . Het EHRM overwoog onder meer.⁵⁴

“60. Although endorsing the order, the Supreme Court qualified it by adding the restriction that in so far as the information to be provided by the applicant concerned material the existence of which was dependent on his will, it should be supplied subject to the restriction that it should only be used for the levying of taxes, not for the purpose of imposing tax fines or bringing a criminal prosecution. In so doing the Supreme Court had regard to the Court’s case-law, in particular J.B. v. Switzerland, no. 31827/96, ECHR 2001-III (see paragraph 37 above).

(...)

⁵⁴ EHRM 16 juni 2015, Van Weerelt t. Nederland, nr. 784/14, ECLI:CE:ECHR:2015:0616DEC000078414.

66. The Court observes that the Supreme Court noted this lacuna and in direct application of Article 6 of the Convention gave a ruling designed to take the place of a statutory safeguard (...)."

Volgens het EHRM kon het ontbreken van waarborgen in de wet geen schending opleveren van artikel 6 EVRM omdat de rechter in deze waarborgen had voorzien.

In lijn met het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013 vernietigde het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) in een uitspraak van 4 september 2018 informatiebeschikkingen onder dwangsom van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) omdat een garantie ontbrak dat die informatie - voor zover wilsafhankelijk - niet in een latere bestuurlijke boeteprocEDURE of een strafrechtelijke procedure zou worden gebruikt.⁵⁵

In een arrest van 8 augustus 2014 achtte de belastingkamer van de Hoge Raad een dergelijke clausulering niet nodig bij het afgeven van een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a(1) Awr.⁵⁶ Zij oordeelt dat de aan de belanghebbende opgelegde informatiebeschikking geen maatregel is waarmee de verstrekking van de gevraagde informatie wordt afgedwongen; ook niet nu die onherroepelijk wordt en gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. De informatiebeschikking onderscheidt zich daarin van de dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013 en dat onderscheid brengt volgens de belastingkamer mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking (of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking), een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. De Hoge Raad overwoog:

"2.5 Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilsafhankelijk materiaal), geldt het volgende. Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een "criminal charge" tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, J.B. tegen Zwitserland, BNB 2002/26), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.

De beschikking waarbij de inspecteur op de voet van artikel 52a, lid 1, AWR vaststelt dat de betrokkene niet of niet volledig heeft voldaan aan een of meer van de daar genoemde informatieverplichtingen, vormt geen maatregel waarmee de verstrekking van die informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders doordat een dergelijke beschikking, indien zij onherroepelijk wordt, op grond van artikel 25, lid 3, AWR gepaard gaat met omkering en verzwaring van de bewijslast. Daarin onderscheidt de informatiebeschikking zich van dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013. Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie, gelet op het hiervoor in 2.5 overwogene, uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor

⁵⁵ CBB 4 september 2018, nr. 17/1142, ECLI:NL:CBB:2018:444, punt 12.

⁵⁶ HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, ECLI:NL:HR:2014:2144. Zie ook HR 21 mei 2021, nr. 19/02508, r.o. 4.3.4.

doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolging, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.”

Dat het zonder procedurele waarborgen vorderen van wilsafhankelijk materiaal via de weg van artikel 47 Awr (uitmondend in een informatiebeschikking) niet in strijd wordt geoordeeld met artikel 6 EVRM, heeft in de literatuur de nodige kritiek opgeleverd. Omdat de problematiek met de informatiebeschikking slechts zijdelings relevant is voor de beoordeling van de onderhavige zaak, waar het immers om een andersoortige informatieplicht gaat, volsta ik met een verwijzing naar de noot van Van Eijdsen bij het arrest in BNB 2014/206. Hij meent dat het oordeel van de belastingkamer te ongenueanceerd is:⁵⁷

“7. De conclusie van de Hoge Raad is duidelijk. De Hoge Raad oordeelt: “Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden.” Uit het voorgaande blijkt reeds dat ik dit oordeel te ongenueanceerd vind. Uit de jurisprudentie van het EHRM vloeit voort dat in zaken waarin een criminal charge is of wordt verwacht, het nemo-teneturbeginsel van toepassing is bij het opvragen van informatie. Dat betekent, mede gelet op BNB 2014/101 c*, dat de fiscale autoriteiten de belastingplichtige weliswaar voor heffingsdoeleinden mogen dwingen informatie te verstrekken (onder meer door middel van het afgeven van een informatiebeschikking), maar dat dan wel gewaarborgd moet worden dat de aldus verkregen informatie niet gebruikt wordt voor bestraffingsdoeleinden. Dit leidt mij tot de conclusie dat de belastingrechter die oordeelt dat een bestreden informatiebeschikking rechtsgeldig is, aan dat oordeel tevens de restrictie zou moeten verbinden dat de desbetreffende informatie, voor zover die wilsafhankelijk is, door de Belastingdienst niet gebruikt mag worden voor bestraffingsdoeleinden. Ingeval van wilsafhankelijke informatie zou de rechter dus, voorafgaande aan het verstrekken van informatie door de belastingplichtige aan de inspecteur, moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Daartoe zou door de belastingrechter eerst vastgesteld moeten worden of al dan niet sprake is van wilsafhankelijk materiaal.

(...)

9. Hoewel de belastingrechter – en overigens ook de inspecteur bij het nemen van de informatiebeschikking – dus geen restrictie hoeft te formuleren met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden, is niet gezegd dat deze informatie klakkeloos gebruikt kan worden voor bestraffingsdoeleinden. De Hoge Raad overweegt dat een dergelijke restrictie, gelet op r.o. 2.5, uit het EVRM voortvloeit. Dat betekent dat als het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komt en mede wordt gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolging, het aan de rechter is die over de beboeting of de strafvervolging beslist om te oordelen over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van art. 6 EVRM. Kennelijk is de Hoge Raad van oordeel dat hiermee is voldaan aan het criterium uit de jurisprudentie van het EHRM dat de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen (zie r.o. 2.5). Dat lijkt mij echter niet juist. Het gaat er bij de bedoelde waarborg om

57 Zie ook P.J. Draijer en N. van den Boom, ‘To provide or not to provide: wordt het nemo tenetur-beginsel effectief gewaarborgd bij controle?’, TFB 2019, nr. 5-6.

dat van de verstrekte informatie geen gebruik gemaakt wordt voor bestraffingsdoeleinden, niet om wat het gevolg zou moeten zijn als dat toch gebeurt. En bovendien lijkt mij dit ook niet in lijn met het arrest BNB 2014/101c* waarin de Hoge Raad duidelijk heeft beslist dat het voorzien in waarborgen moet plaatsvinden door de rechter die over het informatieverzoek beslist. Met andere woorden, het voorzien in waarborgen zou moeten plaatsvinden voorafgaande aan het verstrekken van informatie door de belastingplichtige aan de inspecteur. De Hoge Raad denkt daar echter anders over.

10. Al met al vind ik de beslissing van de Hoge Raad enigszins teleurstellend. Waar het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad een stap voorwaarts was ten opzichte van de tot op dat moment gewezen jurisprudentie, is dit arrest naar mijn mening weer een stap terug. Volgens de Hoge Raad is er geen rol weggelegd voor de belastingrechter die moet oordelen over de rechtsgeldigheid van een informatiebeschikking (dus: voorafgaande aan het verstrekken van informatie) met betrekking tot het voorzien in waarborgen dat wilsafhankelijk materiaal door de Belastingdienst niet gebruikt wordt voor bestraffingsdoeleinden. Naar mijn mening is dat een gemiste kans.”

De onderhavige zaak gaat over de wettelijke informatieplicht van artikel 10a Awr en die plicht onder dreiging van een vergrijpboete is in mijn optiek (wel) een maatregel waarmee de verstrekking van informatie wordt afgedwongen. Op het niet nakomen van de informatieplicht staat immers een vergrijpboete, die van artikel 10a Awr. Nu een wettelijke procedurele waarborg ontbreekt dat de verstrekte informatie niet zal worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgning van de belastingplichtige, brengt de Straatsburgse rechtspraak in mijn optiek mee dat indien een belastingplichtige aan de wettelijke suppletieverplichting voldoet en een beroep doet op het nemo-teneturbeginsel, de rechter zal moeten voorzien in waarborgen dat wilsafhankelijk materiaal niet zal worden gebruikt voor beboeting of bestraffing.⁵⁸

Een kanttekening is echter op zijn plaats. Zoals eerder vermeld kan uit weliswaar worden afgeleid dat ook een (lichte) boete met een punitief karakter als wordt aangemerkt (zie onderdeel 3.11), maar het EHRM overwoog in dat arrest ook dat “the criminal-head guarantees (...) not necessarily apply with their full stringency”. Deze overweging laat ruimte voor de gedachte dat bij fiscale boetes minder strenge eisen aan de rechtsbescherming kunnen worden gesteld dan gelden voor het ‘echte’ strafrecht. Uit wordt niet duidelijk of de waarborgen van artikel 6 EVRM mogen worden afgezwakt of zelfs niet hoeven te worden gesteld als de - zoals in de onderhavige zaak - ‘slechts’ een verzuimboete betreft.⁵⁹

Indien een belastingplichtige gedwongen wilsafhankelijk materiaal verstrekt en daarmee een verzuimboete riskeert, zou dat een gelegenheid kunnen zijn om het EHRM een te verzoeken op grond van het 16e Protocol EVRM, dan wel prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie over de reikwijdte van het nemo-teneturbeginsel.

58 Onder meer EHRM 4 oktober 2005, Shannon t. Verenigd Koninkrijk, nr. 6563/03, ECLI:CE:ECHR:2005:1004JUD000656303, ERHM 21 april 2009, Marttinen t. Finland, nr. 19235/03, ECLI:CE:ECHR:2009:0421JUD001923503 en EHRM 5 april 2012, Chambaz t. Zwitserland, nr. 11663/04, ECLI:CE:ECHR:2012:0405JUD001166304.

59 L.C.A. Wijsman, ‘Nemo tenetur in belastingzaken’ (FM nr. 150), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 221 - 223 en Feteris in zijn noot bij

4. Beoordeling van de middelen en ambtshalve

Nemo-teneturbeginsel (ambtshalve)

Het Hof heeft geoordeeld dat een suppletie nooit kan leiden tot een beboetbaar of strafbaar feit. Naar mijn mening getuigt dit oordeel van een onjuiste rechtsopvatting (zie onderdeel 3.7). Of dit tot het ambtshalve casseren van de uitspraak zou moeten leiden, hangt af van de vragen of (i) de suppletie in het geval van belanghebbende als wilsafhankelijk materiaal kan worden aangemerkt en, zo ja, of (ii) de rechter de waarborg moet geven dat het materiaal niet wordt gebruikt voor beboeting of bestraffing, nu de 'slechts' een verzuimboete betreft.

De vraag ad (i) moet mijns inziens ontkennend worden beantwoord. Het Hof heeft vastgesteld dat de op aangifte teruggevraagde omzetbelasting als schuld is opgenomen op de balans per 31 december 2011. De jaarstukken zijn documenten waarover de inspecteur vroeger of later, door publicatie of verzending bij de winstaangifte, zonder de gedwongen medewerking van belanghebbende kan beschikken. Hierdoor heeft de suppletieaangifte niet (langer) een verklarend karakter en bevat de aangifte geen wilsafhankelijke informatie.

De vraag ad (ii) behoeft in dit geval geen beantwoording.

Het eerste middel strekt ertoe dat de suppletieplicht in het geval van belanghebbende in strijd is met het legaliteitsbeginsel. Het middel betoogt dat [A] al in 2011 wist dat een onjuiste aangifte omzetbelasting was gedaan gezien de mate waarin de afdracht afweek van de afdracht die normaal plaatsvond. Dit brengt mee dat op basis van artikel 10a Awr al in 2011 een suppletie had moeten worden ingediend. Aangezien artikel 10a Awr pas op 1 januari 2012 in werking is getreden, is dit in strijd met het legaliteitsbeginsel. Ik merk op dat belanghebbende in het beroepschrift in cassatie opkomt tegen het oordeel van de Rechtbank dat abusievelijk wordt aangemerkt als het oordeel van het Hof.⁶⁰

Ik meen dat het legaliteitsbeginsel inderdaad verhindert dat de suppletieplicht met terugwerkende kracht geldt voor gevallen dat de belastingplichtige de onjuistheid of onvolledigheid ontdekt in 2011.⁶¹ Belanghebbendes geval kan daar echter niet onder worden geschaard. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat [A] al in 2011 kennis droeg van de onjuistheden of onvolledigheden in de aangifte.⁶² De Inspecteur heeft in zijn verweerschrift voor het Hof

60 Beroepschrift in cassatie, punt 1.8.

61 Rechtbank Oost-Brabant heeft dit bevestigd in de uitspraak van 27 september 2016, nr. 01/997553-15, ECLI:NL:RBOBR:2016:5247. Het gaat volgens deze rechtbank om gevallen die ver vóór 1 januari 2012 hebben plaatsgevonden. In de woorden van de rechtbank kan de verplichting om zo spoedig mogelijk de melding te doen na de ontdekking van de gemaakte fout immers op 1 januari 2012 niet meer worden nagekomen. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft in gelijke zin geoordeeld in een uitspraak van 9 maart 2018, nr. BRE 16/1247, ECLI:NL:RBZWB:2018:1650. Tevens verwijs ik naar de opmerkingen over het 'voortgezet delict' in J.B. Baron, 'Catch Me If You Can: de suppletieaangifte, een omzetbelastingsschuld op de balans en een vergrijpboete', TFB 2016, nr. 5, p. 31-32.

62 Punt 5.1 van de bestreden uitspraak.

gewezen op tegenstrijdige uitlatingen van belanghebbende op dit punt in de bezwaarfase.⁶³ Het oordeel van het Hof is niet onbegrijpelijk. Het middel faalt mijns inziens wegens gebrek aan feitelijke grondslag.

Met het tweede middel komt belanghebbende op tegen het oordeel van het Hof dat de door de Rechtbank geconstateerde vertraging in de procesduur geheel is te wijten aan het procedeedrag van belanghebbende. Naar het oordeel van het Hof is de redelijke termijn niet overschreden en vindt geen vermindering plaats van de opgelegde boete.

In een arrest van 22 april 2005 heeft de Hoge Raad algemene regels gegeven voor de overschrijding van de redelijke termijn in een boetezaak.⁶⁴ Uit punt 4.2 van dat arrest volgt dat de redelijke termijn aanvangt wanneer een handeling is verricht waaraan de belastingplichtige in redelijkheid de verwachting kan ontnemen dat aan hem een boete zal worden opgelegd. In beginsel dient de rechtbank de zaak af te doen binnen twee jaar na deze termijn:

“4.3. Voor de berechting van de zaak in eerste aanleg heeft als uitgangspunt te gelden dat deze niet binnen een redelijke termijn geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen uitspraak doet, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden als hierna in 4.5 vermeld. In deze termijn is derhalve de duur van de bezwaarfase inbegrepen.”

Een aantal bijzondere omstandigheden kan leiden tot een uitzondering op deze regel:

“4.5. De redelijkheid van de duur van berechting van een boetezaak is voorts afhankelijk van onder meer de volgende omstandigheden:

(...)

b. de invloed van de beboete en/of diens raadsman/gemachtigde op het procesverloop; daartoe kan bijvoorbeeld worden gerekend het doen van verzoeken om verlenging van gestelde termijnen of uitstel voor (het voldoen aan) uitnodigingen of oproepingen;

(...)

d. de wijze waarop de zaak door de rechter is behandeld; daartoe kan bijvoorbeeld worden gerekend de mate van voortvarendheid die is betracht bij de controle op de voortgang van het schriftelijk debat tussen partijen, bij de appointering en afhandeling van het onderzoek ter zitting, en in de fase tussen de laatste partijhandeling en de uitspraak.”

Omstandigheid ‘b’ in punt 4.5 van dit arrest heeft de Hoge Raad uitgewerkt in een arrest van 20 juni 2014.⁶⁵ Hieruit volgt onder meer dat zich bij een eerste keer uitstel van de zitting in beginsel geen bijzondere omstandigheid voordoet. Dit doet zich evenmin voor bij uitstel dat wordt gegeven voor herstel

63 Verweerschrift voor het Hof, p. 3 – 4.

64 HR 22 april 2005, nr. 37984, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2005:AO9006.

65 HR 20 juni 2014, nr. 13/01045, ECLI:NL:HR:2014:1461.

van verzuimen in het bezwaar- of beroepschrift. Volgens de Hoge Raad zijn deze omstandigheden meegenomen in de termijnen die als uitgangspunt zijn geformuleerd:

“2.5.2. Vooropgesteld moet worden dat het doen van verzoeken om uitstel voor het voldoen aan uitnodigingen of oproepingen in onderdeel 4.5, onder b, van het arrest van 22 april 2005 als voorbeeld is gegeven van de invloed van een belanghebbende of diens gemachtigde op het procesverloop. Een dergelijke omstandigheid kan aanleiding geven om af te wijken van de vuistregels die de Hoge Raad in de arresten van 22 april 2005 en 22 maart 2013 heeft geformuleerd voor de beoordeling of een bepaalde fase van het proces langer heeft geduurd dan redelijk is.

Dit betekent echter niet dat ieder gehonoreerd verzoek om uitstel van de kant van de belanghebbende meebrengt dat de volgens die arresten in het algemeen als redelijk aan te merken termijn wordt verlengd met de duur van het verleende uitstel. Afwijking van deze bij wijze van vuistregel gehanteerde termijnen is volgens die arresten slechts op haar plaats indien sprake is van bijzondere omstandigheden. Dat past ook bij het karakter van deze vuistregels, die erop gericht zijn in het bestuursrecht op een eenvoudige, forfaitaire wijze te beoordelen of de behandeling van een zaak binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden.

In de termijnen die de Hoge Raad daartoe als uitgangspunt heeft geformuleerd, is rekening gehouden met de omstandigheid dat in een niet onaanzienlijk deel van de gevallen aan partijen enige tijd wordt gegund voor herstel van eventuele verzuimen in hun bezwaar- of beroepschrift, en dat het ook niet ongebruikelijk is dat aan partijen enig uitstel wordt verleend voor het indienen van verdere processtukken. Van het tijdverloop dat daarmee gemoeid is, kan niet worden gezegd dat het wordt veroorzaakt door een bijzondere omstandigheid.

Om vergelijkbare redenen doet zich een bijzondere omstandigheid in beginsel evenmin voor indien de rechter op verzoek van een partij de zitting voor de eerste keer uitstelt. Het hiervoor in 2.5.1 weergegeven oordeel geeft er geen blijk van dat het Hof deze laatste regel heeft toegepast. De klachten slagen ook in zoverre.”

Uit een arrest van 19 februari 2016 van de Hoge Raad volgt dat de termijn voor nadere motivering van het bezwaar- of beroepschrift, waarmee voor de redelijke termijn rekening gehouden wordt, vier weken is.⁶⁶

“3.6.1. Naar aanleiding van hetgeen hiervoor in 3.5.1 onder b is overwogen, verdient opmerking dat in de termijnen die de Hoge Raad als uitgangspunt heeft geformuleerd, rekening is gehouden met de omstandigheid dat in een niet onaanzienlijk deel van de gevallen aan partijen vier weken de tijd wordt gegund voor herstel van eventuele verzuimen in hun bezwaar- of beroepschrift, en dat het ook niet ongebruikelijk is dat aan partijen vier weken uitstel wordt verleend voor het indienen van nadere processtukken. Van het tijdsverloop dat daarmee gemoeid is, kan niet worden gezegd dat het wordt veroorzaakt door een bijzondere omstandigheid (zie het arrest BNB 2014/200).”

Het Hof heeft geoordeeld dat de overschrijding van de redelijke termijn geheel te wijten is aan het procedeergedrag van belanghebbende. Het Hof heeft hiermee in ieder geval miskend dat een deel van het tijdsverloop – te weten de vier weken uitstel voor nadere motivering van het bezwaarschrift – niet is

66 HR 19 februari 2016, nr. 14/03907, ECLI:NL:HR:2016:252. Dit arrest gaat overigens over de vergoeding van immateriële schade die wordt toegekend indien een procedure over een belastingaanslag onredelijk lang heeft geduurd. Het lijkt mij echter dat de hier gegeven regel ook geldt voor boetezaken.

veroorzaakt door een 'bijzondere omstandigheid'. Voor zover meer uitstel is verleend, valt dit wel toe te rekenen aan belanghebbende.⁶⁷

Het Hof heeft voorts in aanmerking genomen dat belanghebbende diverse keren uitstel heeft gevraagd van de zitting voor de Rechtbank. Het Hof acht dit tijdsverloop tevens te wijten aan het procedeedrag van belanghebbende. Hierbij heeft het Hof miskend dat een eerste keer uitstel geen verlenging van de redelijke termijn met de duur van het verleende uitstel rechtvaardigt, zoals volgt uit het arrest van 20 juni 2014 dat ik in onderdeel 4.9 opnam.

Ik maak uit het verweerschrift van belanghebbende op het incidentele beroep voor het Hof op dat belanghebbende voor de eerste keer op 12 september 2017 op de door de Rechtbank aangegeven wijze om uitstel heeft verzocht van de mondelinge behandeling. Overeenkomstig de aangegeven werkwijze zijn hierbij verhinderdata doorgegeven voor de drie maanden na de oorspronkelijk datum van de zitting.⁶⁸ De datum van de zitting is echter pas na het verloop van deze drie maanden vastgesteld. Met de verhinderdata van belanghebbende is derhalve geen rekening gehouden. Gelet op de werkwijze van de Rechtbank meen ik dat de tweede keer uitstel evenmin aan belanghebbende kan worden toegerekend.⁶⁹ Immers volgt uit het arrest van 22 april 2005 dat ook de voortvarendheid die is betracht bij de appointering door de behandelend rechter in aanmerking dient te worden genomen (omstandigheid 'd' in punt 4.5 van het arrest van 22 april 2005; zie het citaat in onderdeel 4.8). Hieraan is het Hof ten onrechte voorbij gegaan.

Het tweede middel slaagt derhalve. De zaak dient te worden verwezen naar een ander gerechtshof voor de vaststelling of, met inachtneming van de voorgenoemde arresten van de Hoge Raad, de vergrijpboete verminderd dient te worden vanwege de overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen de zaak had moeten worden afgedaan.

5. Conclusie

Ik geef de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond te verklaren en de zaak te verwijzen naar een ander gerechtshof.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

67 Vgl. HR 7 november 2014, nr. 14/01595, ECLI:NL:HR:2014:3117, punt 2.4.4. Ik maak uit de stukken van het dossier op dat belanghebbende voor deze hele periode uitstel heeft gekregen, zie bijlage 11, laatste pagina van het verweerschrift voor de Rechtbank.

68 Dat bij een verzoek om uitstel verhinderdata worden doorgegeven is in overeenstemming met artikel 2.13(1) van het Procesreglement bestuursrecht rechtbanken (niet-KEI-zaken) 2017. In dit artikel staat overigens dat deze data betrekking hebben op een periode van zes weken na de zittingsdatum (in plaats van drie maanden).

69 Er moet wel een reële mogelijkheid blijven om een zittingsdag in te plannen. Als een belanghebbende slechts enkele dagen aanwezig kan zijn in een tijdsbestek van drie maanden, dan kan dat mijns inziens wél aan hem worden toegerekend. In het geval van belanghebbende bleven er voldoende dagen over. Ik verwijs naar de data in bijlage 2 bij het verweerschrift van belanghebbende op het incidentele beroep voor het Hof.

Advocaat-Generaal