

## Het einde van de suppletieplicht op basis van art. 10a AWR?

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus, datum 24-08-2018

**Datum**

24-08-2018

**Auteur**

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus<sup>[1]</sup>

**Vakgebied(en)**

Belastingrecht algemeen (V)

Btw-ondernemers zijn sinds 1 januari 2012 verplicht melding te maken van onjuistheden of onvolledigheden die hun bekend zijn geworden. Indien een belastingplichtige de suppletieplicht niet, of te laat nakomt, kan deze belastingplichtige worden gesanctioneerd.

Uit de rechtspraak blijkt dat de Belastingdienst met de invulling van de suppletieplicht en de sanctionering blijft worstelen. De auteurs maken op basis van de belangrijkste jurisprudentie (tot dusver) de balans op en vragen zich af of inmiddels kan worden geconcludeerd dat suppletieplicht overbodige wetgeving is (gebleken).

### Van vrijwillig naar plicht

Als gesproken wordt over een *suppletieaangifte*, geldt als eerste dat een suppletieaangifte geen ‘aangifte’ is in de zin van de AWR. De suppletieaangifte is een verzoek om een naheffingsaanslag op te leggen, of een (meestal te laat) bezwaar tegen de eigen gedane aangifte (een verzoek om ambtshalve teruggaaf).

Vóór de invoering van art. 10a AWR – de verplichting – bestond het fenomeen van de suppletieaangifte al en werd deze op vrijwillige basis ingediend nadat een belastingplichtige of zijn adviseur had vastgesteld dat in het verleden een onjuiste of onvolledige aangifte was gedaan, waardoor te weinig of te veel btw werd voldaan.

De per 1 januari 2012 geïntroduceerde suppletieplicht is dan ook in de wet gekomen omdat de overheid het niet acceptabel vond dat belastingplichtigen aangiften omzetbelasting indienden, er vervolgens wetenschap bestond omtrent onjuistheden in het verleden, maar geen verplichting bestond hiervan mededeling te doen aan de Belastingdienst. Als gevolg van het stilzitten van de belastingplichtigen kon de Belastingdienst de naheffingsaanslagen niet meer opleggen c.q. invorderen (periode van 5 jaar).

Om deze achterstand van informatie (voorziening) in te perken – alsmede op tijd te kunnen naheffen – is de suppletieplicht geïntroduceerd waardoor een belastingplichtige de Belastingdienst uit eigener beweging dient te informeren, *zodra* hij ermee bekend is dat de eerder door hem verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist of onvolledig blijken te zijn.

Via art. 10a AWR en art. 15 UB OB wordt een belastingplichtige bestraft indien hij zich niet aan deze meldingsverplichting houdt. De vragen die op basis van de huidige jurisprudentie (eindelijk) beantwoord worden, is wanneer een belastingplichtige in aanraking komt met art. 10a AWR én onder welke voorwaarden deze belastingplichtige *beboet* mag worden indien hij de verplichting van artikel 10a AWR niet nakomt.

### Vanaf wanneer geldt artikel 10a AWR: Rechtbank Zeeland-West-Brabant

Het is van belang om de reikwijdte van art. 10a AWR in combinatie met art. 15 UB OB vast te stellen. Art. 15 UB OB geeft namelijk aan dat 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, hij gehouden is om alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken.

Voorgaande tekst van art. 15 UB OB 1968 zou kunnen betekenen dat de suppletieplicht (in theorie) terug zou kunnen werken tot vijf kalenderjaren vanaf het moment van invoering van art. 10a AWR (1 januari 2012 – 1 januari 2007).

Rechtbank Zeeland-West-Brabant (ECLI:NL:RBZWB:2018:1650) oordeelt volgens ons dan ook terecht dat op grond van art. 15 UB OB 1968 de gedragsnorm eruit bestaat een onjuistheid verplicht bij de inspecteur te melden ‘zodra’ de belanghebbende die onjuistheid constateert. Indien een belastingplichtige deze onjuistheid echter reeds vóór 1 januari 2012 heeft geconstateerd – op dat moment bestond geen meldingsplicht – brengt dat mee dat art. 10a AWR in combinatie met art. 15 UB OB 1968 reeds daarom voor de jaren (althans tijdvakken) vóór 1 januari 2012 toepassing mist. Het is voor de inspecteur in die gevallen dan ook niet mogelijk om een belastingplichtige, voor zover een boete op deze grondslag is gebaseerd, een boete op te leggen.

Op basis van de uitspraak van de rechtbank blijkt dat belastingplichtigen dus slechts beboet kunnen worden als blijkt dat de belastingplichtige ná 1 januari 2012 constateert (zodra) dat hij een aangifteover een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te weinig belasting is betaald. Ondanks dat art. 15 UB OB naar een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren verwijst, brengt dit niet mee dat belastingplichtigen beboet kunnen worden voor constateringen van voor datum van invoering van art. 10a AWR. Vóór 1 januari 2012 bestond voor belastingplichtigen immers nog geen verplichte suppletie. Het alsnog opleggen van een boete in relatie tot constateringen vóór 1 januari 2012 komt anders in strijd met het legaliteitsbeginsel van art. 5:4 Awb, alsook met art. 7 EVRM.

## Wanneer is art. 10a AWR van toepassing: Rechtbank Noord-Nederland

In de zaak bij Rechtbank Noord-Nederland (ECLI:NL:RBNNE:2018:2759) had de belastingplichtige in het geheel geen aangifte omzetbelasting gedaan. Het was dan ook de vraag of art. 10a AWR in zo'n geval aan de orde komt. In deze casus had de belastingplichtige bij het opmaken van de jaarrekening namelijk geconstateerd dat er een omzetbelastingsschuld over het tijdvak 2011 bestond, vermeldde deze schuld op de balans, maar diende vervolgens geen suppletie in.

De inspecteur was van mening dat art. 15 UB OB zo gelezen moest worden dat ook indien in het geheel geen aangifte is gedaan, de verplichting om een suppletie in te dienen blijft bestaan. Volgens de inspecteur is dat namelijk (eveneens) de bedoeling van de wetgever bij de invoering van de suppletieplicht.

Als naar de letterlijke tekst van de suppletieplicht van art. 10a AWR jo. art. 15 UB OB gekeken wordt dan is deze vrij helder. In art. 15 UB OB staat namelijk:

*“zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifteover 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.”*

Gelet op voorgaande kan de verplichting dan ook pas ontstaan zodra een belastingplichtige constateert dat hij een aangifte in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald. Ook de systematiek van art. 10a AWR en art. 15 UB OB gaat ervan uit dat een belastingplichtige eerst voldoet aan zijn aangifteplicht alvorens hij kennis kan nemen van onjuistheden of onvolledigheden met betrekking tot een gedane aangifte. Ook de parlementaire geschiedenis (wethistorische interpretatie) biedt geen aanknopingspunten de wet naar doel en strekking te interpreteren om een belastingplichtige (alsnog) wegens het schenden van de suppletieplicht te kunnen beboeten indien hij in het verleden geen aangifte heeft ingediend.

Bij de invoering van art. 10a AWR heeft de wetgever in de Nota naar aanleiding van het verslag onder meer het volgende overwogen (Nota naar aanleiding van het verslag, [Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 5](#), p. 16-19):

### *“11.2. Informatieverplichting*

*(...)*

*Tussen de gevallen waarin de informatieverplichting gaat gelden bestaan meer verschillen dan dat het ene geval betrekking heeft op een toekomstige gebeurtenis en het andere op «wijsheid achteraf». Daarom kiest het kabinet ervoor een algemene verplichting op te nemen in de AWR en deze uit te werken in uitvoeringsbesluiten. Het kabinet kan de leden van de fractie van het CDA verzekeren dat bij de gemaakte keuze geen andere redenen dan van louter wetstechnische aard een rol gespeeld hebben. De AWR is bij uitstek de wet waarin algemene verplichtingen die voor meerdere belastingen gelden worden opgenomen. Het daarom ook daarin opnemen van de informatieverplichting leidt naar de mening van het kabinet tot een betere kenbaarheid dan het alternatief, het telkens opnemen van de informatieverplichting in de materiële wet. Dit geldt te meer omdat de uitwerking van de informatieverplichting zal plaatsvinden in het uitvoeringsbesluit bij de wet waarin het desbetreffende geval is geregeld of waaruit het voortvloeit.*

*(...)*

*Over de vormgeving van de boete lijken wat misverstanden te bestaan. Het kabinet is het met de leden van de fractie van het CDA eens dat zoveel mogelijk in de wet geregeld moet worden wat het beboetbare feit is. In overeenstemming daarmee zijn in het voorgestelde artikel 10a van de AWR de beboetbare gedraging, de boetgrondslag en de maximale hoogte van de boete opgenomen. De beboetbare gedraging is het niet nakomen van de informatieverplichting, de boetgrondslag is het bedrag aan belasting dat dientengevolge niet is of zou zijn geheven, en de boete bedraagt maximaal 100 percent van die grondslag. In de uitvoeringsbesluiten ter uitwerking van de informatieverplichting zal uitsluitend worden gespecificeerd waarin het niet nakomen bestaat. Dit kan bijvoorbeeld niet tijdig zijn of niet op de voorgeschreven wijze.*

*(...)*

***Anders dan de (bestel)autoverklaringen zien de suppletie omzetbelasting en Edelweissituaties op een eerder onjuist gedane aangifte.”***

Op basis van de wetsgeschiedenis blijkt dan ook dat de verplichting alleen geldt, en daarmee een boete alleen kan worden opgelegd, als de belastingplichtige eerder een aangifte omzetbelasting heeft ingediend. De tekst van art. 15 lid 1 UB OB

biedt geen andere mogelijkheid doordat expliciet staat vermeld dat de belastingplichtige een aangifte ... onjuist of onvolledig moet hebben gedaan.

De beboetbare gedraging is dan ook het niet-nakomen van de informatieverplichting nadat een aangifte is gedaan. Situaties waarin een belastingplichtige (opzettelijk) helemaal geen aangifte heeft gedaan vallen daarmee buiten het bereik van art. 10a AWR jo. art. 15 UB OB.

## **Strafrechtelijke vervolging: Gerechtshof 's-Hertogenbosch**

Het Openbaar Ministerie heeft de suppletieplicht van art. 10a AWR – naast de Belastingdienst – eveneens als speerpunt aangemerkt. Dit heeft inmiddels tot diverse strafzaken geleid waarbij de suppletieplicht op zitting is gebracht.

In de recente uitspraak (ECLI:NL:GHSHE:2018:2879) heeft het Gerechtshof 's-Hertogenbosch (in lijn met A.A. Feenstra en K.M.G. Demandt, 'Art. 10a AWR + de suppletieaangifte omzetbelasting = het strafrecht?', *BTW-bulletin* 2017/24) geoordeeld dat de parlementaire geschiedenis bij art. 10a AWR met geen woord spreekt over de mogelijkheid om tot strafvervolging over te kunnen gaan en enkel spreekt over beboeting. De wetgever heeft er expliciet voor gekozen om het niet-nakomen van de suppletieplicht bestuursrechtelijk beboetbaar te stellen en niet onder het toepassingsbereik van het strafrecht (art. 68/69 AWR) te brengen.

Verder geldt dat de overtreding van art. 10a AWR jo. art. 15 UB OB door de wetgever (nadrukkelijk) als een strafbaar feit (zijnde bestuursrechtelijke overtreding) in niet strafrechtelijke zin heeft opgenomen en dat daarom de strafbepalingen van artt. 70 en 71 AWR geen toepassing vinden.

Gelet op de heldere uitleg van Gerechtshof 's-Hertogenbosch lijkt strafrechtelijke vervolging via art. 10a AWR niet tot de mogelijkheden te behoren. Het is echter nog wel afwachten – naar verwachting zal cassatie worden ingesteld – wat het oordeel van de Hoge Raad omtrent dit punt zal zijn.

## **Schending art. 6 EVRM en art. 48 Handvest: Gerechtshof 's-Hertogenbosch**

Gerechtshof 's-Hertogenbosch (ECLI:NL:GHSHE:2018:2879) gaat naast het uitsluiten van de mogelijkheid tot strafrechtelijke vervolging nog een stap verder door te verwijzen naar art. 6 EVRM en art. 48 EU-Handvest. Het hof overweegt namelijk dat het verbod van zelfincriminatie – zoals neergelegd in art. 6 EVRM en art. 48 EU-Handvest – zijn betekenis zou 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 ontstaan van een redelijk vermoeden van schuld aan het plegen van een strafbaar feit.

In feite komt het erop neer dat de suppletieplicht de Belastingdienst op het spoor brengt van (mogelijke) strafbare/beboetbare feiten. Het hof concludeert dan ook dat de suppletieplicht in strijd is met het nemo tenetur-beginsel en om die reden deze bepalingen jegens de verdachte buiten toepassing dienen te blijven.

Het is echter nog geen uitgemaakte zaak of bovenstaande naast de vergrijpboete ook kan gelden voor een dreigende verzuimboete. Een verzuimboete kan namelijk worden opgelegd in de gevallen dat in het verleden onopzettelijk te lage aangiften omzetbelasting zijn ingediend (art. 67c AWR).

Ondanks dat sinds HR 24 januari 1990, nr. 26 135, *BNB* 1990/287\* alsmede de zaak Jussila (EHRM 23 november 2006, ECLI:NL:XX:2006:AZ9064, m.nt. M.W.C. Feteris) duidelijk is dat verzuimboetes onder de werking van art. 6 EVRM vallen, blijft het nog onduidelijk of alle waarborgen van het EVRM ook in volle omvang gelden voor 'lichtere boetes' zoals de fiscale verzuimboete. Het EHRM heeft nog niet duidelijk aangegeven wanneer of wat het verlichte regime onder art. 6 EVRM inhoudt.

Wij zien in de jurisprudentie ieder geval (nog) geen overtuigende argumenten om van het normale regime van art. 6 EVRM af te kijken als een dreiging van een verzuimboete bestaat. Daarbij achten wij – conform de noot van M.W.C. Feteris – dat de op basis van art. 6 EVRM gebaseerde basisbeginselen, zoals het vermoeden van onschuld, niet beperkt kunnen worden als het gaat om een verzuimboete.

## **Conclusie**

Gelet op de huidige stand van de jurisprudentie lijkt het toepassingsbereik van de verplichte suppletie te zijn beperkt. Als de uitspraak van Gerechtshof 's-Hertogenbosch in stand blijft bij de Hoge Raad (ervan uitgaande dat cassatieberoep wordt ingesteld), is daarmee strafvervolging naar onze mening niet meer mogelijk en kan slechts in beperkte gevallen een boete worden opgelegd.

Gelet op de jurisprudentie is ieder geval wel duidelijk geworden dat de rechtsontwikkeling en de rechtsbescherming ten aanzien van art. 10a AWR jo. art. 15 UB OB in beweging is. Op basis van de huidige stand van de rechtspraak zijn we terug bij af, wat pleit voor afschaffing van de wettelijke suppletieplicht. Dan toch maar weer terug naar de vrijwillige suppletie?

Voetnoten

[\[1\]](#)

Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R. Jeronimus (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.