

Aanmaningsvereiste bij vergrijpboete wegens opzet

Hoge Raad 30 september 2022, 21/02001, ECLI:NL:HR:2022:1341

SAMENVATTING

De Inspecteur heeft, na het uitblijven van indiening van de aangifte, aan X (belanghebbende) een vergrijpboete op grond van artikel 67d AWR opgelegd.

Hof Den Haag heeft geoordeeld dat X niet kan worden verweten dat hij de vereiste aangifte niet heeft gedaan omdat hij niet op de juiste wijze is aangemaand door de Inspecteur. Gelet hierop heeft de Inspecteur niet aannemelijk gemaakt dat het aan opzet is te wijten dat X geen aangifte heeft ingediend. De vergrijpboete is daarom door het Hof vernietigd.

De staatssecretaris heeft cassatieberoep ingesteld maar de Hoge Raad verklaart dat ongegrond.

Van het niet doen van de aangifte zoals bedoeld in artikel 67, lid 1, AWR kan alleen worden gesproken als de betrokkene (i) is uitgenodigd tot het doen van aangifte, (ii) de daarbij gestelde termijn ongebruikt heeft laten verstrijken, en (iii) tevens geen gebruik heeft gemaakt van de hem op de voet van artikel 9, lid 3, AWR geboden gelegenheid om aangifte te doen binnen een door de Inspecteur bij aanmaning gestelde termijn.

Indien de Inspecteur de betrokkene niet eerst op de voorgeschreven wijze heeft aangemaand, kan hij daarom niet een vergrijpboete op grond van artikel 67d, lid 1, AWR opleggen wegens het opzettelijk niet doen van aangifte. Dat is ook niet mogelijk indien de betrokkene bekend was met zijn verplichting om aangifte te doen en hij de aangifte opzettelijk niet heeft gedaan binnen de termijn die was gesteld in de uitnodiging tot het doen van aangifte. Dit strookt met de regeling over verzuimboetes in artikel 67a, lid 1, AWR en de uitleg die de Hoge Raad heeft gegeven aan het niet doen van de vereiste aangifte zoals bedoeld in artikel 27e, lid 1, AWR (vgl. HR 14 april 2017, 16/05276, ECLI:NL:HR:2017:675, r.o. 2.2). Het cassatiemiddel gaat uit van een andere opvatting en faalt daarom.

Anders, Conclusie A-G Niessen (NLF 2022/0158, met noot van Noë).

NOOT

Aangifte pas te laat na ongebruikt verstrijken aanmaningstermijn

In een kort arrest – zonder weergave van de belangrijkste feiten in de voorliggende zaak – overweegt de Hoge Raad dat zowel een uitnodiging als een aanmaning tot het doen van aangifte moeten zijn verstuurd alvorens kan worden gesproken van het ‘niet doen van aangifte’ in de zin van artikel 67d AWR. Een vergrijpboete voor het niet doen van aangifte blijft dus achterwege als de belastingplichtige uiterlijk aangifte doet binnen de in de aanmaning gestelde termijn. A-G Niessen concludeerde in deze zaak dat artikel 67d AWR niet een aanmaningsvereiste kent. De belanghebbende in deze zaak was uitgenodigd om aangifte te doen en had daarvoor uitstel verzocht. Daaruit bleek dat hij zich bewust was van zijn

verplichting om aangifte te doen en kan opzet worden bewezen zonder dat er is aangemaand, aldus de A-G. De Hoge Raad wijst deze benaderingswijze expliciet van de hand: zelfs als duidelijk is dat de belastingplichtige de termijn in de uitnodiging opzettelijk liet verstrijken kan aan hem geen boete worden opgelegd voor het niet doen van aangifte als hij niet is aangemaand.

Genuanceerde bewijslastverdeling voor bewijs van ontvangst uitnodiging en aanmaning

Omdat 'het niet doen van aangifte' een bestanddeel is van het beboetbare feit van artikel 67d AWR moet de Inspecteur overtuigend aantonen dat hij belanghebbende heeft uitgenodigd en aangemaand om aangifte te doen.¹ Naar mijn mening geldt daarbij niet de hoofdregel in heffingssferen dat de verzending van een besluit per post het vermoeden van ontvangst rechtvaardigt, waarbij de bewijslast pas naar de Inspecteur verschuift als de ontvangst of de aanbidding van het besluit redelijkerwijs kan worden betwijfeld.² Ik wijs daarbij op het arrest van 22 juni 1988.³ Daarin is overwogen dat een buiten de termijn van zes weken ontvangen bezwaar- of beroepschrift (toch) ontvankelijk is indien de belastingplichtige aan wie een bestuurlijke boete is opgelegd, stelt dat, en op welke grond, de termijnoverschrijding niet aan hem is toe te rekenen en de onjuistheid van deze stelling (door de Inspecteur) niet wordt bewezen. De motivering hiervoor was dat het uit artikel 6 EVRM voortvloeiende recht op toegang tot de rechter niet zou zijn gewaarborgd als de onzekerheid over de ontvangst van de boetebeschikking voor rekening van de belastingplichtige zou worden gebracht. Na andersluidende rechtspraak van de CRvB en de ABRvS is de Hoge Raad in 2019 van deze rechtspraak teruggekomen.⁴ Het verlangen van bewijs van de oorzaak van een termijnoverschrijding voor toegang tot de rechter was (toch) niet in strijd met het EVRM. Voor de ontvankelijkheid van een buiten de termijn ontvangen bezwaar- of beroepschrift dat zich richt tegen een boete gelden sindsdien (weer) dezelfde bewijsregels die gelden voor een buiten de termijn ontvangen bezwaar- of beroepschrift gericht tegen een aanslag. Dit terugkomen (dat ziet op de toegang tot de rechter) laat onverlet dat de Inspecteur voor het opleggen van een vergrijpboete voor het niet doen van aangifte overtuigend moet aantonen dat belanghebbende is uitgenodigd en aangemaand om aangifte te doen. In het arrest van 8 april 2022 is herhaald dat als het gaat om de bestanddelen van een beboetbaar feit, de belastingplichtige in geval van twijfel het voordeel van die twijfel moet worden gegund.⁵ De hiervoor omschreven stelplicht en bewijslastverdeling uit het arrest van 22 juni 1988 is bij uitstek geschikt voor het in een boetezaak beoordelen of de Inspecteur belastingplichtige heeft uitgenodigd en aangemaand om aangifte te doen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 17 juni 2022⁶ zou afgeleid kunnen worden dat de Inspecteur bij gestelde niet-ontvangst van de uitnodiging of aanmaning alleen de verzending (lees: aanbidding aan PostNL) daarvan overtuigend hoeft aan te tonen. Dat zou

1 Vgl. HR 14 april 2017, 16/05276, ECLI:NL:HR:2017:675, NLF 2017/0897, met noot van Berns, r.o. 2.2.2 en HR 8 april 2022, 20/02638, ECLI:NL:HR:2022:526, NLF 2022/0829, eveneens met noot van Berns.

2 Zie voor deze hoofdregel HR 5 juli 2019, 18/01961, ECLI:NL:HR:2019:1102, NLF 2019/1688, met noot van Geradts, r.o. 2.4.4.

3 HR 22 juni 1988, 24.998, ECLI:NL:HR:1988:ZC3854, r.o. 3.4.

4 HR 5 juli 2019, 18/01961, ECLI:NL:HR:2019:1102, NLF 2019/1688, met noot van Geradts, r.o. 2.6.3.

5 HR 8 april 2022, 20/02638, ECLI:NL:HR:2022:526, NLF 2022/0829, met noot van Berns, r.o. 3.2.

6 HR 17 juni 2022, 20/02700, ECLI:NL:HR:2022:875, NLF 2022/1335, met noot van Van Hoek.

betekenen dat de onzekerheid over een juiste bezorging bij belanghebbende wordt gelegd en ik vraag mij af of dat in een boetezaak juist is.

Bewijs opzet: uitnodiging en aanmaning leiden tot weerlegbaar bewijsvermoeden

Daarnaast moet de Inspecteur opzet op het niet doen van aangifte overtuigend aantonen. Voor het bewijs van de opzet zal de Inspecteur wijzen op de uitnodiging en in het bijzonder de aanmaning. Indien hij de ontvangst daarvan door de belastingplichtige overtuigend aantoont, levert de Inspecteur daarmee in veel gevallen het bewijs van opzet. Daaruit moet in mijn ogen namelijk een (weerlegbaar) bewijsvermoeden worden afgeleid dat de belastingplichtige de uitnodiging en de aanmaning daadwerkelijk onder ogen heeft gehad en hij zich dus bewust was van de uiterlijke termijn waarop de aangifte moest zijn ingediend. Dan kan worden bewezen dat hij door desondanks geen aangifte te doen, dat opzettelijk niet heeft gedaan. De boete is dan terecht opgelegd. Een belangrijke kanttekening daarbij is dat het bewijsvermoeden (van het onder ogen hebben gehad van de aanmaning) weerlegbaar is. In deze zaak speelde dat. Aan belanghebbende was een aanmaning verstuurd naar het adres waarop hij stond ingeschreven. Op dat moment was hij echter gedetineerd. Rechtbank Den Haag oordeelde dat de omstandigheid dat geen adreswijziging was doorgegeven voor zijn rekening en risico kwam. Voor de vraag of de bewijslast kan worden omgekeerd en verzwaard lijkt mij dat in beginsel juist.⁷ Voor de vraag of iemand opzettelijk geen aangifte heeft gedaan is dat echter ontoereikend. Uit het feit dat belanghebbende ten tijde van de aanmaning elders verbleef, moet – bij afwezigheid van overtuigend tegenbewijs – worden afgeleid dat hij de in de aanmaning genoemde termijn niet kende en hij die termijn dus niet opzettelijk heeft laten verstrijken zonder aangifte te doen. Doordat vaststond dat belanghebbende ten tijde van de aanmaning elders verbleef, is het bewijsvermoeden, dat uitgang van de ontvangst van de uitnodiging en de aanmaning naar het bij de fiscus bekende adres, weerlegd. De Rechtbank overwoog nog dat belanghebbende de aanmaning zelf aan de Inspecteur had verstrekt, zodat hij hem kennelijk had ontvangen. Dat zegt echter niets over het moment waarop belanghebbende de aanmaning ontving, wat in dit kader evident van belang is.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:HR:2022:1341

Arrest in de zaak van de Staatssecretaris van Financiën tegen X te Z (hierna: belanghebbende) op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 30 maart 2021, nr.

BK-20/00626⁸, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 20/219) betreffende een ten aanzien van belanghebbende gegeven boetebeschikking.

7 Het Hof oordeelde in dit kader dat de Inspecteur de aanmaning op 18 mei 2017 niet naar het adres van belanghebbende had moeten sturen omdat een controleambtenaar van de Belastingdienst aanwezig was bij de inval en aanhouding van belanghebbende op 9 mei 2017. Gelet op het een en ander moet de Inspecteur redelijkerwijs bekend zijn geweest met het feit dat belanghebbende vanaf 9 mei 2017 niet meer verbleef op zijn in de BRP vermelde adres, aldus het Hof.

8 ECLI:NL:GHDHA:2021:592.

1. Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door P, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 25 november 2021 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.⁹

2. Beoordeling van het middel

2.1. Op grond van artikel 67d, lid 1, AWR kan de inspecteur – voor zover hier van belang – een boete opleggen indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat de aangifte niet is gedaan met betrekking tot een belasting die bij wege van aanslag wordt geheven.

2.2. Van het niet doen van de aangifte zoals bedoeld in deze bepaling kan alleen worden gesproken als de betrokkene (i) is uitgenodigd tot het doen van aangifte, (ii) de daarbij gestelde termijn ongebruikt heeft laten verstrijken, en (iii) tevens geen gebruik heeft gemaakt van de hem op de voet van artikel 9, lid 3, AWR geboden gelegenheid om aangifte te doen binnen een door de inspecteur bij aanmaning gestelde termijn. Indien de inspecteur de betrokkene niet eerst op de voorgeschreven wijze heeft aangemaand, kan hij daarom niet een vergrijpboete op grond van artikel 67d, lid 1, AWR opleggen wegens het opzettelijk niet doen van aangifte. Dat is ook niet mogelijk indien de betrokkene bekend was met zijn verplichting om aangifte te doen en hij de aangifte opzettelijk niet heeft gedaan binnen de termijn die was gesteld in de uitnodiging tot het doen van aangifte. Dit strookt met de regeling over verzuimboeten in artikel 67a, lid 1, AWR en de uitleg die de Hoge Raad heeft gegeven aan het niet doen van de vereiste aangifte zoals bedoeld in artikel 27e, lid 1, AWR.¹⁰ Het middel gaat uit van een andere opvatting en faalt daarom.

3. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren M.W.C. Feteris, M.A. Fierstra, E.F. Faase en J.A.R. van Eijnsden, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 30 september 2022.

9 ECLI:NL:PHR:2021:1102.

10 Vgl. HR 14 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:675, rechtsoverweging 2.2.