BTW-bulletin 2021/79

Zet een streep door de suppletieplicht

Mr. R. Jeronimus en mr. C.A.M. Janssen, datum 25-10-2021

Datum
25-10-2021
Auteur
Mr. R. Jeronimus en mr. C.A.M. Janssen[1]
Folio weergave
Download gedrukte versie (PDF)
JCDI
JCDI:ADS324267:1
Vakgebied(en)
Belastingrecht algemeen (V)

Over de suppletieplicht ex art. 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) jo. art. 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UBOB) blijft jurisprudentie verschijnen. De werking van deze artikelen blijft namelijk onduidelijk, waardoor een gang naar de rechter vaak de aangewezen route is voor de belastingplichtige. In *BTW-bulletin* 2018/60 werd door Jeronimus en Vos drie jaar geleden al gesignaleerd dat het toepassingsbereik van de suppletieplicht, gelet op de bestaande onduidelijkheid, wel eens zeer beperkt kon zijn. Juist daarom werd destijds reeds gepleit om de verplichte suppletie af te schaffen.

Drie jaar later (b)lijkt nog steeds onduidelijkheid te bestaan over het toepassingsbereik van de suppletieplicht. De op 24 september 2021 verschenen uitspraak van de Hoge Raad (ECLI:NL:HR:2021:1351) geeft weliswaar enig inzicht in de relatie tussen de suppletieplicht en de beboeting/strafrechtelijke vervolging, maar biedt helaas geen helder antwoord op de vraag of de verplichting als zodanig in strijd is met het nemo-teneturbeginsel, noch over de vele andere onbeantwoorde vragen. Wij vragen ons in dit kader af of art. 10 AWR jo. art. 15 UBOB voor belastingplichtigen wel te overzien is. Met andere woorden: kunnen belastingplichtigen wel worden beboet nu deze wetgeving nog steeds niet duidelijk is? Wat ons betreft dient die vraag negatief te worden beantwoord en is het tijd om een streep door deze onduidelijke wetgeving te zetten en terug te gaan naar de vrijwillige suppletie.

Onduidelijkheid 1: Wanneer is sprake van ‘constateren’?

De suppletie moet worden gedaan 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. Met andere woorden: de suppletieverplichting treedt in wanneer de belastingplichtige een onjuistheid of onvolledigheid in zijn aangifte(n) omzetbelasting constateert. Dit roept de vraag op wanneer sprake is van ‘constateren’ waarbij de bewijslast bij de inspecteur ligt.
Volgens de memorie van toelichting sluit constateren aan bij het moment dat de belastingplichtige met de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of wordt:
“Het mag dan ook van de belastingplichtige verwacht worden dat hij de Belastingdienst uit zichzelf informeert zodra hij ermee bekend is of wordt dat eerder door hem verstrekte gegevens en inlichtingen onjuist of onvolledig zijn.”

en

“De informatieverplichting geldt namelijk alleen indien de belastingplichtige bekend is of wordt met bepaalde onjuistheden of onvolledigheden.” (*Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 16-17).

Onduidelijk blijft wat begrepen wordt onder de woorden ‘bekend zijn of bekend zijn geworden’. Niet helder is waarom ‘zijn’ en ‘zijn geworden’ naast elkaar zijn opgenomen in de wet. Ook kan de vraag worden gesteld wanneer een onjuistheid of onvolledigheid aan de belanghebbende ‘bekend’ is. Is dat het geval wanneer sprake is van schriftelijk en verifieerbaar bewijs of ligt die drempel lager en volstaat een vermoeden, een gerucht of een mondelinge mededeling van een (in)directe betrokkene? Evenmin is duidelijk hoe actief de belastingplichtige in dit kader dient te zijn; moet hij zelf onderzoek doen of kan hij achterover leunen?
Volgens de memorie van toelichting worden de meeste onjuistheden c.q. onvolledigheden geconstateerd bij het opmaken van de jaarstukken:
“De informatieverplichting sluit aan bij het kalenderjaar. Dit hangt ermee samen dat de meeste onvolkomenheden op het

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 05-11-2021. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

gebied van de omzetbelasting geconstateerd worden bij het opmaken van de jaarstukken. De informatieverplichting is echter niet gebonden aan een bepaald kalenderjaar. Zolang kan worden nageheven of (ambtshalve) kan worden teruggegeven, vijf jaar dus, blijft de belastingplichtige verplicht onjuistheden te melden." (*Kamerstukken II* 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 60).

Kan echter worden gesteld dat als een ondernemer er bewust voor kiest een onjuiste aangifte in te dienen de bekendheid met de onjuistheid of onvolledigheid op dat moment ontstaat? En moet de inspecteur dat dan (ook) bewijzen? Met andere woorden: zou de suppletieplicht moeten samenvallen met het andere verwijt, namelijk het (opzettelijk) onjuist indienen van een aangifte? Is er slechts één moment van wetenschap? En zo ja, is dat het moment van het opmaken van de jaarstukken of moeten deze jaarstukken daarvoor eerst worden besproken? Of bestaan er meerdere momenten van wetenschap en mag de inspecteur er eentje kiezen? Indien er meerdere momenten van wetenschap zouden zijn, is het dan – in een niet ondenkbaar scenario – mogelijk dat een belastingplichtige, indien vast komt te staan dat hij opzettelijk onjuiste aangifte(n) omzetbelasting heeft ingediend, elke dag na het indienen van de aangifte(n) opnieuw constateert dat te weinig belasting is geheven? Dat zou betekenen dat elke dag opnieuw een suppletieverplichting ontstaat. Dat laatste is – gelukkig – volgens Hof Den Bosch niet het geval (ECLI:NL:GHSHE:2018:2879).
En hoe zit het als de administratie van een belastingplichtige, inclusief de jaarrekeningen, door de FIOD in beslag is genomen of door een brand is verwoest? Kan dan nog wel sprake zijn van constateren? Gesteld kan immers worden dat belanghebbende in een dergelijk geval niet bekend kan worden met de bedragen waarvoor suppletieaangifte moet worden gedaan.
Een andere vraag die nog niet is beantwoord is de toerekening van de wetenschap van de belastingadviseur aan de belastingplichtige. De belastingadviseur verzorgt immers veelal de belastingaangiften voor de belastingplichtige. De gemiddelde belastingplichtige zal – gelet op het vertrouwen dat hij in de kennis en expertise van zijn adviseur heeft – de door de adviseur ingevulde en ingediende aangifte niet op onjuistheden of onvolledigheden controleren. Als de belastingplichtige al een controle uitvoert, is hij in de meeste gevallen niet in staat, gelet op zijn beperkte kennis, een onjuistheid of onvolledigheid te constateren. De vraag rijst of de kennis van de adviseur dan kan worden toegerekend aan de belastingplichtige? En daarop aansluitend: heeft de adviseur de plicht de onjuistheid zelf te melden?

Onduidelijkheid 2: Wat is tijdig suppleren?

Hoelang de periode tussen het bekend worden van de onjuistheid of onvolledigheid en de suppletie uiterlijk mag zijn, staat niet vast. Op grond van art. 15 UBOB zijn twee er criteria waarneembaar in het kader van de tijdigheid, namelijk ‘zo spoedig mogelijk’ en ‘voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de te lage aangifte bekend is of zal worden’.
Dat in de uitwerking met name aansluiting wordt gezocht bij het tweede criteria volgt uit het Besluit 22 december 2011, *Stb.* 2011, 677, p. 68:
“Als de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden, heeft hij niet of niet tijdig aan zijn informatieverplichting voldaan.”

Uit de jurisprudentie lijkt het uitgangspunt te volgen dat wanneer een boekenonderzoek eenmaal is gestart, sprake is van wetenschap of in ieder geval een redelijk vermoeden dat de inspecteur met de te lage aangifte bekend is of zal worden, waardoor de belastingplichtige niet meer tijdig kan voldoen aan zijn suppletieverplichting. Toch lijkt dit uitgangspunt met de uitspraak van Hof Den Haag (ECLI:NL:GHDHA:2020:2803) achterhaald te zijn. Het hof concludeert namelijk dat de belastingplichtige ook tijdig aan zijn suppletieverplichting voldoet door de btw-schuld in zijn aangiften vpb 2014 en 2015 en jaarstukken te vermelden. Daarmee geeft een belastingplichtige immers precieze cijfermatige informatie met betrekking tot haar btw-schuld, hetgeen de inspecteur ook als zodanig heeft opgevat. Het hof sluit dus aan bij het vermelden van de juiste btw-schuld in de aangiften vpb. Het is de Hoge Raad die zich ook over dit vraagstuk zal moeten buigen.

Onduidelijkheid 3: de suppletie, beboeting/strafrecht en het nemo-teneturbeginsel

Tot 24 september 2020 was de relatie tussen de verplichting om te suppleren en de beboeting/strafrechtelijke vervolging onduidelijk. In zijn arrest van 24 september 2021 (ECLI:NL:HR:2021:1351) beslist de Hoge Raad dat uit de (verplichte) suppletie kan volgen dat bij die belastingplichtige, die eerder een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, het vermoeden kan ontstaan dat hij een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan. Dat gegeven brengt volgens de Hoge Raad echter niet mee dat de belastingplichtige zich met een beroep op het nemo-teneturbeginsel aan de suppletieverplichting zou kunnen onttrekken. Het nemo-teneturbeginsel staat daarom evenmin eraan in de weg dat aan de belastingplichtige die de hiervoor bedoelde mededelingsplicht niet nakomt, een bestuurlijke boete wordt opgelegd.
Het nemo-teneturbeginsel staat er daarentegen wel aan in de weg dat informatie die aldus, ter nakoming van een wettelijke

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 05-11-2021. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

mededelingsplicht en onder bedreiging van een boete, is verstrekt, wordt gebruikt voor het bewijs dat de belastingplichtige ter zake van zijn eerdere ontoereikende betaling op aangifte een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan. De Hoge Raad komt tot dit oordeel omdat hij van mening is dat die informatie (de suppletie) is aan te merken als bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige en wilsafhankelijk materiaal in navolging van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) niet onder dwang mag worden verkregen. De in art. 10a AWR verplicht gestelde mededeling mag dus niet worden gebruikt voor het bewijs dat die belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan.

Een laatste onduidelijkheid 4: een boete als gevolg van de suppletie?

In feite komt het erop neer dat de informatie afkomstig van de suppletie(plicht) niet mag worden gebruikt voor het opleggen van een boete of een strafrechtelijke vervolging. De verplichting als zodanig is daarmee niet in strijd met het nemo-teneturbeginsel – of toch wel?
Het nemo-teneturbeginsel staat er aan in de weg dat informatie die ter nakoming van een wettelijke mededelingsplicht en onder bedreiging van een boete moet worden aangeleverd, wordt gebruikt voor het bewijs voor het opleggen van een boete. Wij menen dan ook dat dit eveneens geldt voor een boete ex art. 67c AWR. Een boete ómdat suppletie is ingediend mag immers niet volgen, althans de suppletie mag niet voor die beboeting worden gebruikt. Is het wel mogelijk om deze boete op te leggen dan is de suppletieplicht (alsnog) strijdig met het nemo-teneturbeginsel.
Wat ons betreft is het dan ook noodzaak om paragraaf 24a lid 3 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB), dat over de beboeting ná het indienen van een suppletie gaat, aan te passen. Het derde lid zou dan moeten luiden:
“Indien sprake is van een suppletie legt de inspecteur geen verzuim- (artikel 67c AWR) of vergrijpboete (artikel 67f AWR) op.”

Zolang dit punt niet duidelijk is zal het indienen van een bezwaarschrift tegen de boetebeschikking op basis van art. 10a AWR jo. art. 15 UBOB (bij het niet doen van de suppletie) of de boetebeschikking op basis van art. 67c AWR (bij het wel doen van de suppletie) de enige weg zijn (!).

Resumé

Art. 10a AWR is sinds 2012 van toepassing en dus inmiddels niet zo nieuw meer. Toch geldt nog steeds dat een aantal belangrijke zaken omtrent de suppletieverplichting onduidelijk is en dat het aan de rechtspraak is om tal van vragen te beantwoorden en daarmee de precieze werking van het artikel uit te leggen. En dat het liefst zo snel mogelijk, want ondertussen worden belastingplichtigen nog steeds beboet wegens vermeende schending(en) van art. 10a AWR.
Het legaliteitsbeginsel ex art. 1 Wetboek van Strafrecht en art. 7 Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM) bepalen echter dat een justitiabele enkel kan worden bestraft op basis van een voorafgaande duidelijke wettelijke bepaling. Een ieder moet ten tijde van het gedrag kunnen weten dat zijn handelen strafbaar is en tot welke strafrechtelijke reactie dit kan leiden (EHRM 25 mei 1993, nr. 14307/88 (Kokkinakis/Griekenland). Wat ons betreft voldoen art. 10a AWR jo. art. 15 UBOB niet aan dit basisprincipe van het strafrecht. De suppletieplicht is niet voldoende precies en voorzienbaar. Er dient dan ook een streep door deze wettelijke bepalingen te worden gezet.

Voetnoten

[1]
Mr. R. Jeronimus en mr. C.A.M. Janssen zijn werkzaam als advocaat bij Hertoghs advocaten in Rotterdam/Breda.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 05-11-2021. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl