

HOGE RAAD 24 september 2021 (Nr. 19/01550)

(Mrs. Van Hilten, Punt, Faase, Beukers-van Dooren, Boerlage; A-G Ettema)

29^{c*}

m.nt. G.J.M.E. de Bont

Art. 10a en 67f lid 1 AWR; art. 15 Uitv.besl. OB 1968; art. 6 EVRM

ECLI:NL:HR:2021:1351

Motivering voor verlenging redelijke termijn ontbreekt. Suppletieverplichting en opleggen van bestuurlijke boete wegens schending daarvan in relatie tot nemo-teneturbeginsel

De Inspecteur heeft aan belanghebbende een vergrijpboete opgelegd omdat zij opzettelijk niet heeft voldaan aan de suppletieverplichting met betrekking tot een door haar ingediende aangifte omzetbelasting. Het Hof heeft geoordeeld dat de vergrijpboete terecht is opgelegd en dat de Rechtbank deze boete ten onrechte heeft verminderd vanwege overschrijding van de redelijke termijn van twee jaar met acht maanden. De overschrijding van de redelijke termijn is volgens het Hof geheel te wijten aan belanghebbende, omdat zij meer dan drie maanden nodig heeft gehad om haar bezwaar tegen de boetebeschikking te motiveren en omdat zij de Rechtbank diverse malen heeft verzocht om uitstel van de zitting waardoor de behandeling meer dan zeven maanden is vertraagd.

HR: Het gunnen van een termijn voor herstel van aan een bezwaarschrift klevende verzuimen en het op verzoek uitstellen van een zitting bij de rechter vormen in beginsel geen bijzondere omstandigheden die de redelijke termijn van twee jaar verlengen. Het Hof heeft nagelaten te motiveren waarom dit bij belanghebbende anders is.

Omwille van de rechtsontwikkeling oordeelt de Hoge Raad ten overvloede dat het nemo-teneturbeginsel niet aan de suppletieverplichting of het opleggen van een bestuurlijke boete wegens schending van die verplichting in de weg staat. De als gevolg van het nakomen van de suppletieverplichting verkregen informatie vormt echter wilsafhankelijk materiaal dat de inspecteur niet mag gebruiken als bewijs dat de belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan. Volgt verwijzing.

ARREST

in de zaak van

[X] B.V. te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 15 februari 2019, nr. BK-18/00821, op het hoger beroep van belanghebbende en het incidentele hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 17/811) betreffende een ten aanzien van belanghebbende gegeven boetebeschikking. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door P. de Haas, 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.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 16 juni 2021 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.¹

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1 Belanghebbende heeft bij haar aangifte voor de omzetbelasting over het tweede kwartaal van 2011 op de door haar verschuldigde omzetbelasting ten onrechte een bedrag van € 209.000 in aftrek gebracht. Nadien heeft zij dit bedrag als schuld opgenomen op haar balans per 31 december 2011.

2.2 De Inspecteur heeft belanghebbende bij brief van 11 november 2015 meegedeeld dat haar een vergrijpboete zal worden opgelegd van € 5.000 wegens het opzettelijk niet voldoen aan de verplichting tot

¹ ECLI:NL:PHR:2021:611.

het doen van een suppletie met betrekking tot de aangifte over het tweede kwartaal van 2011. Daarbij heeft de Inspecteur vermeld dat deze boete is gebaseerd op artikel 10a AWR in samenhang gelezen met artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (hierna: het Uitvoeringsbesluit). De boetebeschikking is op 17 november 2015 aan belanghebbende gegeven.

2.3 Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur terecht aan belanghebbende een boete heeft opgelegd wegens het opzettelijk niet voldoen aan de verplichting tot het alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekken.

2.4 Het Hof heeft verder geoordeeld dat de Rechtbank de door de Inspecteur opgelegde boete ten onrechte heeft verminderd wegens overschrijding van de redelijke termijn voor berechting bij de Rechtbank. Gelet op de datum waarop de Inspecteur het opleggen van de boete heeft aangekondigd (11 november 2015) en de datum waarop de Rechtbank uitspraak heeft gedaan (27 juni 2018), heeft de berechting twee jaar en acht maanden geduurd. De vertraging in de procesduur is naar het oordeel van het Hof geheel te wijten geweest aan het procedeedrag van belanghebbende. Van die vertraging is een periode van meer dan zeven maanden veroorzaakt doordat belanghebbende bij de Rechtbank diverse keren uitsstel heeft gevraagd en gekregen van het onderzoek ter zitting. Voorts heeft het meer dan drie maanden geduurd voordat belanghebbende de verzochte nadere motivering van het bezwaar heeft verstrekt, aldus nog steeds het Hof.

3. *Beoordeling van de middelen*

3.1 Middel I, dat is gericht tegen het hiervoor in 2.3 weergegeven oordeel van het Hof, kan niet tot cassatie leiden. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van dit middel is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

3.2 Middel II is gericht tegen de hiervoor in 2.4 weergegeven oordelen van het Hof.

3.3.1 Bij de behandeling van middel II stelt de Hoge Raad voorop dat partijen enige tijd moet worden gegund voor herstel van verzuimen in het bezwaar- of beroepschrift, en dat van het tijdsverloop dat daarmee is gemoeid, niet kan worden gezegd dat het wordt veroorzaakt door een bijzondere omstandigheid die aanleiding geeft af te wijken van de bij wijze van vuistregel gehanteerde termijnen zoals die volgen uit het arrest van de Hoge Raad van 22 april 2005, ECLI:NL:HR:2005:AO9006 (hierna: het arrest van 22 april 2005). Voor het herstellen van een verzuim dat kleeft aan een ingediend bezwaarschrift is het hiervoor bedoelde tijdsverloop doorgaans vier weken.² Een bijzondere omstandigheid doet zich in beginsel evenmin voor indien de rechter op verzoek van een partij het onderzoek ter zitting voor de eerste keer uitstelt.³ Bij de beoordeling of daaropvolgende verzoeken tot verder uitstel van het onderzoek ter zitting kunnen leiden tot afwijking van de hiervoor bedoelde, als vuistregel te hanteren termijnen dient rekening te worden gehouden met de wijze waarop de zaak door de rechter is behandeld. In rechtsoverweging 4.5 van het arrest van 22 april 2005 is onder letter d verduidelijkt dat hieronder in elk geval moet worden verstaan de mate van voortvarendheid die is betracht bij het vaststellen van de datum van het onderzoek ter zitting.

3.3.2 Middel II betoogt dat het verlenen van uitstel van de motivering van het bezwaar niet aan belanghebbende toerekenbaar is geweest en dat belanghebbende die stelling in haar reactie op het incidentele hoger beroep heeft onderbouwd. Belanghebbende heeft aangevoerd – onder verwijzing naar de arresten van de Hoge Raad van 7 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3117, en van 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1461 – dat het tijdsverloop dat is gemoeid met het aanleveren van de nadere motivering van het bezwaar geen aanleiding mag zijn om in deze zaak af te wijken van de termijn die in het algemeen als redelijk geldt voor de duur van een bepaalde fase van het proces.

Volgens het middel moet het voorgaande ook gelden voor het tijdsverloop dat was gemoeid met het door de Rechtbank op verzoek van belanghebbende verlenen van uitstel van het onderzoek ter zitting. In dit verband wijst het middel erop dat na een eerste verzoek tot uitstel meer dan drie maanden zijn verstreken voordat de Rechtbank, zonder enig voorafgaand contact, een nieuwe oproep verzond met een

2 Vgl. HR 21 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3321, rechtsoverweging 2.4, en HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, rechtsoverweging 3.6.1.

3 Vgl. HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1461, rechtsoverweging 2.5.2, en HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, rechtsoverweging 3.6.2.

zittingsdatum gelegen na de periode waarvoor belanghebbende verhinderdata had opgegeven. Vervolgens heeft het weer drie maanden geduurd voordat de Rechtbank een zittingsdatum had bepaald, aldus het middel.

3.3.3 Middel II slaagt. Belanghebbende heeft het Hof in haar reactie op het incidentele hoger beroep gewezen op de hiervoor in 3.3.2 genoemde omstandigheden. In het licht van dit bij het Hof gevoerde verweer geven de hiervoor in 2.4 weergegeven oordelen van het Hof blijk van miskennen van hetgeen hiervoor in 3.3.1 is overwogen, ofwel hadden zij nader moeten worden gemotiveerd. Die nadere motivering ontbreekt echter in de bestreden uitspraak.

4. Ten overvloede

4.1 Belanghebbende had bij het Hof aangevoerd dat de boetebeschikking wegens schending van het zogenoemde nemo-teneturbeginsel moet worden vernietigd. Het Hof heeft over die stelling geoordeeld dat de verplichting om de suppletie te doen geen schending inhoudt van het nemo-teneturbeginsel, alleen al vanwege het feit dat het voldoen aan de wettelijke verplichting tot tijdig melden dat een onjuiste aangifte is gedaan, op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting.

Omdat de cassatiemiddelen niet zijn gericht tegen dit oordeel van het Hof, hoeft in deze zaak niet te worden ingegaan op de vraag die centraal staat in de conclusie van de Advocaat-Generaal, namelijk de vraag of de in artikel 10a AWR in samenhang gelezen met artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit, neergelegde verplichting tot het bij wijze van suppletie alsnog verstrekken van de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, leidt tot een inbreuk op het in artikel 6 EVRM gewaarborgde recht dat niemand kan worden gedwongen mee te werken aan zijn eigen veroordeling (het nemo-teneturbeginsel). Omwille van de rechtsontwikkeling en met het oog op duidelijkheid voor de rechtspraak zal de Hoge Raad daarop toch ingaan.

4.2.1 Zodra de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte voor de omzetbelasting over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren onjuist of onvolledig heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, is hij op grond van artikel 15, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken. Op grond van artikel 15, lid 2, van het Uitvoeringsbesluit moet de suppletie worden gedaan voordat de belastingplichtige weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden. Verder geldt op grond van artikel 15, lid 3, van het Uitvoeringsbesluit dat de suppletie zo spoedig mogelijk moet geschieden op de door de inspecteur aangegeven wijze. Die voorgeschreven wijze houdt in dat de belastingplichtige met gebruikmaking van een daartoe door de Belastingdienst ontworpen formulier meldt dat en hoeveel omzetbelasting hij in een bepaald tijdvak te veel of te weinig op aangifte heeft voldaan.

4.2.2 Het niet of niet tijdig of het niet op de door de inspecteur aangegeven wijze doen van de hiervoor bedoelde suppletie wordt op grond van artikel 15, lid 4, van het Uitvoeringsbesluit aangemerkt als een overtreding. In geval van opzet of grove schuld kan daarvoor op grond van artikel 10a, lid 3, AWR een bestuurlijke boete aan de belastingplichtige worden opgelegd van ten hoogste 100 procent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet-nakomen van de suppletieplicht niet is of niet zou zijn geheven.

4.2.3 De in artikel 10a AWR neergelegde mededelingsplicht strekt ertoe dat de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige die eerder een onjuiste of onvolledige belastingaangifte heeft gedaan, met het oog op een juiste belastingheffing, in bij algemene maatregel van bestuur aangewezen gevallen uit eigen beweging alsnog juiste en volledige informatie aan de inspecteur verschaft.⁴

4.3 Indien de belastingplichtige ter nakoming van de mededelingsplicht als bedoeld in artikel 10a AWR een suppletie doet waaruit volgt dat hij eerder een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan waardoor te veel of te weinig belasting is betaald, kan daarvan het gevolg zijn dat ten aanzien van die belastingplichtige het vermoeden ontstaat dat hij een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan. Dat brengt echter niet mee dat de belastingplichtige zich met een beroep op het nemo-teneturbeginsel aan de suppletieverplichting zou kunnen onttrekken. Het is immers vaste rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: het EHRM) dat dit beginsel niet in de weg staat aan de verplichting voor een belastingplichtige om informatie te verschaffen ten behoeve van een juiste belastinghef-

4 Vgl. Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, blz. 57.

fig.⁵ 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.

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.⁶

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.

5. Slotsom

Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3.3 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen om vast te stellen of en, zo ja, in hoeverre de redelijke termijn voor de bezwaar- en de beroepsprocedure is overschreden.

6. Overschrijding van de redelijke termijn in de cassatieprocedure

In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 25 maart 2019. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn met zes maanden. Het is aan het verwijzingshof om – met inachtneming van de totale duur van de berechting – te beoordelen of en, zo ja, in hoeverre de boete (verder) dient te worden vermindert in verband met deze overschrijding.

7. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Door het verwijzingshof zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van het geding voor het Hof en van het geding voor de Rechtbank een vergoeding moet worden toegekend.

8. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof,
- verwijst het geding naar het Gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,
- draagt de Staatssecretaris van Financiën op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 519, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 5.049 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

HOF Den Haag, Meerv. belastingk., 15 februari 2019 (Nr. 18/0821)

Uitspraak

in het geding enz.;

op het hoger beroep van belanghebbende en het incidentele hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 26 juni 2018, nr. SGR 17/811, zoals die is gerectificeerd op 19 juli 2018.

1.1. (...)

5 EHRM 10 september 2002, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 76574/01, ECLI:CE:ECHR:2002:0910DEC007657401.

6 EHRM 17 december 1996, Saunders tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 19187/91, ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791. Zie ook HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

Beoordeling

5.1. Met betrekking tot het opleggen van de boete aan belanghebbende heeft de Rechtbank naar 's Hofs oordeel op goede gronden een juiste beslissing genomen. Het Hof neemt in aanmerking dat belanghebbende het door [A] feitelijk leidinggeven aan het achterwege laten door haar van de melding (de in dezen strafbaar gestelde of beboetbare gedraging) in hoger beroep, tegenover de onderbouwing en het voldoende aannemelijk maken door de Inspecteur, niet afdoende heeft bestreden. Belanghebbende heeft voorts haar op de zitting herhaalde stelling niet aannemelijk gemaakt – het is onvoldoende verklaard in tegenspraak met wat [A] in een eerdere fase van de procedure heeft aangegeven – te weten dat zij in de persoon van [A] al in 2011 kennis droeg van onjuistheden of onvolledigheden in de hier voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen. In dat verband wijst het Hof naar – belanghebbende brengt het in het hoger beroep met zoveel woorden naar voren – de stelling dat, nu [A] op die terreinen onvoldoende kennis heeft, het voeren van de administratie en het doen van aangiften voor de omzetbelasting zijn uitbesteed aan een gekwalificeerde externe partij en dat voor fiscaal advies eveneens wordt gebruik gemaakt van de diensten van een deskundige derde, dat [A] namens belanghebbende, naar uit de gedingstukken blijkt, in maart en aan het eind van 2012 de conceptjaarrekening over 2011 en in februari 2013 de definitieve jaarrekening over 2011 met de adviseurs heeft besproken, en dat hem op die momenten telkens moest worden gewezen op de onvolkomenheid van de aangifte voor de omzetbelasting over het tweede kwartaal van 2011.

5.2. Belanghebbende stelt in hoger beroep, onder verwijzing naar een uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch, dat sprake is van het schenden van het nemo-teneturbeginsel. Wat er zij van die uitspraak, het Hof acht geen sprake van een dergelijke schending, alleen al vanwege het feit dat het door belanghebbende voldoen aan de wettelijke verplichting tot het tijdig melden op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of boeting van belanghebbende. In dit verband acht het Hof van belang dat de Inspecteur onweersproken heeft gesteld dat het voldoen aan de verplichting juist boeting of bestraffing voorkomt.

5.3. Met betrekking tot het incidentele hoger beroep heeft te gelden dat het Hof niet volgt de beslissing van de Rechtbank omtrent de vaststelling van de aanwezigheid van een situatie van undue delay en de gevolgen voor de hoogte van de aan belanghebbende opgelegde boete. Naar de Inspecteur gemotiveerd, door belanghebbende niet afdoende weersproken, heeft aangegeven, is de door de Rechtbank geconstateerde vertraging in de procesduur geheel te wijten aan het procedeedgedrag van belanghebbende. Zoals de Inspecteur in het incidentele hoger beroep heeft uiteengezet, heeft belanghebbende diverse keren uitstel gevraagd en gekregen van de mondelinge behandeling voor de Rechtbank. Dit betreft een periode van meer dan zeven maanden. Voorts heeft het verstrekken door haar van de haar verzochte nadere motivering van het bezwaar meer dan drie maanden geduurd. Voor een vermindering van de boete is in het licht van die feiten en omstandigheden geen plaats.

5.4. Naar 's Hofs oordeel is in deze zaak, alle feiten en omstandigheden – ook waar het gaat om de door belanghebbende gestelde financiële omstandigheden – in aanmerking nemende, ook overigens geen plaats voor een vermindering. De boete acht het Hof, gelet op de aard van het vergrijp, passend en ook, uit een oogpunt van normhandhaving, geboden.

5.5. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond en het incidentele hoger beroep gegrond is.

Proceskosten

Het Hof ziet geen reden een partij in de proceskosten te veroordelen.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, en
- bevestigt de uitspraak van de Inspecteur.

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

Middel I

Schending van het recht en in het bijzonder van artikel 10a van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen jo. artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 en de regelgeving van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst alsook van het legaliteitsbeginsel zoals opgenomen in artikel 7 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, doordien het Hof ten onrechte als uitgangspunt heeft genomen

in casu het niet indienen van een suppletieaangifte omzetbelasting in het jaar 2012 moet worden aangemerkt als een overtreding in de zin van voornoemde wetsbepalingen. Dit alles terwijl in casu de plicht reeds bestond in 2011, in welke periode het niet suppleren nog geen overtreding opleverde welke kon worden beboet. Bovendien is de motivering om tot het oordeel te komen onbegrijpelijk.

MITSDIEN is 's-Hofs uitspraak onjuist c.q. onbegrijpelijk.

Toelichting op Middel I

1.1. Op 1 januari 2012 is artikel 10a AWR ingevoerd.

1.2. In artikel 10a, eerste lid, AWR is bepaald dat belastingplichtigen kunnen worden gehouden de inspecteur uit 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.

1.3. In het tweede lid is meer in het bijzonder bepaald dat bij algemene maatregel van bestuur regels kunnen worden gesteld met betrekking tot het uiterste tijdstip en de wijze waarop mededeling als bedoeld in het eerste lid gedaan moet worden.

1.4. In het derde lid is bepaald dat het niet nakomen van de in het eerste als 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.

1.5. In artikel 15, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 is neergelegd 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, is hij gehouden alsnog bij wijze van suppletie de juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen te verstrekken.

1.6. In het eerste lid wordt gesproken over zodra een en ander wordt geconstateerd, moet worden gesuppleerd over een tijdvak. Het derde lid spreekt vervolgens over zo spoedig mogelijk.

1.7. In het onderhavige geval gaat het om de aangifte omzetbelasting over het tweede kwartaal van 2011 en was er nog niet gesuppleerd ten tijde van de aankondiging van het controle-onderzoek.

1.8. Het Hof heeft in r.o. 13 het volgende overwogen:

“[Belanghebbende] heeft aangevoerd dat de gedraging die leidde tot de verplichting tot het indienen van een suppletieaangifte plaatsvond vóór invoering van artikel 10a van de Awr, dat per 1 januari 2012 van kracht is geworden, en het opleggen van de boete daarom in strijd is met het legaliteitsbeginsel. Deze beroepsgrond faalt, omdat de boete niet is opgelegd voor de door [belanghebbende] bedoelde gedraging, namelijk het doen van een onjuiste aangifte, maar voor het niet doen van een suppletieaangifte nadat was geconstateerd dat een onjuiste aangifte was gedaan. Deze constatering vond plaats in 2012, derhalve na de invoering van artikel 10a Awr. Dat het [belanghebbende] ook reeds vóór 1 januari 2012 bekend had kunnen zijn dat zij teveel belasting had teruggevraagd, maakt niet dat het beboetbare feit zich na die datum niet meer kan voordoen.”

1.9. Of het Hof met deze laatste zinsnede heeft bedoeld aan te geven dat ook wist belanghebbende reeds in 2011 dat er een onjuiste aangifte was gedaan dat dan nog ook in 2012 een overtreding kan worden begaan, is ongewis. Op basis van het verhandelde ter zitting zou dat wel in de lijn van de verwachting liggen.

1.10. Het ingenomen standpunt was immers niet dat belanghebbende had kunnen weten van de onjuiste aangifte in 2011, maar dat deze dat ook wist. Het Hof ging er ter zitting reeds vanuit dat het stoppen van een pro forma factuur in een bakje voor de administratie erop wijst dat opzettelijk een onjuiste aangifte werd gedaan, waarmee tevens op dat moment de suppletieverplichting bestond. Een verplichting bestond op dat moment echter nog niet, omdat de regeling van artikel 10a AWR nog niet was ingevoerd.

1.11. Ter zitting hebben wij als gemachtigden te kennen gegeven dat bij de betaling op aangifte, of de directeur/bestuurder van belanghebbende die aangifte nu feitelijk wel of niet had gezien voor inzending, de onjuistheid bekend was. Immers week de afdracht in aanzienlijke mate af van de afdracht welke normaliter plaatsvond. Op pagina 3 halverwege staat door de Belastingdienst zelf ook opgetekend:

“(…) Het geld is bewust overgeboekt naar andere ondernemingen van [A] en een deel is gebruikt voor de aflossing van de lening die [X] B. V. had op de echtgenote van [A]. [A] geeft aan dat hij zich niet bewust is geweest van de herkomst van dat geld.”

1.12. Tijdens de zitting gaf het Hof ook reeds te kennen dat zulks slechts door de directeur/bestuurder was aangegeven tijdens het eindgesprek van het controleonderzoek om een boete ex artikel 67f AWR te ontlopen, vanwege het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte omzetbelasting.

1.13. Onzes inziens kan de overtreding van artikel 10a AWR en de daarbij behorende regelgeving slechts eenmaal worden begaan en is het geen voortdurende overtreding. Zodra het bekend is geworden dient te worden gesuppleerd. Nu de bekendheid in 2011 heeft plaatsgehad ten tijde van de afdracht op aangifte en/of ten tijde van de overboeking van het overschot ad € 209.000 aan gelden, is er geen sprake van een beboetbaar feit.

1.14. Dat (de bestuurder/directeur van) belanghebbende er bij de bespreking van de jaarrekening over het jaar 2011 begin 2012 nogmaals werd geattendeerd dat er te weinig was afgedragen aan belastingen vanwege de fout in het tweede kwartaal in 2011, maakt zulks niet anders.

1.15. Door aan alle bekende feiten (en standpunten ter zake) voorbij te gaan en niet in aanmerking te nemen dat de onjuistheid reeds in 2011 bekend was, is het Hof gekomen tot een onbegrijpelijke vaststelling dan wel indien het Hof wel heeft aangenomen dat die bekendheid er was in 2011, maar met de hernieuwde bekendheid in 2012 alsnog had moeten worden gesuppleerd, gaat het Hof uit van een onjuiste rechtsopvatting.

Mitsdien heeft het Hof het recht geschonden dan wel is het oordeel ontoereikend gemotiveerd c.q. onbegrijpelijk.

Middel II

Schending van het recht en in het bijzonder van artikel 6 EVRM, doordien het Hof heeft aangenomen dat geen sprake is geweest van undue delay. Het Hof heeft ten onrechte overwogen dat de vertraging in de procesduur te wijten is geweest aan het procedeergedrag van belanghebbende door diverse malen uitstel te vragen voor de mondelinge behandeling bij de rechtbank en het verstrekken van de motivering van bezwaar meer dan drie maanden heeft geduurd. Bovendien is de motivering om tot het oordeel te komen onbegrijpelijk.

Mitsdien is 's-Hofs uitspraak onjuist c.q. onbegrijpelijk.

Toelichting op Middel II

2.1. De redelijke termijn is in ieder geval aangevangen op 11 november 2015 ten tijde van de aanbieding van het controlerapport met daarin de mededeling van het opleggen van de boete. De uitspraak van de rechtbank dateerde van 26 juni 2018. Dat maakt de uitspraak is gedaan meer dan een halfjaar na afloop van de twee jaarstermijn.

2.2. Op 17 november 2015 is de boete opgelegd. Het Hof merkt op dat het meer dan drie maanden heeft geduurd eerdat een nadere motivering is gekomen van het gemaakte bezwaar. De nadere motivering is binnengekomen op 21 maart 2016. Dit tijdsverloop wordt aan belanghebbende toegerekend. Echter reeds op 1 december 2015 is pro forma bezwaar gemaakt, derhalve binnen twee weken na dagtekening van de boetebeschikking. Belanghebbende had derhalve in beginsel tot 29 december 2015 om bezwaar te maken tegen de boete.

2.3. Boven heeft de Hoge Raad op 7 november 2014, *BNB 2015/57* nog eens herhaald wat hij eerder in zijn arrest van 20 juni 2014, *BNB 2014/200*, heeft geformuleerd, te weten dat voor de beoordeling of een bepaalde fase van het proces langer heeft geduurd dan redelijk is, rekening is gehouden met de omstandigheid dat in een niet onaanzienlijk deel van de gevallen aan partijen enige tijd wordt gegund voor herstel van eventuele verzuimen in hun bezwaar- of beroepschrift, en dat het ook niet ongebruikelijk is dat

aan partijen enig uitstel wordt verleend voor het indienen van verdere processtukken. Van het tijdsverloop dat daarmee gemoeid is, kan niet worden gezegd dat het wordt veroorzaakt door een bijzondere omstandigheid die meebrengt dat een langer tijdsverloop dan twee jaar nog als redelijk kan worden aangemerkt.

2.4. Kortom, het tijdsverloop van de nadere motivering in bezwaar kan geen grond opleveren om niet van een undue delay uit te gaan. Bovendien was er dan nog voldoende tijd, te weten twee maanden om uitspraak te doen op het bezwaar, om binnen de geijkte termijn van een halfjaar te blijven. De uitspraak van de inspecteur dateert echter van eind 2016.

2.5. Met dagtekening 11 september 2017 heeft de rechtbank belanghebbende opgeroepen voor een zitting van 5 oktober 2017. Op 12 september 2017, derhalve op de dag van ontvangst, is te kennen gegeven dat de gemachtigde verhinderd was en zijn verhinderdata opgegeven voor de periode nadien. Er gaan echter meer dan drie maanden overheen voordat op 16 januari 2018 een nieuwe oproep wordt verzonden, waardoor deze buiten de eerder opgegeven verhinderdata viel. De geplande datum was bepaald op 15 februari 2018 (kort nadien) en in een vakantieperiode zonder enig voorafgaand (telefonisch) contact. Op 24 januari 2018 zijn verhinderdata doorgegeven. Dat het vervolgens weer drie maanden duurt voordat een zittingsdatum wordt bepaald op 19 april 2018 voor 15 mei 2018, zijn omstandigheden die niet aan belanghebbende kunnen worden tegengeworpen.

2.6. De oproepingen lieten telkens meer dan drie maanden op zich wachten en zonder enig telefonisch contact werd vervolgens een zitting bepaald binnen een maand nadien. De ervaring leert dat de agenda's dan al redelijk vol zitten of andere afspraken of zittingen staan gepland.

2.7. Kortom geen van voornoemde elementen kunnen leiden tot enige toerekening van verstreken tijd aan belanghebbende en indien en voor zover zulks zou hebben te gelden voor een periode vanaf de tweede oproeping van de rechtbank is er nog steeds sprake van een overschrijding van de redelijke termijn, waardoor een matiging van de boete zou moeten hebben plaatsvinden, die alsdan ook tot een korting van 10% zou hebben geleid.

Mitsdien heeft het Hof het recht geschonden dan wel is het oordeel in het licht van de vaste rechtspraak onbegrijpelijk.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Ettema:

1. Inleiding

Inleiding

1.1 Is de wettelijke verplichting tot het indienen van een suppletieaangifte op grond van artikel 10a Algemene wet inzake rijksbelasting (Awr) in samenhang met artikel 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Uitv.besl. OB) in strijd met artikel 6 Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (EVRM) en artikel 48 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Handvest)? Deze vraag staat centraal in deze conclusie.

1.2 Meer specifiek onderzoek ik hoe deze wettelijke mededelingsplicht onder bestuursrechtelijke sanctiedreiging zich verhoudt tot het door voornoemde bepalingen gewaarborgde beginsel dat niemand mag worden gedwongen bij strafvervolgning bewijs tegen zichzelf te leveren (het nemo-teneturbeginsel¹). De aanleiding voor dit onderzoek vormt een uitspraak van de strafkamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018² waarin zij ambtshalve en ten overvloede oordeelt dat de suppletieplicht van artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB in strijd is met het nemo-teneturbeginsel en de genoemde fiscale bepalingen jegens de verdachte buiten toepassing laat. Belanghebbende beroept zich op die uitspraak, maar het gerechtshof in deze zaak oordeelt anders. Het Openbaar Ministerie heeft beroep in cassatie tegen de uitspraak van gerechtshof Den Bosch ingesteld,³ maar naderhand is dit beroep ingetrokken, zodat de uitspraak onherroepelijk is geworden. Omdat de juistheid van het ten-overvloede-oordeel daardoor 'in de lucht blijft hangen' en de beoordeelde vraag een rechtsvraag betreft, zie ik aanleiding deze kwestie in deze zaak te belichten.

1 Voluit: 'Nemo tenetur prodere se ipsum'.

2 Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, nr. 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

3 Bij de Hoge Raad bekend onder nummer 19/03275.

1.3 Daarnaast behandel ik de vragen of de suppletieplicht in het geval van belanghebbende strijd oplevert met het legaliteitsbeginsel en of de redelijke termijn voor de berechting van de zaak is overschreden.

De feiten en het geding in feitelijke instanties

1.4 [A] is bestuurder en voor 99 percent aandeelhouder van [D] Beheer B.V., die enig aandeelhouder is van belanghebbende. Voor het verzorgen van de administratie en het verlenen van fiscale advisering maakt belanghebbende gebruik van externe dienstverleners. In verband met een voorgenomen aankoop van onroerend goed heeft [A] op naam van de verkoper een aan belanghebbende gerichte factuur opge maakt met de aanduiding 'pro-forma'. Op de factuur zijn drie onroerende zaken vermeld met een koopprijs van in totaal € 1.100.000 vermeerderd met € 209.000 aan omzetbelasting. In de aangifte omzetbelasting over het tweede kwartaal van 2011 heeft belanghebbende deze omzetbelasting in aftrek gebracht. De koop is niet doorgegaan. In de jaarstukken van belanghebbende is de omzetbelasting op de balans per 31 december 2011 als schuld opgenomen. Tijdens besprekingen die [A] in maart 2012, eind 2012 en op 30 juli 2014 met zijn adviseurs heeft gehad is aandacht besteed aan het indienen van een suppletie-aangifte. Belanghebbende heeft niet een suppletieaangifte ingediend.

1.5 Aan belanghebbende is een naheffingsaanslag omzetbelasting van € 209.910 opgelegd en op grond van artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB een boete die wegens financiële omstandigheden is gematigd tot € 5.000. In bezwaar heeft de Inspecteur de boetebeschikking gehandhaafd.

1.6 Aan [A] is als feitelijk leidinggever van belanghebbende een (gematigde) vergrijpboete van € 75.000 opgelegd op grond van artikel 5:1(3) Algemene wet bestuursrecht (Awb). De boete aan [A] is in verband met zijn overlijden komen te vervallen.

1.7 In feitelijke instanties is in geschil of de in onderdeel 1.5 genoemde boete terecht en naar het juiste bedrag is opgelegd. Meer specifiek is in geschil of belanghebbende opzettelijk heeft nagelaten zo spoedig mogelijk een suppletieaangifte over 2011 in te dienen. Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) heeft de stelling van belanghebbende dat het opleggen van de boete strijd oplevert met het legaliteitsbeginsel afgewezen.⁴ Zij acht redengevend dat de constatering dat een onjuiste aangifte is gedaan, plaatsvond na de invoering van artikel 10a Awr. Dat het belanghebbende ook reeds vóór 1 januari 2012 bekend had kunnen zijn dat zij te veel belasting heeft teruggevraagd, maakt niet dat het beboetbare feit zich na die datum niet meer kan voordoen, aldus de Rechtbank. Voorts heeft de Rechtbank geoordeeld dat het niet-indienen van de suppletie is te wijten aan opzettelijk handelen van [A] dat aan belanghebbende kan worden toegerekend. De Rechtbank heeft geen aanleiding gezien de boete (verder) te matigen. Vanwege de overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen de zaak had moeten worden afgedaan, heeft de Rechtbank de boete met 10% verminderd tot € 4.500. Belanghebbende heeft hoger beroep aangetekend tegen de uitspraak van de Rechtbank, de Inspecteur incidenteel hoger beroep.

1.8 Gerechtshof Den Haag (het Hof) heeft het oordeel van de Rechtbank wat betreft de (hoogte van de) boete bekrachtigd.⁵ Volgens het Hof heeft de Rechtbank op goede gronden een juiste beslissing genomen. Het Hof heeft daarbij in aanmerking genomen dat belanghebbende niet afdoende heeft bestreden dat [A] feitelijk leiding heeft gegeven aan het achterwege laten van de suppletie. Belanghebbende heeft voorts niet aannemelijk gemaakt dat zij in de persoon van [A] al in 2011 kennis droeg van de onjuistheden of onvolledigheden in de aangifte. De stelling van belanghebbende in hoger beroep dat de suppletieplicht een schending oplevert van het nemo-teneturbeginsel⁶ kan naar het oordeel van het Hof niet slagen, alleen al vanwege het feit dat het voldoen aan de wettelijke verplichting tot het tijdig doen van suppletie op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting van belanghebbende. Het Hof komt tot de slotsom dat het hoger beroep van belanghebbende ongegrond is. Het incidentele hoger beroep van de Inspecteur is wel gegrond omdat de vertraging in de procesduur naar het oordeel van het Hof geheel is te wijten aan het procedeedrag van belanghebbende. Het Hof vernietigt de uitspraak van de Rechtbank en bevestigt de uitspraak op bezwaar van de Inspecteur.

4 Rechtbank Den Haag 26 juni 2018, SGR 17/811, ECLI:NL:RBDHA:2018:9347.

5 Gerechtshof Den Haag 15 februari 2019, nr. BK-18/00821, ECLI:NL:GHDHA:2019:3882.

6 Belanghebbende verwijst naar de uitspraak van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018, nr. 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

Geding in cassatie

1.9 In cassatie stelt belanghebbende twee middelen voor. Het eerste middel betoogt dat het in 2012 niet-suppleren geen overtreding oplevert van artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB, omdat de suppletieplicht reeds bestond in 2011 en toen nog geen overtreding opleverde die kon worden beboet. Het opleggen van een boete op grond van dit artikel is volgens belanghebbende daarom in strijd met het legaliteitsbeginsel van artikel 7 EVRM. Het oordeel is voorts onbegrijpelijk, aldus het eerste middel. Met het tweede middel komt belanghebbende op tegen het oordeel van het Hof dat geen sprake is van 'undue delay'. Volgens het middel heeft het Hof ten onrechte geoordeeld dat de vertraging in de procesduur is te wijten aan het procedeedrag van belanghebbende.

1.10 De staatssecretaris van Financiën (de Staatssecretaris) heeft een verweerschrift ingediend. Hij stelt zich op het standpunt dat het eerste middel feitelijke grondslag mist en dat in cassatie geen ruimte is voor een hernieuwd feitenonderzoek. Het tweede middel kan zijns inziens evenmin slagen omdat het oordeel van het Hof in lijn is met het overzichtsarrest van de Hoge Raad van 19 februari 2016.⁷

1.11 Belanghebbende heeft naar aanleiding van het verweerschrift een conclusie van repliek ingediend. De Staatssecretaris heeft laten weten niet te dupliceren.

Inhoud van de conclusie

1.12 In deze conclusie onderzoek ik – zoals gezegd – of de suppletieplicht in artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB in strijd is met het nemo-teneturbeginsel dat deel uitmaakt van artikel 6 EVRM en artikel 48 Handvest.⁸ Ofschoon de voorgestelde middelen zich niet richten tegen het oordeel van het Hof dat dit beginsel niet is geschonden, zie ik, mede gelet op de eerdergenoemde uitspraak van de meervoudige strafkamer van gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018⁹, niettemin aanleiding om deze vraag aan de orde te stellen. In onderdeel 2 ga ik in op de gevolgen van het al dan niet voldoen aan de suppletieplicht voor de omzetbelasting. In onderdeel 3 behandel ik de vraag of de suppletieplicht in artikel 10a Awr een schending kan opleveren van het nemo-teneturbeginsel en wat de eventuele gevolgen zijn van een dergelijke schending. In onderdeel 4 behandel ik de middelen van belanghebbende en ga ik ambtshalve na of in het geval van belanghebbende het nemo-teneturbeginsel is geschonden.

2. Kader suppletieplicht omzetbelasting

2.1 Op 1 januari 2012 is een wettelijke suppletieplicht voor (onder meer) de omzetbelasting ingevoerd. De belastingplichtige moet de inspecteur een mededeling doen zodra hij constateert dat hij een eerdere aangifte onjuist of onvolledig heeft gedaan over een tijdvak in de afgelopen vijf kalenderjaren. Hij hoeft de mededeling slechts te doen als te weinig of te veel omzetbelasting is betaald. De suppletie moet zo snel mogelijk worden gedaan, maar in ieder geval voordat de inspecteur de fout al zelf op het spoor komt (of de belastingplichtige dit redelijkerwijs kon vermoeden). In de parlementaire stukken is opgetekend dat de onjuistheden of onvolledigheden vaak aan het licht zullen komen bij het opmaken van de jaarstukken.¹⁰ Omdat de belastingplichtige uiterlijk moet suppleren voordat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden, zal hij dat in ieder geval voor het indienen van de aangifte inkomstenbelasting/vennootschapsbelasting moeten doen als uit de jaarstukken blijkt dat er een omzetbelastingschuld is.¹¹

2.2 De suppletie moet worden ingediend op de door de inspecteur aangegeven wijze. Op de website van de belastingdienst staat het formulier waarmee de suppletie vanaf 1 april 2012 kan worden gedaan.

⁷ HR 19 februari 2016, nr. 14/03907, ECLI:NL:HR:2016:252.

⁸ Ingevolge artikel 51 Handvest richt het Handvest zich alleen tot de lidstaten als zij het Unierecht ten uitvoer brengen. Dit is bijvoorbeeld het geval als een boete in het geding is die is opgelegd omdat onjuiste informatie is verstrekt ten behoeve van de btw-heffing, vgl. HvJ 26 februari 2013 (Grote kamer), Åkerberg Fransson, C-617/10, na conclusie A-G Cruz Villalón, ECLI:EU:C:2013:105. Voorts hebben rechten uit dit Handvest die corresponderen met de rechten uit het EVRM dezelfde inhoud en reikwijdte als die welke het verdrag daaraan toekent (maar ruimere rechtsbescherming is mogelijk). Dit volgt uit artikel 52(3) Handvest en is tevens bevestigd in HvJ 17 december 2015, WebmindLicenses, C-419/14, na conclusie A-G Wathelet, ECLI:EU:C:2015:832, punt 70 en meer recent in HvJ 2 februari 2021, Consob, C-481/19, na conclusie A-G Pikamäe, ECLI:EU:C:2021:84, punt 37. Ik ga in deze conclusie daarom met name in op artikel 6 EVRM en de arresten van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM) over de toepassing van dit artikel.

⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, nr. 20-003061-16, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879.

¹⁰ Kamerstukken II 2010/11, 33004, nr. 5, p. 60.

¹¹ Zie ook J.B. Baron, 'Catch Me If You Can: de suppletieaangifte, een omzetbelastingschuld op de balans en een vergrijpboete', TFB 2016, nr. 5, p. 30.

Volgens de toelichting op dit formulier is de suppletie vergelijkbaar met een nieuwe aangifte omzetbelasting.¹²

2.3 De verplichting een suppletie voor de omzetbelasting in te dienen, is opgenomen in artikel 10a Awr in samenhang met artikel 15 Uitv.besl. OB. Artikel 10a Awr bepaalt:

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.”

2.4 De in het eerste lid van artikel 10a Awr genoemde verplichting is voor het indienen van suppletie-aangiften uitgewerkt in artikel 15 Uitv.besl. OB:

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.”

2.5 Geen suppletie vindt plaats voor bedragen onder € 1.000.¹³ Uit de bewoordingen van artikel 15 Uitv. besl. OB volgt dat de suppletieplicht alleen betrekking heeft op een gedane aangifte.¹⁴ In het eerste lid van deze bepaling staat immers dat de suppletieplicht bestaat indien de belastingplichtige constateert dat hij een aangifte onjuist of onvolledig heeft gedaan. Als de aangifte niet is gedaan, levert dat geen schending van de suppletieplicht op.

2.6 Het niet-voldoen aan de suppletieplicht is aangemerkt als een overtreding en wordt bestraft met een vergrijpboete van maximaal 100% van het ten onrechte niet geheven bedrag aan belasting. Dit volgt uit artikel 10a(3) Awr in samenhang met artikel 15(4) Uitv.besl. OB. Evenals voor andere vergrijpboeten is vereist dat opzet of grove schuld aanwezig is bij de belastingplichtige. De suppletieplicht laat onverlet dat de belastingplichtige een naheffingsaanslag met een verzuimboete of een vergrijpboete, kan worden opgelegd voor het doen van een onjuiste aangifte ten gevolge waarvan te weinig omzetbelasting is voldaan.¹⁵ Hij blijft dus verplicht om een volledige en juiste aangifte te doen en de materieel verschuldigde belasting te betalen.

12 Te raadplegen via: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/toelichting_bij_de_suppletie_omzetbelasting.

13 Zie de toelichting op het formulier voor het indienen van een suppletie. In dat geval vindt de correctie plaats bij de volgende aangifte omzetbelasting. Zie ook de brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 januari 2019 (Vragen van het lid Lodders (VVD) aan de Staatssecretaris van Financiën over de aangifte omzetbelasting (btw) (ingezonden 20 november 2018)), nr. 2018-0000214414, onder antwoord 2.

14 Zo ook Rechtbank Noord-Nederland 12 juli 2018, LEE 16/3317, ECLI:NL:RBNNE:2018:2759.

15 *Kamerstukken II* 2010/11, 33004, nr. 3, p. 60.

2.7 In het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (BBBB) is evenwel vermeld dat geen vergrijpboete wordt opgelegd indien wél is gesuppleerd.¹⁶ Strafvervolgning vanwege het opzettelijk doen van een onjuiste of onvolledige aangifte overeenkomstig artikel 69(2) Awr zal evenmin plaatsvinden, omdat met een tijdige suppletie wordt voldaan aan de inkeerregeling van artikel 69(3) Awr.

2.8 Het blijft voor de inspecteur na suppletie wel mogelijk een verzuimboete op te leggen. § 24a(3) BBBB vermeldt hierover het volgende:

- “3. Indien sprake is van een suppletie legt de inspecteur,
- geen vergrijpboete op grond van artikel 67f van de AWR op (zie § 25, twaalfde lid), en
 - geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie alsnog wordt betaald € 20.000 of minder bedraagt, of
 - geen verzuimboete op indien het belastingbedrag dat ingevolge de suppletie wordt betaald minder bedraagt dan 10 procent van het bedrag van de belasting die over het tijdvak/de tijdvakken waarop de suppletie(s) betrekking heeft/hebben, eerder per saldo is betaald dan wel terugontvangen;
 - in overige gevallen een verzuimboete op van 5 procent tot het wettelijk maximum van artikel 67c, eerste lid, van de AWR.”

2.9 Alleen indien het te suppleren belastingbedrag meer is dan € 20.000 of meer is dan 10% van het belastingbedrag dat per saldo is betaald of terugontvangen over het tijdvak waarop de suppletieaangifte betrekking heeft, wordt een verzuimboete opgelegd van 5%. Op basis van de tekst van letter b wordt niet duidelijk wat de grondslag voor deze boete is. Ik neem aan dat is bedoeld: 5% van de verschuldigde belasting tot het wettelijk maximum van artikel 67c Awr, zoals ook in § 24(2) BBBB staat. Hoe dan ook, de verzuimboete kan nooit meer bedragen dan € 4.920 (wettekst 1 januari 2010 tot 1 januari 2015).

3. *Schending van het nemo-teneturbeginsel?*

3.1 Een informatieplicht zoals de suppletieplicht heeft in de eerste plaats tot doel de juiste belastingheffing te verzekeren en is daarom als zodanig niet in strijd met artikel 6 EVRM.¹⁷ Aangezien het doen van een onvolledige of onjuiste aangifte in beginsel respectievelijk beboetbaar en strafbaar is, kan artikel 6 EVRM wel in beeld komen.¹⁸ Van de waarborgen die artikel 6 EVRM biedt, maakt ook deel uit het recht van de verdachte om niet mee te werken aan zijn eigen veroordeling (de nemo-teneturwaarborg).¹⁹ Het EHRM erkende dit voor het eerst in *Funke*.²⁰ Het Hof spreekt over een de verdachte toekomend zwijgrecht ('the right to remain silent') en een recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie ('the right not to contribute to incriminating himself').²¹

3.2 De spanning tussen de meewerkverplichting voor de belastingheffing enerzijds en het zwijgrecht en niet-meewerkrecht voor de boete anderzijds heeft tot veel rechtspraak aanleiding gegeven. In het kader van deze cassatieprocedure acht ik het niet opportuun alle aspecten van de rechtspraak van het EHRM en de Hoge Raad en de opvattingen daarover te bespreken.²² De in mijn ogen voor deze zaak belangrijkste arresten passeren de revue.

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018

3.3 Belanghebbende stelt in hoger beroep, onder verwijzing naar het arrest van de meervoudige strafkamer van het gerechtshof 's-Hertogenbosch van 10 juli 2018 dat ook in haar geval het nemo-teneturbeginsel is geschonden. Het gerechtshof is in die zaak (ambtshalve) tot de slotsom gekomen dat de wet-

16 § 24a(3) BBBB jo § 25(8) BBBB. In een brief van 11 november 2011 had de staatssecretaris van Financiën reeds bevestigd dat het beleid dat gold voor de boeteoplegging bij vrijwillige suppletie na invoering van artikel 10 a Awr wordt voortgezet. *Kamerstukken* 2011/12, 33 003, nr. 29, p. 9.

17 Geschillen over de hoogte van de belastingaanslag vallen buiten de reikwijdte van artikel 6 EVRM. Dit volgt uit EHRM 12 juli 2001, Ferrazzini t. Italië, nr. 44759/98, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998, § 29.

18 Dat betekent dat ook pure belastingaspecten worden meegenomen in de beoordeling, zie EHRM 23 november 2006, Jussila t. Finland, nr. 73053/01, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 45.

19 EHRM 25 februari 1993, Funke t. Frankrijk, nr. 10828/84, ECLI:CE:ECHR:1993:0225JUD001082884. Zie ook EHRM 17 december 1996, Saunders t. Verenigd Koninkrijk, nr. 19187/91, ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791_§ 68.

20 Zie vorige voetnoot.

21 § 44.

22 Voor een bloemlezing van de EHRM-rechtspraak verwijs ik naar L.C.A. Wijsman, 'Nemo tenetur in belastingzaken' (FM nr. 150), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 63-74 en van de rechtspraak van de belastingkamer en civiele kamer van de Hoge Raad naar p. 316 van dat werk.

gever niet heeft willen voorzien in de mogelijkheid van strafvervolgning van overtreding van de suppletieplicht en heeft de verdachte ontslagen van alle rechtsvervolgning. Voorts heeft het gerechtshof geoordeeld dat, al zou de wetgever hebben voorzien in een strafbaarstelling van het niet voldoen aan de suppletieplicht, de artikelen 10a Awr en 15 Uitv.besl. OB buiten toepassing dienen te worden gelaten wegens strijd met artikel 6 EVRM en artikel 48 Handvest. Het gerechtshof overweegt daartoe allereerst dat uit artikel 6(2) EVRM het recht van de verdachte volgt om niet mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Op grond van jurisprudentie van het EHRM wordt dat recht geschonden als de verdachte wordt gedwongen wilsafhankelijke informatie af te staan.²³ Volgens het gerechtshof verstrekt een belastingplichtige bij een suppletie omzetbelasting wilsafhankelijke informatie (originele voetnoten weggelaten):

“(…) 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. Deze inlichtingen, gegevens of aanwijzingen zijn van de wil van de belastingplichtige afhankelijk, omdat de voor de suppletie benodigde inlichtingen, gegevens of aanwijzingen (over één of meer tijdvakken) voor die suppletie op de door de inspecteur aangegeven wijze (artikel 15, derde lid, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968) moeten worden verzameld en opgesteld.”

3.4 Bovendien is volgens dit hof sprake van een *criminal charge* omdat het niet voldoen van de materieel verschuldigde omzetbelasting en het doen van een onjuiste aangifte respectievelijk beboetbaar en strafbaar is (originele voetnoten weggelaten):

“Het hof stelt vast dat belastingplichtigen aldus bij wet verplicht zijn onjuistheden of onvolledigheden in hun belastingaangiften omzetbelasting ten spoedigste bij de inspecteur te melden. Met het doen van een dergelijke suppletie, zeker indien – zoals in het onderhavige geval – sprake is van opzettelijk onjuiste gedane aangiften omzetbelasting, stelt de belastingplichtige de inspecteur in kennis van het feit dat hij een onjuiste aangifte heeft gedaan en (daardoor) te weinig omzetbelasting heeft voldaan. Het niet voldoen van materieel verschuldigde omzetbelasting en het doen van een onjuiste belastingaangifte is respectievelijk beboetbaar en strafbaar. De inspecteur kan, als hij na de suppletie een naheffingsaanslag oplegt over het tijdvak waarvoor eerder een onjuiste aangifte is gedaan, tegelijkertijd met die naheffingsaanslag bij boetebeschikking over dat tijdvak een verzuim- of een vergrijpboete opleggen. Beide boeten moeten worden aangemerkt als een ‘criminal charge’ als bedoeld in artikel 6 van het EVRM. Zelfs kan, in plaats van het opleggen van bestuursrechtelijke boetes, worden besloten tot het instellen van strafvervolgning.”

3.5 Weliswaar bestaat op het moment van de suppletieplicht nog geen *criminal charge*, maar volgens dit hof kan het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis verliezen als zou worden aanvaard dat de belastingplichtige melding moet maken van een feit dat aanleiding geeft tot een vermoeden van schuld, waaruit een *criminal charge* kan voortvloeien:

“Alhoewel het recht om zichzelf niet te belasten voortvloeit uit het zwijgrecht en derhalve het daaraan ontleende recht om zichzelf niet te belasten bestaat nadat sprake is van een redelijk vermoeden van schuld ter zake van een ‘criminal charge’ als bedoeld in artikel 6 van het EVRM, zou het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis 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 bij de overheid ontstaan van een redelijk vermoeden van schuld, waaruit een ‘criminal charge’ kan voortvloeien.

Door de verdachte bij wet tot suppletie te dwingen, terwijl zij daarmee de inspecteur van de rijksbelastingdienst op het spoor brengt van een beboetbaar of strafbaar feit en zich aldus bloot stelt aan een bestuursrechtelijke boete of strafvervolgning, verliest het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis.”

3.6 Het gerechtshof 's-Hertogenbosch komt tot de slotsom dat de suppletieplicht in strijd is met artikel 6(2) EVRM en 48(1) Handvest en wegens die strijdigheid jegens de verdachte buiten toepassing dient te blijven.

²³ Ik kom hierop terug in de onderdelen 3.15-3.21.

Criminal charge

3.7 Anders dan het gerechtshof 's-Hertogenbosch acht het Hof in deze procedure het nemo-teneturbeginsel niet geschonden. Het Hof legt aan dat oordeel ten grondslag dat het voldoen aan de suppletieplicht op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting:

“5.2. Belanghebbende stelt in hoger beroep, onder verwijzing naar een uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch, dat sprake is van het schenden van het nemo-teneturbeginsel. Wat er zij van die uitspraak, het Hof acht geen sprake van een dergelijke schending, alleen al vanwege het feit dat het door belanghebbende voldoen aan de wettelijke verplichting tot het tijdig melden op geen enkele wijze leidt tot bestraffing of beboeting van belanghebbende. In dit verband acht het Hof van belang dat de Inspecteur onweersproken heeft gesteld dat het voldoen aan de verplichting juist beboeting of bestraffing voorkomt.”

3.8 Het is inderdaad zo dat de Inspecteur in de onderhavige procedure heeft gesteld dat de belastingplichtige met het voldoen aan de suppletieverplichting “voorkomt dat hij een fiscaal strafbaar, cq beboetbaar, feit begaat”.²⁴ Blijkens de toelichting op deze stelling doelt de Inspecteur op de boete die staat op het niet-voldoen aan de suppletieplicht, de boete van artikel 10a Awr dus. Deze boete dient als (dwang-)middel om de belastingplichtige ertoe te brengen alsnog een juiste aangifte omzetbelasting in te dienen. Dit is niet de relevante *criminal charge* waarvoor belanghebbende zichzelf incrimineert. Middels de suppletie brengt de belastingplichtige de inspecteur op de hoogte van een eerdere onjuiste of onvolledige aangifte waardoor te weinig belasting is voldaan. Dat laatste is het feit waarvoor de belastingplichtige met de suppletie belastend materiaal verstrekt. Indien het Hof heeft bedoeld dat de suppletie nooit tot een boete kan leiden, heeft het miskend dat voor het feit waarvan de belastingplichtige de inspecteur op de hoogte moet brengen wel bestuurlijke beboeting mogelijk is. Ook na suppletie blijft het immers mogelijk een verzuimboete op te leggen (zie onderdeel 2.8).

3.9 De waarborgen van artikel 6 EVRM gelden slechts indien sprake is van een *criminal charge* tegen de belastingplichtige. De eerste volzin van artikel 6(1) EVRM luidt als volgt:

“In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law.”

3.10 In het geval van belanghebbende is enkel een boete op grond van artikel 10a Awr opgelegd²⁵ en heeft dus geen bestuurlijke beboeting (op grond van artikel 67c of 67f Awr) of strafrechtelijke vervolging plaatsgevonden wegens het doen van onjuiste of onvolledige aangifte, hetgeen in beginsel wel had gekund. Belanghebbende heeft immers niet gesuppleerd, zodat niet kon worden uitgesloten dat hem een vergrijpboete zou worden opgelegd respectievelijk strafrechtelijke vervolging zou plaatsvinden. En ook als belanghebbende wel aan de wettelijke suppletieplicht had voldaan, kon hem een boete worden opgelegd, te weten een verzuimboete.²⁶ Dat uiteindelijk geen beboeting of bestraffing heeft plaatsgevonden, brengt echter niet mee dat de waarborgen van artikel 6 EVRM niet gelden. Volgens rechtspraak van het EHRM zijn die waarborgen ook van toepassing als niet kan worden uitgesloten dat de informatie in verband met een *criminal charge* tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt. Dit volgt onder meer uit *J.B.*²⁷ en *Chambaz*²⁸ en heeft de civiele kamer van de Hoge Raad bevestigd in het arrest van 12 juli 2013²⁹:

“3.7 Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilsafhankelijk materiaal), geldt het volgende. Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een “criminal charge” tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, ECLI:NL:XX:2001:AN6999, NJ 2003/354 (J.B. tegen Zwitserland)), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen.

²⁴ Verweerschrift voor het Hof, p. 4-5.

²⁵ Verweerschrift voor de Rechtbank, p. 9.

²⁶ § 24A BBBB sluit wel uit dat een vergrijpboete wordt opgelegd na suppletie, maar niet dat een verzuimboete wordt opgelegd.

²⁷ EHRM 3 mei 2001, J.B. t. Zwitserland, nr. 31827/96, ECLI:CE:ECHR:2001:0503JUD003182796, § 66.

²⁸ EHRM 5 april 2012, Chambaz t. Zwitserland, nr. 11663/04, ECLI:CE:ECHR:2012:0405JUD001166304, § 54. Zie ook noot Thomas, *FED* 2012/77.

²⁹ HR 12 juli 2013, nr. 12/01880, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, punt 3.7.

Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.”

3.11 Belanghebbende kon, zoals gezegd, op het moment dat zij een suppletie moest indienen niet uitsluiten dat de Inspecteur naar aanleiding van de suppletie een verzuimboete op grond van artikel 67c Awr zou opleggen (zie onderdeel 2.8). Artikel 6 EVRM is ook van toepassing op een dergelijke (geringe) bestuurlijke boete.³⁰ Uit het arrest *Jussila*³¹ van de Grote Kamer van het EHRM over een fiscale boetezaak volgt dat ook een (lichte) boete met een punitief karakter als *criminal charge* kan worden aangemerkt.³²

3.12 Dat roept de vraag op hoe artikel 6 EVRM zich verhoudt tot de verplichting om een aangifte in te dienen en informatie aan te leveren ten behoeve van een juiste belastingheffing. In *Allen*³³ heeft het EHRM vooropgesteld dat het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie in beginsel niet in de weg staat aan de verplichting voor de belastingplichtige om informatie te delen ten behoeve van een juiste belastingheffing:

“The right not to incriminate oneself is primarily concerned, (...) with respecting the will of an accused person to remain silent in the context of criminal proceedings and the use made of compulsorily obtained information in criminal prosecutions. It does not per se prohibit the use of compulsory powers to require persons to provide information about their financial or company affairs (...). (...) The obligation to make disclosure of income and capital for the purposes of the calculation and assessment of tax is indeed a common feature of the taxation systems of Contracting States and it would be difficult to envisage them functioning effectively without it.”

3.13 Volgens het EHRM brengt het recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie geen immuniteit mee voor handelingen die zijn ingegeven door de wens om onderzoek door de fiscale autoriteiten te ontduiken:

“The applicant was charged with and convicted of the offence of making a false declaration of his assets to the Inland Revenue. (...) This was not an example of forced self-incrimination about an offence which he had previously committed; it was the offence itself. It may be that the applicant lied in order to prevent the Inland Revenue uncovering conduct which might possibly be criminal and lead to a prosecution. However, the privilege against self-incrimination cannot be interpreted as giving a general immunity to actions motivated by the desire to evade investigation by the revenue authorities.”

3.14 Het is op basis van *Allen* dus niet in strijd met artikel 6 EVRM de belastingplichtige te verplichten een juiste aangifte in te dienen op straffe van een boete. Dat geval verschilt echter in die zin van de hier in geschil zijnde suppletieplicht dat deze plicht bestaat bovenop de plicht om van meet af aan een juiste aangifte in te dienen. De suppletieaangifte kan weliswaar als een aanvulling op de eerdere aangifte worden beschouwd (van het Latijnse woord *supplēre*: aanvullen), maar afhankelijk van de omstandigheden kan de suppletie daarnaast een verkapte verklaring inhouden dat een eerdere aangifte onjuist was.³⁴ Dit leidt de inspecteur naar een beboetbaar feit, op grond van artikel 67c Awr. De suppletieplicht valt om die reden mijns inziens in beginsel onder de reikwijdte van het nemo-teneturbeginsel. Ik ben het in zoverre dus eens met Haas en Janssen die een schending van het nemo-teneturbeginsel mogelijk achten.³⁵

“Weliswaar is er op het moment van het ontstaan van de spontane informatieverplichting nog geen sprake van een *criminal charge* (vanwege de autoriteiten zijn er immers nog geen maatregelen genomen die impliceren dat de betrokkene wordt beschuldigd; waardoor hij ‘substantially affected’ is) en volgt uit de zaak *Allen* dat men zich niet aan fiscale inlichtingenverplichtingen kan onttrekken omdat de fiscus dan overtredingen op het spoor zou kunnen komen, maar hier gaat het om meer dan angst voor ‘op het spoor komen’, om meer dan the desire to evade investigation. Het komt ons voor dat het in strijd is met het privilege against self-incrimination indien men onder strafbedreiging ver-

30 Zie ook F.J.P.M. Haas, ‘Bestuurlijke boeten in het belastingrecht’, Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 127-131.

31 EHRM 23 november 2006, *Jussila* t. Finland, nr. 73053/01, ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, § 38.

32 Het EHRM overwoog in dat arrest echter ook dat ‘the criminal-head guarantees (...) not necessarily apply with their full stringency’. Deze overweging roept de vraag op of de waarborgen van artikel 6 EVRM in volle omvang gelden voor verzuimboeten. Ik kom daarop terug in onderdeel 3.34.

33 EHRM 10 september 2002, *Allen* t. Verenigd Koninkrijk, nr. 76574/01, ECLI:CE:ECHR:2002:0910DEC007657401.

34 Ik kom hierop terug in onderdelen 3.14-3.20.

35 F.J.P.M. Haas en D.N.N. Jansen, ‘Het ‘privilege against self-incrimination’ nader beschouwd’, TFB 2013, nr. 1.

plicht is spontaan eigen in het verleden begane beboetbare feiten te melden om vervolgens met die melding te worden geconfronteerd als bewijs van de gemelde beboetbare gedraging. Een en ander komt immers in wezen neer op het gebruik van een afdwongen bekentenis als bewijs voor een strafbaar feit.”

Wilsafhankelijk materiaal

3.15 Voor de vraag welk bewijsmateriaal onder de nemo-teneturwaarborg valt, zoekt de Hoge Raad aansluiting bij het arrest *Saunders*³⁶. Volgens de Hoge Raad moet het niet gaan om “materiaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte”. In een arrest van 12 juli 2013 overwoog de civiele kamer van de Hoge Raad:

“3.6. In zijn uitspraak van 17 december 1996, no. 43/1994/490/572, ECLI:NL:XX:1996:ZB6862, NJ 1997/699 (Saunders tegen Verenigd Koninkrijk), heeft het EHRM overwogen dat het verbod op gedwongen zelfincriminatie samenhangt met het zwijgrecht, hetgeen meebrengt dat dit verbod zich niet uitstrekt tot het gebruik in strafzaken van bewijsmateriaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte (hierna: wilsonafhankelijk materiaal). Uit latere rechtspraak van het EHRM blijkt niet dat het van dit uitgangspunt is teruggelaten. Dit brengt mee dat de verkrijging van wilsonafhankelijk materiaal langs de weg van een in kort geding gegeven bevel geen schending van art. 6 EVRM oplevert, ook niet als aan dat bevel een dwangsom wordt verbonden.”

3.16 In een arrest van 24 april 2015³⁷ herhaalt de civiele kamer van de Hoge Raad deze beslissing. Zij acht de aard van het materiaal beslissend (of het in fysieke zin ‘bestaat’ onafhankelijk van de wil van de betrokkene) (cursiveringen van mijn hand):

“3.8.2 Onderdeel 2 is gericht tegen het oordeel van het hof dat de door de Staat gevorderde bescheiden, in het bijzonder bankafschriften, in de gegeven omstandigheden zijn aan te merken als wilsafhankelijk materiaal. Dit onderdeel slaagt. Het arrest van 12 juli 2013 definieert onder 3.6 ‘wils-onafhankelijk materiaal’, onder verwijzing naar het arrest Saunders, als ‘materiaal dat weliswaar onder dwang is verkregen, maar bestaat onafhankelijk van de wil van de verdachte’. Hieruit volgt dat de kwalificatie van materiaal als ‘wilsonafhankelijk’ dan wel ‘wilsafhankelijk’ – welk onderscheid samenhangt met het zwijgrecht van de betrokkene – is verbonden aan *de aard van het materiaal* (of het in fysieke zin ‘bestaat’ onafhankelijk van de wil van de betrokkene).”

3.17 In *Saunders* overwoog het EHRM onder meer (cursiveringen van mijn hand):

“68. (...) The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused. (...)

69. The right not to incriminate oneself (...) does not extend to the use in criminal proceedings of material which may be obtained from the accused through the use of compulsory powers but which has *an existence independent of the will of the suspect* such as, inter alia, documents acquired pursuant to a warrant, breath, blood and urine samples and bodily tissue for the purpose of DNA testing.”

3.18 Over het door de Hoge Raad gemaakte onderscheid tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal is veel geschreven.³⁸ Veel schrijvers achten de strikte afbakening die de Hoge Raad hanteert te absoluut. Een aantal van hen meent dat het EHRM bij de beoordeling of het nemo-teneturbeginsel is geschonden de aard van het materiaal niet beslissend acht maar (ook) belang hecht aan de beschikbaarheid van het materiaal en/of de aard en mate van dwang die op de verdachte wordt uitgeoefend om bewijs tegen zichzelf te verschaffen.³⁹

36 EHRM 17 december 1996, Saunders t. Verenigd Koninkrijk, nr. 19187/91, ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791.

37 HR 24 april 2015, nr. 14/02414, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2015:1129. Naar aanleiding van dit arrest vraagt Van Eijsden in zijn noot in BNB 2016/21 zich af of *Saunders* niet een te grote rol speelt in de arresten van de Hoge Raad.

38 Zie voor drie representatieve opvattingen: L.C.A. Wijsman, ‘Nemo tenetur in belastingzaken’ (FM nr. 150), Deventer: Wolters Kluwer 2017, par. 5.3.3.2.2

39 Zie onder meer Wijsman, p. 127 en de conclusie van mijn ambtgenoot Wattel van 19 december 2014, nr. 14/02414, ECLI:NL:PHR:2014:2346, onderdelen 6.2-6.15. Wattel meent “dat de nemo tenetur-waarborg niet beperkt is tot een verklaringsvrijheid onder verhoor, maar een waarborg inhoudt tegen het gebruik van *methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused* óók waar het gaat om afdwingen van mogelijk belastende documenten of ander *pre-existing* bewijsmateriaal.”

3.19 Mijn ambtgenoot Bleichrodt betoogt in een recente conclusie voor een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad van 9 februari 2021 inzake het biometrisch ontgrendelen van een smartphone van de verdachte tegen zijn wil, dat binnen de ruimere betekenis van het nemo-teneturbeginsel ook de verkrijging onder dwang van *real evidence* een zekere bescherming geniet.⁴⁰ Hij wijst in het bijzonder op de arresten van de Grote Kamer van het EHRM in de zaken *Jalloh* en *O'Halloran* en *Francis*⁴¹. Bleichrodt acht de uitleg plausibel dat het EHRM het onderscheid uit *Saunders* tussen wilsafhankelijk en wilsonafhankelijk materiaal niet als beslissend beschouwt, maar als een belangrijke factor in de beoordeling of de toegepaste aard en mate van dwang nog geoorloofd is, en dat de Straatsburgse rechtspraak meer ruimte biedt om de verdachte te dwingen aan de verkrijging van bewijs mee te werken als het om wilsonafhankelijk materiaal gaat.⁴²

3.20 Ook Wijsman ziet ruimte voor een dergelijke lezing (voetnoot niet opgenomen):⁴³

“Naar mijn oordeel laat de nemo tenetur-rechtspraak van het EHRM ruimte voor een lezing van Funke en J.B., waarin niet de verklaringsvrijheid en/of de beschikbaarheid van het materiaal voorop staat, maar de op de klagers uitgeoefende dwang tot zelfbelasting. In *Jalloh* was immers sprake van de gedwongen verkrijging van wilsonafhankelijk materiaal zonder verklarende waarde en concludeert het Hof tot schending van het niet-meewerkrecht.”

3.21 Hij plaatst daarbij, in mijn optiek terecht, de kanttekening dat *Jalloh* een uitzonderlijk geval is van gedwongen verkrijging van *real evidence* (voetnoten niet opgenomen):⁴⁴

“Blijft staan dat de gedwongen verkrijging van ‘real evidence’ in *Jalloh* een uitzonderlijk geval is vanwege de schending van art. 3 EVRM. Het Hof hanteert (daarom) een specifieke motivering. Dat art. 6 was geschonden, is een oordeel ten overvloede. Het is de vraag of het Hof zonder schending van art. 3 EVRM ook zo zou beslissen. Wat is anders nog de betekenis van het onderscheid wilsafhankelijk/wilsonafhankelijk materiaal in § 69 van *Saunders*? Wanneer het niet-meewerkrecht (buiten situaties waarin art. 3 EVRM is geschonden) ook fysiek bewijs zonder verklarende waarde zou omvatten, dan zou het Hof bovendien afwijken van de (...) Amerikaanse rechtspraak over het Fifth Amendment. Omdat het Hof al vaker aansluiting heeft gezocht bij de nemo tenetur-rechtspraak van onder meer de Amerikaanse rechter, ligt het op zichzelf niet voor de hand dat het daarvan uitdrukkelijk zou afwijken.”

3.22 Terug naar de suppletieaangifte. Die aangifte bevat in mijn optiek in beginsel wilsafhankelijk materiaal. Hoewel een suppletie op het eerste gezicht een ‘document’ is (van de wil onafhankelijk), gaat het mijns inziens om de verklaring die in de suppletie besloten ligt dat een eerdere aangifte onjuist of onvolledig is. In de woorden van het gerechtshof ‘s-Hertogenbosch brengt de belastingplichtige daarmee de inspecteur van de rijksbelastingdienst op het spoor van een beboetbaar of strafbaar feit.⁴⁵ Dit raakt aan de kern van het zwijgrecht en daarmee ook aan de kern van het recht om niet mee te hoeven werken aan zelfincriminatie. De verklaring is voorts onder uitoefening van een zekere mate van dwang verkregen. De boete voor het niet-suppleren kan op grond van artikel 10a(3) Awr maximaal 100% van het niet geheven bedrag aan belasting bedragen en kan derhalve als zo'n dwangmaatregel worden aangemerkt.

3.23 Dat de suppletie wordt samengesteld door de belastingplichtige, is overigens volgens de rechtspraak van de Hoge Raad een omstandigheid die er niet toe doet. Uit het citaat dat ik in onderdeel 3.16 opnam volgt dat de suppletie wilsafhankelijke informatie is omdat de informatie op de door de inspecteur aangegeven wijze moet worden verzameld en opgesteld. Lees ik dit oordeel goed, dan acht het gerechtshof ‘s-Hertogenbosch het van belang dat de suppletie moet worden samengesteld door de belastingplichtige en dus zonder zijn medewerking niet zou bestaan. Dat lijkt me echter, beoordeeld volgens de lijn die de Hoge Raad hanteert, niet een omstandigheid om rekening mee te houden. Ik verwijs in dit kader naar het arrest van 21 december 2010 van de strafkamer van de Hoge Raad, waarin is geoordeeld:⁴⁶

40 Conclusie van 13 oktober 2020, nr. 19/05471, ECLI:NL:PHR:2020:927.

41 EHRM (Grote Kamer) 29 juni 2007, nrs. 15809/02 en 25624/02, *O'Halloran* en *Francis* tegen het Verenigd Koninkrijk.

42 Hij verwijst naar de uitleg die Van Toor geeft in: D.A.G. van Toor, *Het schuldige geheugen? Een onderzoek naar het gebruik van hersenonderzoek als opsporingsmethode in het licht van eisen van instrumentaliteit en rechtsbescherming*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 393-398.

43 Wijsman, p. 127.

44 Wijsman, p. 128.

45 Zie in dezelfde zin F.J.P.M. Haas en mr. D.N.N. Jansen, ‘Het ‘privilege against self-incrimination’ nader beschouwd’, TFB 2013, nr. 1, p. 15.

46 HR 21 december 2010, nr. 08/04281 B, na conclusie A-G Vegter, ECLI:NL:HR:2010:BL0666. Het CbB lijkt overigens wel open te staan voor de benadering van gerechtshof ‘s-Hertogenbosch, zie CbB 7 mei 2019, nr. 18/451, ECLI:NL:CBB:2019:177, punt 5.3.7 en de noot van Thomas bij deze uitspraak, *FED* 2019/100.

“Beslissend voor de vraag of het nemo-tenetur-beginsel is geschonden, is immers of het gebruik tot het bewijs van een al dan niet in een document vervatte verklaring van de verdachte in een strafzaak zijn recht om te zwijgen en daarmee zijn recht om zichzelf niet te belasten van zijn betekenis zou ontdoen. Het antwoord op deze vraag hangt af van de aard van de in het document vervatte verklaring, waarbij de omstandigheid dat de verdachte de verklaring zelf heeft vervaardigd, niet beslissend is.”⁴⁷

3.24 Baron en Poelmann vragen zich af of een suppletieaangifte wel als wilsafhankelijk dient te worden gekwalificeerd.⁴⁸ De aangifte bestaat uit cijfers die onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige bestaan en die de belastingdienst door inbeslagname van de administratie zou kunnen verkrijgen. De cijfers dienen bovendien in de jaarrekening en winstaangifte te worden opgenomen.

3.25 Dat cijfers gegevens zijn die bestaan onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige betekent mijns inziens nog niet dat de suppletie geen verklarend karakter meer kan hebben. Zie mijn eerdere opmerkingen in dit verband in onderdeel 3.23. Dat wordt anders als uit jaarstukken of een winstaangifte (inkomstenbelasting dan wel vennootschapsbelasting) blijkt dat in een bepaald jaar een omzetbelastingsschuld is ontstaan. Die omstandigheid ontdoet de suppletieaangifte in mijn optiek van het verklarende karakter. Vroeger of later, bij publicatie van de jaarstukken of bij vermelding in de winstaangifte, wordt de inspecteur immers op de hoogte gebracht van een beoetbaar of strafbaar feit. De suppletieaangifte verliest in dat geval haar connectie met het zwijgrecht.⁴⁹

Gevolgen eventuele schending

3.26 Indien met een dwangmaatregel wilsafhankelijke informatie van de belastingplichtige wordt gevorderd, zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen.

3.27 In het meergenoemde arrest van 12 juli 2013 oordeelde de civiele kamer van de Hoge Raad over een in civiel kort geding gevorderd bevel tot verstrekking van bewijsmateriaal onder last van een dwangsom dat wilsafhankelijk bewijsmateriaal niet voor beboeting of bestraffing mag worden gebruikt en dat de rechter die over de boete- of strafzaak beslist in de vereiste waarborgen moet voorzien. De nemo-teneturwaarborg geldt volgens de civiele kamer alleen bij de beoordeling van de gegrondheid van de *criminal charge* in de fiscale boete- of strafprocedure.⁵⁰

“3.7. Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilsafhankelijk materiaal), geldt het volgende. Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een “criminal charge” tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, ECLI:NL:XX:2001:AN6999, NJ 2003/354 (J.B. tegen Zwitserland)), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.

3.8. Om deze reden dient de (voorzieningen)rechter een op het vorenstaande gerichte clausulering te verbinden aan het door hem uit te spreken bevel. De vordering is door de Staat met een beroep op art. 47 AWR ingesteld met het oog op belastingheffing, terwijl mogelijk gebruik van de gevorderde informatie ten behoeve van bestuurlijke beboeting of bestraffing niet is uitgesloten. Ter voldoening aan de eisen die uit art. 6 EVRM voortvloeien, zoals hiervoor in 3.7 bedoeld, dient de te treffen voorziening, voor zover die wilsafhankelijk materiaal betreft, in die zin te worden beperkt dat een zo-

47 Het ‘vervaardigde materiaal’ bestond in casu – kort gezegd – uit de inhoud van een intern onderzoek en een analyse. De Rechtbank achtte het bestaan hiervan afhankelijk van een wilsbesluit van de klagster.

48 J.D. Baron en E. Poelmann, ‘Once Upon a Time in the West. Suppletie omzetbelasting vs. ‘the principle of self-information as protected under Artikel 6 § 1’, TFB 2018, nr. 8, p. 8.

49 Gerechtshof Den Haag gaat in een uitspraak van 12 november 2020, BK-20/00492, nog een stap verder en oordeelt dat in een geval dat met de bij de aangiften voor de vennootschapsbelasting verstrekte – precieze cijfermatige informatie is verschaft die onmiskenbaar inhoudt dat over een bepaald jaar nog omzetbelasting is verschuldigd, “redelijkerwijs en zonder meer niet kan worden volgehouden dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de bij of krachtens de in geding zijnde bepalingen opgelegde verplichtingen”. Tegen deze uitspraak is cassatie aangekend. De zaak is bij de Hoge Raad bekend onder nummer 20/04198.

50 De Hoge Raad heeft deze beslissing herhaald in HR 25 oktober 2013, NJ 2013, 559 (m.nt. Zwemmer).

danig bevel alleen mag worden gegeven met de restrictie dat het verstrekte materiaal uitsluitend wordt gebruikt ten behoeve van de belastingheffing.

Zou het aldus in handen van de Inspecteur, en daarmee van de Staat, geraakte materiaal desondanks mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dan komt het oordeel welk gevolg moet worden verbonden aan schending van de door de voorzieningenrechter gestelde restrictie, toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.

3.9. Het bovenstaande betekent dat in gevallen waarin van een belastingplichtige op grond van art. 47 AWR afgifte van materiaal wordt verlangd met het oog op een juiste belastingheffing, en deze belastingplichtige een beroep doet op het nemo-teneturbeginsel, het volgende onderscheid moet worden gemaakt.

- (a) In een civielrechtelijk kort geding kan de belastingplichtige onder last van een dwangsom worden veroordeeld al het materiaal te verschaffen dat van belang kan zijn voor een juiste belastingheffing, ongeacht of het gaat om wilsonafhankelijk of wilsafhankelijk materiaal, zulks echter onder de restrictie dat materiaal van deze laatste soort uitsluitend mag worden gebruikt ten behoeve van de belastingheffing.
- (b) Voldoet de belastingplichtige niet aan dit bevel, dan verbeurt hij de daaraan verbonden dwangsom. Indien partijen van mening verschillen of de belastingplichtige aan het bevel heeft voldaan, rusten in een eventueel executiegeschil op de Staat de stelplicht en bewijslast terzake. Dit brengt mee dat de Staat in geval van betwisting zal moeten bewijzen – in de zin van aanneemelijk maken – dat de belastingplichtige daadwerkelijk het van hem verlangde, maar niet door hem afgestane, materiaal kon verschaffen.
- (c) 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.”

3.28 De Hoge Raad heeft in het eerdergenoemde arrest van 12 juli 2013 geoordeeld dat bij gebrek aan regelgeving de rechter moet voorzien in waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Dat de rechter in deze waarborgen mag voorzien, heeft het EHRM bevestigd in *Van Weerelt*. Het EHRM overwoog onder meer:⁵¹

“60. Although endorsing the order, the Supreme Court qualified it by adding the restriction that in so far as the information to be provided by the applicant concerned material the existence of which was dependent on his will, it should be supplied subject to the restriction that it should only be used for the levying of taxes, not for the purpose of imposing tax fines or bringing a criminal prosecution. In so doing the Supreme Court had regard to the Court’s case-law, in particular *J.B. v. Switzerland*, no. 31827/96, ECHR 2001-III (see paragraph 37 above).
(...)”

66. The Court observes that the Supreme Court noted this lacuna and in direct application of Article 6 of the Convention gave a ruling designed to take the place of a statutory safeguard (...).”

3.29 Volgens het EHRM kon het ontbreken van waarborgen in de wet geen schending opleveren van artikel 6 EVRM omdat de rechter in deze waarborgen had voorzien.

3.30 In lijn met het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2013 vernietigde het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) in een uitspraak van 4 september 2018 informatiebeschikkingen onder dwangsom van de Autoriteit Financiële Markten (AFM) omdat een garantie ontbrak dat die informatie – voor zover wilsafhankelijk – niet in een latere bestuurlijke boeteprocEDURE of een strafrechtelijke procedure zou worden gebruikt.⁵²

3.31 In een arrest van 8 augustus 2014 achtte de belastingkamer van de Hoge Raad een dergelijke clausulering niet nodig bij het afgeven van een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a(1) Awr.⁵³ Zij oordeelt dat de aan de belanghebbende opgelegde informatiebeschikking geen maatregel is waarmee de verstrekking van de gevraagde informatie wordt afgedwongen; ook niet nu die onherroepelijk wordt en gepaard gaat met omkering en verzwarend van de bewijslast. De informatiebeschikking onderscheidt

51 EHRM 16 juni 2015, *Van Weerelt* t. Nederland, nr. 784/14, ECLI:CE:ECHR:2015:0616DEC000078414.

52 CBB 4 september 2018, nr. 17/1142, ECLI:NL:CBB:2018:444, punt 12.

53 HR 8 augustus 2014, nr. 13/00933, ECLI:NL:HR:2014:2144. Zie ook HR 21 mei 2021, nr. 19/02508, r.o. 4.3.4.

zich daarin van de dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013 en dat onderscheid brengt volgens de belastingkamer mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking (of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking), een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. De Hoge Raad overwoog:

“2.5 Voor zover sprake is van bewijsmateriaal waarvan het bestaan afhankelijk is van de wil van de belastingplichtige (hierna: wilsafhankelijk materiaal), geldt het volgende. Voorop staat dat de verkrijging van zodanig materiaal mag worden afgedwongen voor heffingsdoeleinden. Indien niet kan worden uitgesloten dat het materiaal tevens in verband met een “criminal charge” tegen de belastingplichtige zal worden gebruikt (vgl. EHRM 3 mei 2001, no. 31827/96, J.B. tegen Zwitserland, BNB 2002/26), zullen de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Aangezien hierop gerichte regelgeving in Nederland ontbreekt, dient de rechter in de vereiste waarborgen te voorzien.

2.6 De beschikking waarbij de inspecteur op de voet van artikel 52a, lid 1, AWR vaststelt dat de betrokkene niet of niet volledig heeft voldaan aan een of meer van de daar genoemde informatieverplichtingen, vormt geen maatregel waarmee de verstrekking van die informatie wordt afgedwongen. Dat wordt niet anders doordat een dergelijke beschikking, indien zij onherroepelijk wordt, op grond van artikel 25, lid 3, AWR gepaard gaat met omkering en verzwarende van de bewijslast. Daarin onderscheidt de informatiebeschikking zich van dwangsommen die aan de orde waren in het arrest van 12 juli 2013. Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden. Dat neemt echter niet weg dat een dergelijke restrictie, gelet op het hiervoor in 2.5 overwogene, uit het EVRM voortvloeit. Zou het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komen en mede worden gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, dan komt het oordeel over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van deze uit het EVRM voortvloeiende restrictie toe aan de rechter die over de beboeting of bestraffing beslist.”

3.32 Dat het zonder procedurele waarborgen vorderen van wilsafhankelijk materiaal via de weg van artikel 47 Awr (uitmondend in een informatiebeschikking) niet in strijd wordt geoordeeld met artikel 6 EVRM, heeft in de literatuur de nodige kritiek opgeleverd. Omdat de problematiek met de informatiebeschikking slechts zijdelings relevant is voor de beoordeling van de onderhavige zaak, waar het immers om een andersoortige informatieplicht gaat, volsta ik met een verwijzing naar de noot van Van Eijnsden bij het arrest in BNB 2014/206. Hij meent dat het oordeel van de belastingkamer te ongenueanceerd is:⁵⁴

“7. De conclusie van de Hoge Raad is duidelijk. De Hoge Raad oordeelt: “Dit brengt mee dat het niet nodig is dat de inspecteur bij zijn informatiebeschikking, of de belastingrechter bij zijn oordeel omtrent die beschikking, een restrictie formuleert met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden.” Uit het voorgaande blijkt reeds dat ik dit oordeel te ongenueanceerd vind. Uit de jurisprudentie van het EHRM vloeit voort dat in zaken waarin een criminal charge is of wordt verwacht, het nemo-teneturbeginsel van toepassing is bij het opvragen van informatie. Dat betekent, mede gelet op BNB 2014/101c*, dat de fiscale autoriteiten de belastingplichtige weliswaar voor heffingsdoeleinden mogen dwingen informatie te verstrekken (onder meer door middel van het afgeven van een informatiebeschikking), maar dat dan wel gewaarborgd moet worden dat de aldus verkregen informatie niet gebruikt wordt voor bestraffingsdoeleinden. Dit leidt mij tot de conclusie dat de belastingrechter die oordeelt dat een bestreden informatiebeschikking rechts-geldig is, aan dat oordeel tevens de restrictie zou moeten verbinden dat de desbetreffende informatie, voor zover die wilsafhankelijk is, door de Belastingdienst niet gebruikt mag worden voor bestraffingsdoeleinden. Ingeval van wilsafhankelijke informatie zou de rechter dus, voorafgaande aan het verstrekken van informatie door de belastingplichtige aan de inspecteur, moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen. Daartoe zou door de belastingrechter eerst vastgesteld moeten worden of al dan niet sprake is van wilsafhankelijk materiaal.

(...)

54 Zie ook P.J. Draijer en N. van den Boom, ‘To provide or not to provide: wordt het nemo tenetur-beginsel effectief gewaarborgd bij controle?’, TFB 2019, nr. 5-6.

9. Hoewel de belastingrechter – en overigens ook de inspecteur bij het nemen van de informatiebeschikking – dus geen restrictie hoeft te formuleren met betrekking tot het gebruik van wilsafhankelijke informatie voor sanctiedoeleinden, is niet gezegd dat deze informatie klakkeloos gebruikt kan worden voor bestraffingsdoeleinden. De Hoge Raad overweegt dat een dergelijke restrictie, gelet op r.o. 2.5, uit het EVRM voortvloeit. Dat betekent dat als het gevraagde materiaal in handen van de inspecteur komt en mede wordt gebruikt voor doeleinden van fiscale beboeting of strafvervolgning, het aan de rechter is die over de beboeting of de strafvervolgning beslist om te oordelen over de vraag in hoeverre het gaat om wilsafhankelijk materiaal en over de vraag welk gevolg moet worden verbonden aan schending van art. 6 EVRM. Kennelijk is de Hoge Raad van oordeel dat hiermee is voldaan aan het criterium uit de jurisprudentie van het EHRM dat de nationale autoriteiten moeten waarborgen dat de belastingplichtige zijn recht om niet mee te werken aan zelfincriminatie effectief kan uitoefenen (zie r.o. 2.5). Dat lijkt mij echter niet juist. Het gaat er bij de bedoelde waarborg om dat van de verstrekte informatie geen gebruik gemaakt wordt voor bestraffingsdoeleinden, niet om wat het gevolg zou moeten zijn als dat toch gebeurt. En bovendien lijkt mij dit ook niet in lijn met het arrest *BNB 2014/101c** waarin de Hoge Raad duidelijk heeft beslist dat het voorzien in waarborgen moet plaatsvinden door de rechter die over het informatieverzoek beslist. Met andere woorden, het voorzien in waarborgen zou moeten plaatsvinden voorafgaande aan het verstrekken van informatie door de belastingplichtige aan de inspecteur. De Hoge Raad denkt daar echter anders over.

10. Al met al vind ik de beslissing van de Hoge Raad enigszins teleurstellend. Waar het arrest van de civiele kamer van de Hoge Raad een stap voorwaarts was ten opzichte van de tot op dat moment gewezen jurisprudentie, is dit arrest naar mijn mening weer een stap terug. Volgens de Hoge Raad is er geen rol weggelegd voor de belastingrechter die moet oordelen over de rechtsgeldigheid van een informatiebeschikking (dus: voorafgaande aan het verstrekken van informatie) met betrekking tot het voorzien in waarborgen dat wilsafhankelijk materiaal door de Belastingdienst niet gebruikt wordt voor bestraffingsdoeleinden. Naar mijn mening is dat een gemiste kans."

3.33 De onderhavige zaak gaat over de wettelijke informatieplicht van artikel 10a Awr en die plicht onder dreiging van een vergrijpboete is in mijn optiek (wel) een maatregel waarmee de verstrekking van informatie wordt afgedwongen. Op het niet nakomen van de informatieplicht staat immers een vergrijpboete, die van artikel 10a Awr. Nu een wettelijke procedurele waarborg ontbreekt dat de verstrekte informatie niet zal worden gebruikt voor fiscale beboeting of strafvervolgning van de belastingplichtige, brengt de Straatsburgse rechtspraak in mijn optiek mee dat indien een belastingplichtige aan de wettelijke suppletieverplichting voldoet en een beroep doet op het nemo-teneturbeginsel, de rechter zal moeten voorzien in waarborgen dat wilsafhankelijk materiaal niet zal worden gebruikt voor beboeting of bestrafing.⁵⁵

3.34 Een kanttekening is echter op zijn plaats. Zoals eerder vermeld kan uit *Jussila* weliswaar worden afgeleid dat ook een (lichte) boete met een punitief karakter als *criminal charge* wordt aangemerkt (zie onderdeel 3.11), maar het EHRM overwoog in dat arrest ook dat "the criminal-head guarantees (...) not necessarily apply with their full stringency". Deze overweging laat ruimte voor de gedachte dat bij fiscale boetes minder strenge eisen aan de rechtsbescherming kunnen worden gesteld dan gelden voor het 'echte' strafrecht. Uit *Jussila* wordt niet duidelijk of de waarborgen van artikel 6 EVRM mogen worden afgezwakt of zelfs niet hoeven te worden gesteld als de *criminal charge* – zoals in de onderhavige zaak – 'slechts' een verzuimboete betreft.⁵⁶

3.35 Indien een belastingplichtige gedwongen wilsafhankelijk materiaal verstrekt en daarmee een verzuimboete riskeert, zou dat een gelegenheid kunnen zijn om het EHRM een *advisory opinion* te verzoeken op grond van het 16e Protocol EVRM, dan wel prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie over de reikwijdte van het nemo-teneturbeginsel.

55 Onder meer EHRM 4 oktober 2005, Shannon t. Verenigd Koninkrijk, nr. 6563/03, ECLI:CE:ECHR:2005:1004JUD000656303, ERHM 21 april 2009, Marttinen t. Finland, nr. 19235/03, ECLI:CE:ECHR:2009:0421JUD001923503 en EHRM 5 april 2012, Chambaz t. Zwitserland, nr. 11663/04, ECLI:CE:ECHR:2012:0405JUD001166304.

56 L.C.A. Wijsman, 'Nemo tenetur in belastingzaken' (FM nr. 150), Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 221-223 en Feteris in zijn noot bij *Jussila* in *BNB 2007/150*.

4. Beoordeling van de middelen en ambtshalve

Nemo-teneturbeginsel (ambtshalve)

4.1 Het Hof heeft geoordeeld dat een suppletie nooit kan leiden tot een beboetbaar of strafbaar feit. Naar mijn mening getuigt dit oordeel van een onjuiste rechtsopvatting (zie onderdeel 3.7). Of dit tot het ambtshalve casseren van de uitspraak zou moeten leiden, hangt af van de vragen of (i) de suppletie in het geval van belanghebbende als wilsafhankelijk materiaal kan worden aangemerkt en, zo ja, of (ii) de rechter de waarborg moet geven dat het materiaal niet wordt gebruikt voor beboeting of bestraffing, nu de *criminal charge* 'slechts' een verzuimboete betreft.

4.2 De vraag ad (i) moet mijns inziens ontkennend worden beantwoord. Het Hof heeft vastgesteld dat de op aangifte teruggevraagde omzetbelasting als schuld is opgenomen op de balans per 31 december 2011. De jaarstukken zijn documenten waarover de inspecteur vroeger of later, door publicatie of verzending bij de winstaangifte, zonder de gedwongen medewerking van belanghebbende kan beschikken. Hierdoor heeft de suppletieaangifte niet (langer) een verklarend karakter en bevat de aangifte geen wilsafhankelijke informatie.

4.3 De vraag ad (ii) behoeft in dit geval geen beantwoording.

Legaliteitsbeginsel

4.4 Het eerste middel strekt ertoe dat de suppletieplicht in het geval van belanghebbende in strijd is met het legaliteitsbeginsel. Het middel betoogt dat [A] al in 2011 wist dat een onjuiste aangifte omzetbelasting was gedaan gezien de mate waarin de afdracht afweek van de afdracht die normaal plaatsvond. Dit brengt mee dat op basis van artikel 10a Awr al in 2011 een suppletie had moeten worden ingediend. Aangezien artikel 10a Awr pas op 1 januari 2012 in werking is getreden, is dit in strijd met het legaliteitsbeginsel. Ik merk op dat belanghebbende in het beroepschrift in cassatie opkomt tegen het oordeel van de Rechtbank dat abusievelijk wordt aangemerkt als het oordeel van het Hof.⁵⁷

4.5 Ik meen dat het legaliteitsbeginsel inderdaad verhindert dat de suppletieplicht met terugwerkende kracht geldt voor gevallen dat de belastingplichtige de onjuistheid of onvolledigheid ontdekt in 2011.⁵⁸ Belanghebbendes geval kan daar echter niet onder worden geschaard. Het Hof heeft namelijk geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat [A] al in 2011 kennis droeg van de onjuistheden of onvolledigheden in de aangifte.⁵⁹ De Inspecteur heeft in zijn verweerschrift voor het Hof gewezen op tegenstrijdige uitslatingen van belanghebbende op dit punt in de bezwaarfase.⁶⁰ Het oordeel van het Hof is niet onbegrijpelijk. Het middel faalt mijns inziens wegens gebrek aan feitelijke grondslag.

Redelijke termijn

4.6 Met het tweede middel komt belanghebbende op tegen het oordeel van het Hof dat de door de Rechtbank geconstateerde vertraging in de procesduur geheel is te wijten aan het procedeedrag van belanghebbende. Naar het oordeel van het Hof is de redelijke termijn niet overschreden en vindt geen vermindering plaats van de opgelegde boete.

4.7 In een arrest van 22 april 2005 heeft de Hoge Raad algemene regels gegeven voor de overschrijding van de redelijke termijn in een boetezaak.⁶¹ Uit punt 4.2 van dat arrest volgt dat de redelijke termijn aanvangt wanneer een handeling is verricht waaraan de belastingplichtige in redelijkheid de verwachting kan ontlenuen dat aan hem een boete zal worden opgelegd. In beginsel dient de rechtbank de zaak af te doen binnen twee jaar na deze termijn:

57 Beroepschrift in cassatie, punt 1.8.

58 Rechtbank Oost-Brabant heeft dit bevestigd in de uitspraak van 27 september 2016, nr. 01/997553-15, ECLI:NL:RBOBR:2016:5247. Het gaat volgens deze rechtbank om gevallen die ver vóór 1 januari 2012 hebben plaatsgevonden. In de woorden van de rechtbank kan de verplichting om zo spoedig mogelijk de melding te doen na de ontdekking van de gemaakte fout immers op 1 januari 2012 niet meer worden nagekomen. Rechtbank Zeeland-West-Brabant heeft in gelijke zin geoordeeld in een uitspraak van 9 maart 2018, nr. BRE 16/1247, ECLI:NL:RBZWB:2018:1650. Tevens verwijs ik naar de opmerkingen over het 'voortgezet delict' in J.B. Baron, 'Catch Me If You Can: de suppletieaangifte, een omzetbelastingsschuld op de balans en een vergrijpboete', TFB 2016, nr. 5, p. 31-32.

59 Punt 5.1 van de bestreden uitspraak.

60 Verweerschrift voor het Hof, p. 3-4.

61 HR 22 april 2005, nr. 37984, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2005:A09006.

“4.3. Voor de berechting van de zaak in eerste aanleg heeft als uitgangspunt te gelden dat deze niet binnen een redelijke termijn geschiedt indien de rechtbank niet binnen twee jaar nadat die termijn is aangevangen uitspraak doet, tenzij sprake is van bijzondere omstandigheden als hierna in 4.5 vermeld. In deze termijn is derhalve de duur van de bezwaarfase inbegrepen.”

4.8 Een aantal bijzondere omstandigheden kan leiden tot een uitzondering op deze regel:

“4.5. De redelijkheid van de duur van berechting van een boetezaak is voorts afhankelijk van onder meer de volgende omstandigheden:

(...)

b. de invloed van de beboete en/of diens raadsman/gemachtigde op het procesverloop; daartoe kan bijvoorbeeld worden gerekend het doen van verzoeken om verlenging van gestelde termijnen of uitstel voor (het voldoen aan) uitnodigingen of oproepingen;

(...)

d. de wijze waarop de zaak door de rechter is behandeld; daartoe kan bijvoorbeeld worden gerekend de mate van voortvarendheid die is betracht bij de controle op de voortgang van het schriftelijk debat tussen partijen, bij de appointering en afhandeling van het onderzoek ter zitting, en in de fase tussen de laatste partijhandeling en de uitspraak.”

4.9 Omstandigheid ‘b’ in punt 4.5 van dit arrest heeft de Hoge Raad uitgewerkt in een arrest van 20 juni 2014.⁶² Hieruit volgt onder meer dat zich bij een eerste keer uitstel van de zitting in beginsel geen bijzondere omstandigheid voordoet. Dit doet zich evenmin voor bij uitstel dat wordt gegeven voor herstel van verzuimen in het bezwaar- of beroepschrift. Volgens de Hoge Raad zijn deze omstandigheden meegenomen in de termijnen die als uitgangspunt zijn geformuleerd:

“2.5.2. Vooropgesteld moet worden dat het doen van verzoeken om uitstel voor het voldoen aan uitnodigingen of oproepingen in onderdeel 4.5, onder b, van het arrest van 22 april 2005 als voorbeeld is gegeven van de invloed van een belanghebbende of diens gemachtigde op het procesverloop. Een dergelijke omstandigheid kan aanleiding geven om af te wijken van de vuistregels die de Hoge Raad in de arresten van 22 april 2005 en 22 maart 2013 heeft geformuleerd voor de beoordeling of een bepaalde fase van het proces langer heeft geduurd dan redelijk is.

Dit betekent echter niet dat ieder gehonoreerd verzoek om uitstel van de kant van de belanghebbende meebrengt dat de volgens die arresten in het algemeen als redelijk aan te merken termijn wordt verlengd met de duur van het verleende uitstel. Afwijking van deze bij wijze van vuistregel gehanteerde termijnen is volgens die arresten slechts op haar plaats indien sprake is van bijzondere omstandigheden. Dat past ook bij het karakter van deze vuistregels, die erop gericht zijn in het bestuursrecht op een eenvoudige, forfaitaire wijze te beoordelen of de behandeling van een zaak binnen een redelijke termijn heeft plaatsgevonden.

In de termijnen die de Hoge Raad daartoe als uitgangspunt heeft geformuleerd, is rekening gehouden met de omstandigheid dat in een niet onaanzienlijk deel van de gevallen aan partijen enige tijd wordt gegend voor herstel van eventuele verzuimen in hun bezwaar- of beroepschrift, en dat het ook niet ongebruikelijk is dat aan partijen enig uitstel wordt verleend voor het indienen van verdere processtukken. Van het tijdsverloop dat daarmee gemoeid is, kan niet worden gezegd dat het wordt veroorzaakt door een bijzondere omstandigheid.

Om vergelijkbare redenen doet zich een bijzondere omstandigheid in beginsel evenmin voor indien de rechter op verzoek van een partij de zitting voor de eerste keer uitstelt. Het hiervoor in 2.5.1 weergegeven oordeel geeft er geen blijk van dat het Hof deze laatste regel heeft toegepast. De klachten slagen ook in zoverre.”

4.10 Uit een arrest van 19 februari 2016 van de Hoge Raad volgt dat de termijn voor nadere motivering van het bezwaar- of beroepschrift, waarmee voor de redelijke termijn rekening gehouden wordt, vier weken is.⁶³

“3.6.1. Naar aanleiding van hetgeen hiervoor in 3.5.1 onder b is overwogen, verdient opmerking dat in de termijnen die de Hoge Raad als uitgangspunt heeft geformuleerd, rekening is gehouden met de omstandigheid dat in een niet onaanzienlijk deel van de gevallen aan partijen vier weken de tijd

⁶² HR 20 juni 2014, nr. 13/01045, ECLI:NL:HR:2014:1461.

⁶³ HR 19 februari 2016, nr. 14/03907, ECLI:NL:HR:2016:252. Dit arrest gaat overigens over de vergoeding van immateriële schade die wordt toegekend indien een procedure over een belastingaanslag onredelijk lang heeft geduurd. Het lijkt mij echter dat de hier gegeven regel ook geldt voor boetezaken.

wordt gegund voor herstel van eventuele verzuimen in hun bezwaar- of beroepschrift, en dat het ook niet ongebruikelijk is dat aan partijen vier weken uitstel wordt verleend voor het indienen van nadere processtukken. Van het tijdsverloop dat daarmee gemoeid is, kan niet worden gezegd dat het wordt veroorzaakt door een bijzondere omstandigheid (zie het arrest *BNB 2014/200*)."

4.11 Het Hof heeft geoordeeld dat de overschrijding van de redelijke termijn geheel te wijten is aan het procedeergedrag van belanghebbende. Het Hof heeft hiermee in ieder geval miskend dat een deel van het tijdsverloop – te weten de vier weken uitstel voor nadere motivering van het bezwaarschrift – niet is veroorzaakt door een 'bijzondere omstandigheid'. Voor zover meer uitstel is verleend, valt dit wel toe te rekenen aan belanghebbende.⁶⁴

4.12 Het Hof heeft voorts in aanmerking genomen dat belanghebbende diverse keren uitstel heeft gevraagd van de zitting voor de Rechtbank. Het Hof acht dit tijdsverloop tevens te wijten aan het procedeergedrag van belanghebbende. Hierbij heeft het Hof miskend dat een eerste keer uitstel geen verlenging van de redelijke termijn met de duur van het verleende uitstel rechtvaardigt, zoals volgt uit het arrest van 20 juni 2014 dat ik in onderdeel 4.9 opnam.

4.13 Ik maak uit het verweerschrift van belanghebbende op het incidentele beroep voor het Hof op dat belanghebbende voor de eerste keer op 12 september 2017 op de door de Rechtbank aangegeven wijze om uitstel heeft verzocht van de mondelinge behandeling. Overeenkomstig de aangegeven werkwijze zijn hierbij verhinderdata doorgegeven voor de drie maanden na de oorspronkelijk datum van de zitting.⁶⁵ De datum van de zitting is echter pas na het verloop van deze drie maanden vastgesteld. Met de verhinderdata van belanghebbende is derhalve geen rekening gehouden. Gelet op de werkwijze van de Rechtbank meen ik dat de tweede keer uitstel evenmin aan belanghebbende kan worden toegerekend.⁶⁶ Immers volgt uit het arrest van 22 april 2005 dat ook de voortvarendheid die is betracht bij de appointering door de behandelend rechter in aanmerking dient te worden genomen (omstandigheid 'd' in punt 4.5 van het arrest van 22 april 2005; zie het citaat in onderdeel 4.8). Hieraan is het Hof ten onrechte voorbij gegaan.

4.14 Het tweede middel slaagt derhalve. De zaak dient te worden verwezen naar een ander gerechtshof voor de vaststelling of, met inachtneming van de voorgenoemde arresten van de Hoge Raad, de vergrijpboete verminderd dient te worden vanwege de overschrijding van de redelijke termijn waarbinnen de zaak had moeten worden afgedaan.

5. Conclusie

Ik geef de Hoge Raad in overweging het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond te verklaren en de zaak te verwijzen naar een ander gerechtshof.

Noot

1. Het arrest is met name van belang vanwege de overwegingen ten overvloede. Deze werden uitgelokt door A-G Ettema die nadrukkelijk inging op de relatie tussen de suppletieplicht enerzijds en de waarborgen die voortvloeien uit het nemo-teneturbeginsel anderzijds. De overwegingen zijn ten overvloede nu er geen cassatiemiddel aan ten grondslag ligt. Nu deze overwegingen in casu niet tot cassatie leiden kan worden vastgesteld dat de Hoge Raad deze zaak daadwerkelijk heeft gebruikt om aan de rechtsontwikkeling te kunnen bijdragen.

2. De A-G vroeg aandacht voor het nemo-teneturbeginsel omdat de strafkamer van Hof 's-Hertogenbosch als volgt had geoordeeld (en een aanvankelijk aangetekend cassatieberoep was ingetrokken):

64 Vgl. HR 7 november 2014, nr. 14/01595, ECLI:NL:HR:2014:3117, punt 2.4.4. Ik maak uit de stukken van het dossier op dat belanghebbende voor deze hele periode uitstel heeft gekregen, zie bijlage 11, laatste pagina van het verweerschrift voor de Rechtbank.

65 Dat bij een verzoek om uitstel verhinderdata worden doorgegeven is in overeenstemming met artikel 2.13(1) van het Procesreglement bestuursrecht rechtbanken (niet-KEI-zaken) 2017. In dit artikel staat overigens dat deze data betrekking hebben op een periode van zes weken na de zittingsdatum (in plaats van drie maanden).

66 Er moet wel een reële mogelijkheid blijven om een zittingsdag in te plannen. Als een belanghebbende slechts enkele dagen aanwezig kan zijn in een tijdsbestek van drie maanden, dan kan dat mijns inziens wél aan hem worden toegerekend. In het geval van belanghebbende bleven er voldoende dagen over. Ik verwijs naar de data in bijlage 2 bij het verweerschrift van belanghebbende op het incidentele beroep voor het Hof.

“Door de verdachte bij wet tot suppletie te dwingen, terwijl zij daarmee de inspecteur van de rijksbelastingdienst op het spoor brengt van een beboetbaar of strafbaar feit en zich aldus bloot stelt aan een bestuursrechtelijke boete of strafvervolging, verliest het verbod van zelfincriminatie zijn betekenis.”

3. Daarmee werd een ruime uitleg gegeven aan het nemo-teneturbeginsel. Op grond van art. 47 AWR is een belastingplichtige immers evenzeer verplicht tot het geven van antwoorden die ertoe zouden kunnen leiden dat hij zich blootstelt aan een boete of strafvervolging. Toch is dan de vaste lijn in de jurisprudentie dat van een schending van het nemo-teneturbeginsel geen sprake is indien de afgedwongen verklaring in de punitieve fase van het bewijs wordt uitgesloten. Dientengevolge kon worden betwijfeld of de strafkamer van Hof 's-Hertogenbosch had geoordeeld in lijn met de jurisprudentie van de Hoge Raad ten aanzien van het nemo-teneturbeginsel zoals neergelegd in art. 6 EVRM. De redeneertrant van het hof was overigens niet onbegrijpelijk: wat is een zwijgrecht of non-incriminatierecht waard als de betrokkene eerst wel wordt verplicht zichzelf te 'verlinken'? Deze uitleg van de strafkamer van Hof 's-Hertogenbosch stond lijnrecht tegenover het oordeel van de belastingkamer van Hof Den Haag in de thans voorliggende casus, die een restrictieve uitleg voorstond door te oordelen dat het nakomen van een suppletieplicht er juist toe leidt dat er geen bestraffing is voor de belanghebbende. De A-G concludeert dat de hier bedoelde bestraffing slechts ziet op de suppletieplicht, maar dat bestraffing (met een verzuimboete) voor de eerdere onjuiste aangifte mogelijk blijft. Juist in verband met die eerdere onjuiste aangifte doen zich “nemo-tenetur-vraagstukken” voor. Van belang is dus een helder onderscheid te maken tussen de suppletieplicht enerzijds en de (eerdere) onjuiste aangifte omzetbelasting anderzijds.

4. Het is duidelijk dat de hoofdregel is dat het nemo-teneturbeginsel niet kan worden ingeroepen om een wettelijke verplichting tot het verstrekken van informatie aan de inspecteur ter zijde te stellen. Het arrest *Allen* van het EHRM (EHRM 10 september 2002, *Allen t. Verenigd Koninkrijk*, nr. 76574/01, ECLI:CE:ECHR:2002:0910DEC007657401) maakt dat heel duidelijk. Het nemo-teneturbeginsel staat er daarom evenmin aan in de weg dat aan de belastingplichtige die de hiervoor bedoelde wettelijke verplichting niet nakomt, voor die schending een bestuurlijke boete wordt opgelegd. In die procedure kan de onjuiste suppletie-mededeling als bewijs worden gebruikt zonder dat het nemo-teneturbeginsel wordt geschonden. Ook een onjuiste aangifte, die aangemerkt kan worden als een wettelijk afgedwongen, van de wil afhankelijke, verklaring van de belastingplichtige, kan dienen als bewijs in de boeteprocedure in verband met deze onjuist ingediende aangifte. Het nemo-teneturbeginsel speelt slechts een rol als de van de wil afhankelijke verklaring die, ter nakoming van de wettelijke mededelingsplicht en onder bedreiging van een boete, is verstrekt, gebruikt wordt voor punitieve doeleinden, in ‘criminal proceedings’, zoals zich voordoet als de suppletiemededeling wordt gebruikt als bewijs in de procedure over de boete die werd opgelegd voor het onjuist doen van een aangifte omzetbelasting.

5. De vraag die dus resteert in het licht van het nemo-teneturbeginsel is of de afgedwongen suppletiemededeling een rol mag spelen in de boeteprocedure ter zake van de eerdere onjuiste aangifte omzetbelasting. Dat de Hoge Raad voor de beantwoording van die vraag aansluiting zocht bij de eigen jurisprudentie omtrent het nemo-teneturbeginsel en afgedwongen medewerking op grond van art. 47 AWR ligt voor de hand. De slotoverweging van de Hoge Raad luidt als volgt: “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.”

6. De vraag die rijst is of deze jurisprudentie voor de rechtspraktijk daadwerkelijk verschil gaat maken. De bewijsuitsluiting van de suppletiemededeling ziet op de (eventuele) punitieve procedure met betrekking tot de eerdere onjuiste aangifte. Voor de heffing is van bewijsuitsluiting geen sprake. De suppletiemededeling kan aanleiding zijn voor de inspecteur om op grond van art. 47 en 52 AWR gegevens te verlangen van de belastingplichtige. Deze gegevens kunnen een zelfstandige grond zijn voor de constatering door de inspecteur dat de eerder ingediende aangifte onjuist was en een (verzuim)boete dient te worden opgelegd. Als deze uitleg rechtens is, heeft dit arrest voor de rechtspraktijk weinig gevolgen, behoudens dat de inspecteur niet meer uitsluitend op grond van de suppletiemededeling een verzuimboete kan opleggen voor de eerdere aangifte. Dat kan slechts anders zijn als de bewijsuitsluiting in de punitieve procedures niet alleen betrekking heeft op de suppletiemededeling zelf, maar tevens op alle gegevens die de inspecteur naar aanleiding van die suppletiemededeling heeft verkregen. Wijsman (*Nemo tenetur in belastingzaken*, FM, p. 140) wijst in verband met het leerstuk van de ‘fruit of the poisonous tree’ in zijn dissertatie op het arrest *Gäfgen* van het EHRM (1 juni 2006, ECLI:NL:XX:2010:BN6864, NJ 2010, 628) en stelt vast dat aan de hand van alle omstandigheden de ‘fairness’ van de procedure dient te worden vastgesteld. In dat arrest was een kind ontvoerd en gedood. Nadat de politie de verdachte had bedreigd, verstrekke deze informatie die tot bewijs had geleid. De verklaring van de man was van het bewijs uitge-

sloten. De vraag was of het op basis van de verklaring verkregen bewijs wel kon worden gebruikt. Daarbij was van belang dat de veroordeling werd gebaseerd op de bekentenis ter zitting. Op basis daarvan overwoog het EHRM (par. 180): "It can thus be said that there was a break in the causal chain leading from the prohibited methods of investigation to the applicant's conviction and sentence in respect of the impugned real evidence." In zijn annotatie vat Buruma het als volgt samen: "Het gaat er met andere woorden niet om of het bewijs niet met zoveel woorden was uitgesloten, maar of de causale keten tussen onrechtmatigheid en veroordeling was doorbroken."

7. De nationale strafrechtelijke jurisprudentie sluit mijns inziens aan op deze Europese rechtsregels. De strafkamer van de Hoge Raad (HR 3 juli 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB2732, NJ 2002/ 8, m.nt. Schalken) overwoog in een zaak waarin het verschoningsrecht was geschonden en – op basis van die onrechtmatig verkregen gegevens was doorgerechercheerd – als volgt in de verwijzingsopdracht: "zal moeten beoordelen of en in hoeverre de bij de huiszoeking inbeslaggenomen voorwerpen en de resultaten van het naar aanleiding daarvan verrichte opsporingsonderzoek ten aanzien van ieder van de tenlastegelegde feiten tot het bewijs kunnen worden gebezigd". In het arrest HR 16 september 2014 (ECLI:NL:HR:2014:2749, NJ 2014/462, m.nt. Schalken) overwoog de strafkamer van de Hoge Raad (in rechtsoverweging 2.5.1) dat in het eerdere arrest HR 19 februari 2013, ECLI:NL:HR:2013:BY5321, NJ 2013/308 regels zijn geformuleerd voor de toepassing van bewijsuitsluiting als rechtsgevolg van een vormverzuim als bedoeld in art. 359a Sv ten aanzien van bewijsmateriaal dat rechtstreeks als gevolg van een bepaald vormverzuim is verkregen. Van belang is dat de 'vrucht' een uitsluitend en rechtstreeks gevolg is van de onrechtmatigheid. Uit het arrest NJ 2014/462 volgt dat in de opvatting van de Hoge Raad "aan de vaststelling van rechtsgevolgen ten aanzien van de zogenoemde vruchten van dat bewijsmateriaal motiveringseisen worden gesteld zodat ook in cassatie met voldoende precisie kan worden getoetst in hoeverre dat andere bewijsmateriaal telkens daadwerkelijk kan worden aangemerkt als uitsluitend en rechtstreeks gevolg van eerder verkregen, nadien uitgesloten bewijsmateriaal." De strafkamer is kritisch en lijkt volgens Schalken slechts aan te nemen dat sprake is van het vereiste uitsluitende en rechtstreekse verband tussen de onrechtmatigheid en de vruchten daarvan indien de causaliteit niet wordt onderbroken door 'andere factoren' die zich hebben voorgedaan "die aan de verkrijging van het (later vergaarde) bewijs hebben bijgedragen, zoals de wetgever het formuleerde in de memorie van toelichting bij de Wet vormverzuimen, vgl. *Kamerstukken II* 1993/94, 23 705, nr. 3". Toegepast op de onderhavige problematiek van de suppletieaangifte kan niet worden uitgesloten dat een dergelijke 'andere factor' zich kan voordoen in de vorm van een te suppleren bedrag in de jaarrekening die bij de aangifte vennootschaps- of inkomstenbelasting wordt gevoegd.

8. Complicerende factor is ook nog dat de suppletie melding in de heffingsprocedure bruikbaar is; het nemo-teneturbeginsel ziet immers niet op die procedure. In die procedure kan de melding dus worden gebruikt als bewijs en als grondslag dienen voor onderzoek dat kan leiden tot nader bewijs voor de onjuistheid van de aangifte. De suppletie melding verschiet pas van kleur in de punitieve procedure en is daar wel onrechtmatig. Of deze onrechtmatigheid dan vervolgens ook de onrechtmatigheid dicteert van het naar aanleiding van de suppletie melding verkregen bewijs, lijkt in het licht van de strafrechtelijke jurisprudentie van de Hoge Raad en van het EHRM niet voor de hand te liggen.

G.J.M.E. de Bont