



Naam dienstonderdeel
Kennisgroep Formeel Recht

Contactpersoon

5.1.2e

M 5.1.2e

5.1.2e

memo

Datum
28 januari 2021

Versienummer
19-206-0015

Onderwerp

Reikwijdte suppletieplicht voor de omzetbelasting

Inleiding

De Rechtbank Noord-Nederland heeft op 12 juli 2018 (ECLI:NL:RBNNE:2018:2759) uitspraak gedaan in een zaak waarin, kort samengevat, de betrokken belastingplichtige over het jaar 2011 geen aangiften omzetbelasting heeft ingediend. Naar aanleiding van later ingediende jaarrekeningen legt de inspecteur een naheffingsaanslag omzetbelasting op met (onder andere) een vergrijpboete op de voet van artikel 10a Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) juncto artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UB OB).

Nu artikel 15 UB OB spreekt van "een aangifte (...) onjuist of onvolledig heeft gedaan" kan naar het oordeel van de rechtbank geen vergrijpboete op grond van artikel 15 UB OB worden opgelegd indien er van het doen van aangifte geen sprake is geweest.

De rechtbank concludeert als volgt:

"6.4 De bewezenverklarde feitelijke gedraging is echter niet beboetbaar gesteld. De beboetbare gedraging is het niet nakomen van de informatieverplichting. Waarin dat niet-nakomen bestaat, is in dit geval uitgewerkt in artikel 15 van het UB OB (zie 4.2). De rechtbank overweegt dat artikel 15, eerste lid, van het UB OB aan belastingplichtigen de verplichting oplegt om, zodra zij een onjuistheid of onvolledigheid in een gedane aangifte constateren (mits daardoor te veel of te weinig belasting is betaald), middels een suppletie die onjuistheid of onvolledigheid kenbaar te maken aan verweerder. Het nalaten daarvan is in het vierde lid aangemerkt als overtreding. Vast staat dat eiser over het tijdvak 2011 in het geheel geen aangiften heeft gedaan (zie 1.2). De gedraging die verweerder eiser verwijt, hoewel bewezen, levert daarom niet de beboetbare gedraging van artikel 10a van de AWR in verbinding met artikel 15 van het UB OB op."

Ook het ter zitting ingenomen standpunt van de inspecteur dat artikel 15 UB OB zo moet worden gelezen dat ook indien er geen aangifte is gedaan er een suppletieverplichting bestaat zoals genoemd in artikel 15 UB OB legt de rechtbank naast zich neer:

"7.2 Naar het oordeel van de rechtbank vindt het hiervoor bij 7.1 weergegeven

standpunt van verweerder geen steun in het recht. De rechtbank wijst daarbij allereerst op de letterlijke tekst van artikel 15, eerste lid, van het UB OB (zie 4.2). Die tekst ('... een aangifte ... onjuist of onvolledig heeft gedaan ...') biedt geen aanknopingspunt om ook de situatie waarin helemaal geen aangifte is gedaan daar onder te vatten. Daarbij wijst de rechtbank er voorts op dat in afdeling 1 van hoofdstuk VIIIA van de AWR, waarin de algemeen geldende boetebepalingen zijn geregeld, veelvuldig een onderscheid wordt gemaakt tussen de gedraging van het 'niet doen van aangifte' en van een 'onjuiste of onvolledige aangifte' (zie 4.3 tot en met 4.5). Een dergelijk onderscheid wordt zowel tussen verschillende boetebepalingen onderling, als binnen een en dezelfde boetebepaling gemaakt. Als voorbeeld wijst de rechtbank op de tekst van artikel 67d, eerste lid, van de AWR (zie 4.5), waarin de wetgever de situatie dat de aangifte 'niet' is gedaan, nadrukkelijk onderscheidt van de situatie dat de aangifte 'onjuist of onvolledig' is gedaan. De algemeen geldende boetebepalingen maken bovendien onderscheid tussen fouten in een aangifte en fouten in de betaling. De rechtbank wijst er tot slot op dat de parlementaire stukken rondom de invoering van artikel 10a van de AWR (zie 5.1 en 5.2) en artikel 15 van het UB OB (zie 5.3) ook geen aanknopingspunten bieden voor het standpunt van verweerder, aangezien daarin duidelijk naar voren komt dat het alleen gaat om eerder onjuist of onvolledig gedane aangiften.

7.3 Gelet op al het voorgaande had het voor de hand gelegen dat de wetgever er in de totstandkomingsgeschiedenis uitdrukkelijk aandacht aan had besteed, als hij echt had bedoeld ook het niet suppleren na constatering van niet-betaalde belasting of het in het geheel niet doen van aangifte beboetbaar te stellen. Dat geldt temeer nu het gaat om een boete, zijnde een straf in de zin van artikel 6 en artikel 7 van het EVRM. De omschrijving van beboetbare feiten moet voldoende duidelijk en helder zijn, zodat voorspelbaar is welke gedraging bestraft kan worden en welke niet."

Tegen deze uitspraak van de Rechtbank Noord-Nederland is geen hoger beroep ingesteld.

Vraag

Kan in de situatie dat er over de betrokken tijdvakken geen aangifte omzetbelasting is gedaan een vergrijpboete worden opgelegd op grond van artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB?

Antwoord

Nee. Vanuit de rechtszekerheidsgedachte prevaleert bij sanctierecht de methodiek van de grammaticale wetsinterpretatie. Ook in de internationale rechtspraak is draagvlak te vinden voor die stelling. Daarnaast lijkt de wetgever ook daadwerkelijk bewust te hebben gekozen voor het opnemen van 'de aangifte' in artikel 15 UB OB.

Gezien voorgaande moet er dus ontkennend worden geantwoord op de vraagstelling. Zonder het doen van aangifte bestaat er geen suppletieplicht.

Beschouwing (interne toelichting, maakt geen onderdeel uit van het antwoord)

1. De relevante bepalingen

Artikel 10a van de AWR luidt als volgt:

"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."

Artikel 15 UB OB luidt als volgt:

"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."

2. Legaliteit

Fiscaal bestuurlijke boeten vallen onder de reikwijdte van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (verder: EVRM). Artikel 7 van het EVRM regelt (onder andere) het beginsel dat er geen strafbaar (lees: beboetbaar) feit is zonder daaraan voorafgaande wettelijke bepaling.

Leidend in deze casus is derhalve de vraag of de gedraging van de betrokken belastingplichtige de delictsomschrijving vervult van artikel 10a AWR juncto artikel 15 UB OB.

3. Wetsinterpretatie

3.1. Grammaticale wetsinterpretatie

In het kader van de rechtszekerheid vloeit uit het legaliteitsbeginsel de voorwaarde van scherpe normen voort, waardoor zo precies mogelijk duidelijk is wat daaronder valt, een beginsel dat wordt geduid als het lex certa-beginsel. De grammaticale interpretatiemethode is hierbij leidend, aldus De Hullu (J. de Hullu, *Materieel Strafrecht*, vijfde druk, p. 98):

"Het legaliteitsbeginsel stelt in de eerste plaats de taalkundige, grammaticale interpretatie voorop: de tekst van de strafbepaling is immers voor de rechtszekerheid zoekende verdachte het uitgangspunt."

In de uitspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) van 17 september 2009, nr. 10249/03 (Scoppola vs. Italy) wordt in het kader van het legaliteitsbeginsel het volgende gezegd:

"94. It follows that offences and the relevant penalties must be clearly defined by law. This requirement is satisfied where the individual can know from the wording of the relevant provision and, if need be, with the assistance of the courts'

interpretation of it, what acts and omissions will make him criminally liable (see Kokkinakis v. Greece, 25 May 1993, § 52, Series A no. 260-A; Achour, cited above, § 41; and Sud Fondi Srl and Others v. Italy, no. 75909/01, § 107, 20 January 2009)."

Volgens het EHRM is derhalve vereist dat *'the individual can know from the wording of the relevant provision'* waar hij strafrechtelijk aansprakelijk voor is te stellen. Ook het EHRM hangt hiermee een grammaticale wetsinterpretatie aan voor het sanctierecht.

3.2. Wetshistorische interpretatie

In de ontstaansgeschiedenis van artikel 10a AWR en artikel 15 UB OB zijn aanknopingspunten te vinden voor de stelling dat de wetgever daadwerkelijk de suppletieplicht enkel heeft willen doen laten gelden voor fouten in eerder gedane aangiften. Zo valt te lezen in het verslag (Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 4, p. 11):

"De regering introduceert een nieuwe informatieverplichting voor informatie die de belastingplichtige na het doen van aangifte te weten komt."

In de Nota naar aanleiding van het verslag valt het volgende te lezen (Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 5, p. 17):

"Edelweissituaties en de suppletie omzetbelasting verschillen daarvan in zoverre dat de mededeling betrekking heeft op in het verleden reeds gedane aangiften."

In het Besluit van 22 december 2011 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten (Stb. 2011, 677) valt het volgende te lezen (Artikel X, onderdeel B (artikel 15 van het UB OB 1968)):

"Het ingevolge het onderhavige besluit per 1 januari 2012 in te voeren artikel 15 van het UB OB 1968 verplicht ondernemers om eigener beweging onjuistheden in een aangifte omzetbelasting te corrigeren.

(...)

Suppletie moet gedaan worden zodra de ondernemer constateert dat hij een aangifte omzetbelasting onjuist of onvolledig gedaan heeft."

4. Conclusie

Vanuit de rechtszekerheidsgedachte prevaleert bij het sanctierecht de methodiek van de grammaticale wetsinterpretatie. Deze visie ziet de kennisgroep bevestigd in internationale rechtspraak. Echter ook bij een wetshistorische benadering zijn er voldoende aanknopingspunten te vinden voor de stelling dat de wetgever de suppletieplicht daadwerkelijk heeft willen koppelen aan eerder gedane (onjuiste of onvolledige) aangiften.

Op de vraagstelling moet derhalve ontkennend worden geantwoord.

buiten verzoek