

NLF Opinie 2021/25

Boetevrij bij gedwongen 'inkeer'?

mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma

Dat de inkeerregeling grotendeels is afgeschaft ('Zwartsparenders op het spoor, wanneer is inkeren nog mogelijk anno 2021?') – althans voor 'verhuld vermogen' in box 2 en box 3 – moge inmiddels wel bekend (Tax Talks Live: Vrijwillige verbetering van belastingaangiften anno 2020: wat kan er nog en wat niet meer?) zijn. Maar in sommige situaties kunnen zwartsparenders toch een beroep doen op een melding die leidt tot het (deels) niet beboeten van eerdere onjuiste aangiften. Wanneer en op welke wijze kan daarvan gebruik worden gemaakt?

De fiscale inlichtingenplicht (artikel 47 AWR)

Jegens de Belastingdienst geldt een verplichting om – desgevraagd – alle fiscaal relevante informatie te verstrekken.¹ Niet wanneer wordt gevraagd 'geef mij alle fiscaal relevante informatie', maar wel op vragen voor zover deze voor de belastingplichtige zelf relevant kunnen zijn om diens belastingplicht en de hoogte daarvan te kunnen beoordelen. Wanneer de vragen voldoende concreet² zijn, rust op de belastingplichtige een inspanningsverplichting³ om de verzochte informatie te achterhalen.

Dit kan natuurlijk wringen⁴ als vragen⁵ worden gesteld over aangiften die onjuist zijn ingediend. Daarmee erken je immers dat je eerder een fout hebt gemaakt. Als je er dan voor kiest om te liegen, dan zit je fout en pleeg je een strafbaar feit: (opzettelijk) onjuiste informatie verstrekken⁶ aan de Inspecteur. Dat wordt niet anders door het recht om jezelf niet te hoeven 'aangeven' wegens een eerder gepleegd strafbaar feit. Maar wat houdt dat dan wel in?

1 Artikel 47 AWR.

2 Zie bijvoorbeeld Hof Den Bosch 30 juni 2016, 14/00946, ECLI:NL:GHSHE:2016:2658, NLF 2016/0775.

3 Zie bijvoorbeeld Hof Amsterdam 24 december 2020, 18/00592, ECLI:NL:GHAMS:2020:3692, NLF 2021/0130.

4 'Vragen van de Belastingdienst: Waar moet u opletten?', blog Marloes Lammers 15 april 2021.

5 'Strategie in een fiscale procedure', blog Marloes Lammers 9 juni 2021.

6 Artikel 68, lid 1, onderdeel a en (opzetvariant) artikel 69, lid 1, AWR.

Nemo tenetur: het recht om jezelf niet te belasten

Het mensenrechtenverdrag EVRM⁷ waarborgt in artikel 6 onder meer het zwijgrecht en het recht om jezelf niet te belasten. Word je daartoe bijvoorbeeld bestuursrechtelijk wel verplicht, dan moet een garantie bestaan dat die informatie niet in bestraffende zin tegen je wordt gebruikt.

Hierbij speelt ook een nog niet uitgekristalliseerde discussie over de vraag welke informatie onder deze garantie valt. Dat gaat namelijk alleen over 'wilsafhankelijke informatie'⁸ maar men is het er niet over eens wat wel of niet wilsafhankelijk is. Kort gezegd zegt de Hoge Raad: alles wat al fysiek bestaat is niet-wilsafhankelijk. In mijn ogen en met mij in die van vele anderen zegt het EHRM dat het niet alleen gaat om het wel of niet bestaan van een document, maar om de wijze waarop de Belastingdienst daar aan kan komen: is de Inspecteur afhankelijk van onder dwang medewerking van de belastingplichtige, dan is die informatie wilsafhankelijk.

Maar het recht om jezelf niet te belasten geeft geen vrijbrief om te liegen. Toen ene meneer Allen⁹ dit deed en er vervolgens bij het EHRM over klaagde dat hij werd veroordeeld voor het geven van een valse verklaring, wees het Hof hem terecht. Dit is geen voorbeeld van een afgedwongen zelf-belastende verklaring, oordeelde het Hof, de verklaring was juist zelf het strafbare feit. Het recht om jezelf niet te belasten ('the privilege against self-incrimination') kan niet worden uitgelegd als een algemene immuniteit voor handelingen vanuit de wens om onderzoek door de Belastingdienst te voorkomen.¹⁰

Er moeten dus wel waarborgen zijn en gerespecteerd worden dat iemand niet op zijn eigen gedwongen verklaring wordt bestraft. Maar dat houdt niet in dat die vragen opzettelijk onjuist mogen worden beantwoord.

Btw-suppletieplicht en nemo-teneturdiscussie

In het kader van de btw-suppletie – een soort van gedwongen inkeer – speelt deze discussie ook. Recent nam A-G Ettema een conclusie in een zaak over een boete wegens het niet doen van een btw-suppletie.¹¹

Korte achtergrond: sinds 2012 bestaat de verplichting¹² om, nadat een ondernemer ontdekt dat over een kalenderjaar te weinig omzetbelasting is afgedragen, dit te melden via een suppletie-'aangifte'. Die praktijk bestond al veel langer maar was altijd vrijwillig. Nu is het suppleren van omzetbelasting verplicht en staat op het niet voldoen daaraan een vergrijpboete van maximaal 100% van de niet-gesuppleerde btw.

7 Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM).

8 Zie mijn (geanonimiseerde) blog 'Drieluik nemo tenetur: de rechterlijke garantie voor afgedwongen "wilsafhankelijk" bewijs'.

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

10 Zie het hiervoor vermelde EHRM-arrest Allen, par. 1.

11 Conclusie van 16 juni 2021, 19/01550, ECLI:NL:PHR:2021:611, NLF 2021/1510, met noot van Jaeger.

12 In artikel 10a AWR in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB 1968. Zie hierover ook Kamerstukken II 2010/11 33 004 (met name 3 en 5) 33 005 (met name 29).

De discussie die in deze zaak eigenlijk niet aan de orde was gesteld maar ‘in de lucht hangt’ sinds Hof Den Bosch in 2018¹³ zich daarover heeft uitgelaten is of de suppletieplicht niet een gedwongen zelf-incriminatie inhoudt van eerder opzettelijk onjuist ingediende aangiften. Een logische gedachte: wie een onjuiste aangifte doet en daar later verplicht melding van moet maken, bekent daarmee gedwongen zijn eigen schuld.

A-G Ettema concludeert, net als eerder Hof Den Bosch, dat in zo’n geval inderdaad sprake is van gedwongen zelf-beschuldiging. Dat neemt de verplichting tot suppleren niet weg, maar maakt wel dat iemand dan niet kan worden bestraft op basis van die verplichte melding. Zou dat toch gebeuren in een boete- of strafzaak, dan moet de rechter die schending ongedaan maken. Of zoals de Hoge Raad het formuleerde in 2013:¹⁴

‘Wilsafhankelijk materiaal dat door de belastingplichtige ingevolge het bevel van de voorzieningenrechter is verstrekt, mag niet worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgning 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.’

Op 24 september 2021 wees de Hoge Raad arrest na de conclusie van A-G Ettema. De Hoge Raad laat in een overweging ten overvloede – ‘Omwille van de rechtsontwikkeling en met het oog op duidelijkheid voor de rechtspraak’ – geen twijfel bestaan: een verplichte zelfmelding kan inderdaad geen basis vormen van het bewijs voor een op te leggen straf (*VH: citaat HR zonder voetnoten*).¹⁵

4.4.1

De vraag is of het nemo-teneturbeginsel wel eraan in de weg staat dat informatie die aldus, ter nakoming van een wettelijke 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. Gelet op de rechtspraak van het EHRM staat het nemo-teneturbeginsel daaraan in de weg indien die informatie is aan te merken als bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige.

4.4.2

De op grond van artikel 10a AWR gedane mededeling van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen moet naar haar aard worden aangemerkt als materiaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige. Daaraan doet niet af dat die verklaring gebaseerd kan zijn op in de administratie van de belastingplichtige aanwezige facturen en andere documenten. Die in artikel 10a AWR verplicht gestelde mededeling mag dus niet worden gebruikt voor het bewijs dat die belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan.’

Kortom: nu de melding van te suppleren omzetbelasting verplicht is, mag deze niet voor bewijs van een beboetbaar of strafbaar feit worden gebruikt voor zover die melding ‘wilsafhankelijk’ is. En een

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

14 HR 12 juli 2013, 12/01880, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, r.o. 3.4-3.9 na Conclusie A-G Wattel 1 maart 2013, 12/01880, ECLI:NL:PHR:2013:BZ3640.

15 HR 24 september 2021, 19/01550, ECLI:NL:HR:2021:1351, NLF 2021/1875, met noot van Hendriks, r.o. 4.1-4.4 na Conclusie A-G Ettema 16 juni 2021, 19/01550, ECLI:NL:PHR:2021:611, NLF 2021/1510, met noot van Jaeger.

dergelijke melding is 'naar haar aard' wilsafhankelijk, los van de vraag of deze gebaseerd is op (niet-wilsafhankelijke) stukken uit de administratie. Een verplichte zelfmelding kan dus geen basis vormen voor het bewijs in een boete- of strafzaak van een (voorafgaand) gepleegd feit.

Toepassing op inkeer en onvrijwillige verbeteringen

En nu terug naar de situatie dat in min- of meerdere mate vrijwillig eerder afgeschermd vermogen wordt gemeld bij de Belastingdienst. Ook in die situatie kan spelen dat verplicht informatie moet worden verstrekt, waardoor meer wordt geopenbaard dan waar de Belastingdienst tot dan toe weet van (lijkt) te hebben.

Denk aan een situatie dat vragen worden gesteld naar aanleiding van een groepsverzoek¹⁶ bij bank X, waarna de betreffende belastingplichtige vragen krijgt over dat vermogen maar ook eventueel ander verzwegen vermogen. Vragen die concreet genoeg zijn en fiscaal relevant kunnen worden geacht, moeten immers – desgevraagd – aan de Inspecteur worden verstrekt. De belastingplichtige die ook nog een rekening heeft bij bank Y en zich gedwongen ziet om dat op vragen van de Inspecteur te openbaren, voldoet daarmee aan een fiscale verplichting. Maar wel onder dwang: voldoet hij niet, dan maakt hij zich immers schuldig aan een strafbaar feit.

Aangezien dergelijke afgedwongen zelf-beschuldigingen niet mogen worden gebruikt¹⁷ om een strafrechtelijke veroordeling of bestuurlijke boete op te baseren, kan de belastingplichtige zich in die situatie – voor het gedwongen opgebiechte deel – er naar mijn overtuiging op beroepen dat geen boete mag worden opgelegd.

Conclusie

Het meer opbiechten dan waar de Belastingdienst ogenschijnlijk weet van heeft, lijkt een niet erg logische stap in het 'post-inkeertijdperk'. Maar schijn kan bedriegen en het desgevraagd onder de fiscale antwoordplicht openbaren van meer dan waar naar wordt gevraagd, kan juist kansen opleveren. Het nemo-teneturbeginsel – oftewel het recht om jezelf niet te hoeven belasten – brengt mee dat een informatieplicht er niet toe mag leiden dat gedwongen verstrekte wilsafhankelijke informatie voor een bestraffing wordt gebruikt. Door onder de fiscale informatieplicht 'in te keren', kan in mijn ogen toch een boetevrije uitweg worden gecreëerd.

mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma
HuygenLammers Advocaten

16 Zie mijn (geanonimiseerde) blog 'Alle UBS-rekeninghouders te laat met inkeer?'.
17 Zie de eerder aangehaalde arresten van de Hoge Raad van 12 juli 2013 en 24 september 2021.