

ACTUALITEITEN FORMEEL BELASTINGRECHT REGISTER BELASTINGADVISEURS

9 EN 23 SEPTEMBER 2024

VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

Merijn van Leeuwen, 06 21 424 617

1

Voorstellen

Merijn van Leeuwen, advocaat-belastingkundige

- Belastingzaken
- Fiscale strafzaken (FIOD)
- Wwft
- Wet Bibob

Annotator NTFR, (gast)docent (o.a. NOB, RB, Post HBO)

Verleden:

Accountancy, belastingadvies, rechtspraak.

2

Agenda

- Op de zaak betrekking hebbende stukken en artikel 8:31 Awb;
- Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking;
- Omkering en verzwaring van de bewijslast;
- Verdedigingsbeginsel (kort en bondig);
- Vergrijpboetes, wils(on)afhankelijk materiaal;
- Varia (o.a. ambtelijk verzuim, kwade trouw in de zin van artikel 16 AWR).

3

Op de zaak betrekking hebbende stukken en artikel 8:31 Awb

VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

4

Op de zaak betrekking hebbende stukken

De basis: Arrest Hoge Raad 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672

+
Opsomming van stukken die per definitie vallen onder het begrip op de zaak betrekking hebbende stukken: + ○

-
- Stukken die de Inspecteur ter beschikking staan of hebben gestaan;
- Stukken die in de loop van de procedure ter beschikking van de Inspecteur zijn gekomen;
- In beginsel ook stukken die de Inspecteur niet heeft gebruikt;
- Stukken die passages bevatten die op de zaak betrekking hebben (dit stuk moet dan in zijn geheel worden overhandigd).

5

Op de zaak betrekking hebbende stukken

Verdere uitbreiding, zie Hoge Raad, 17 augustus 2018, wederom in een viertal arresten opnieuw uitgelaten over dit onderwerp + ○
(ECLI:NL:HR:2018:1315, ECLI:NL:HR:2018:1316, ECLI:NL:HR:2018:1319 en ECLI:NL:HR:2018:1371).

O.a. komt hier aan bod dat de rechter geen uitspraak ten nadele van de belastingplichtige mag doen indien het procesdossier niet compleet is.

6

Op de zaak betrekking hebbende stukken

Daarna nog Hoge Raad, 5 oktober 2018, ECLI:NL:HR:2018:1863

+

+

•

○

Indien de fiscus het strafdossier ter beschikking heeft gekregen, is het strafdossier daarmee ook als een op de zaak betrekking hebbend stuk aan te merken.

7

Op de zaak betrekking hebbende stukken

Stel de fiscus weigert om het procesdossier compleet te maken? Wat dan?

+

+

• Onderscheid maken tussen twee situaties:

○

1. Kan belastingplichtige zelf bij de informatie?
2. Kan belastingplichtige niet zelf bij de informatie?

ECLI:NL:HR:2024:567 en ECLI:NL:HR:2024:773 - 775

8

Op de zaak betrekking hebbende stukken

De belastingplichtige kan zelf bij de informatie

+
• Zie Hoge Raad, 31 mei 2024, ECLI:NL:HR:2024:567

• *Met zijn hiervoor in 3.2 weergegeven overweging heeft het Hof kennelijk tot uitdrukking gebracht (i) dat de heffingsambtenaar, door aan belanghebbende in de bezwaarfase een link te sturen naar een website waarop de gehele begroting is te vinden, en de link in de fasen van beroep en hoger beroep niet aan de bestuursrechter te verstrekken, weliswaar niet heeft voldaan aan zijn verplichtingen tegenover de bestuursrechter op grond van artikel 8:42 Awb, maar (ii) dat daaraan op grond van artikel 8:31 Awb geen gevolgen hoeven te worden verbonden, omdat belanghebbende via die link wel heeft kunnen beschikken over de volledige tekst van de begroting, en daardoor voor de Rechtbank en het Hof een beroep heeft kunnen doen op daarin eventueel voorkomende passages die zijn standpunt ondersteunen. Aldus verstaan geeft die overweging van het Hof geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.⁵ Het middel faalt daarom.*

9

Op de zaak betrekking hebbende stukken

De belastingplichtige kan niet zelf bij de informatie

+
• Doe dan een beroep op artikel 8:31 Algemene wet bestuursrecht

10

Op de zaak betrekking hebbende stukken

Artikel 8:31 Awb:

+ *Indien een partij niet voldoet aan de verplichting te verschijnen, inlichtingen te geven, stukken over te leggen of mee te werken aan een onderzoek als bedoeld in artikel 8:47, eerste lid, kan de bestuursrechter daaruit de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen.*

11

Op de zaak betrekking hebbende stukken

+ *daaruit de gevolgtrekkingen maken die hem geraden voorkomen*

+ • *Wat betekent dit?*

o
De rechter kan in de meest schrijnende gevallen overgaan tot vernietiging van de aanslag.

12

Op de zaak betrekking hebbende stukken

Welke mogelijkheid is er om procesdossier compleet te krijgen? +

- +
 -
 -

Voorlopige voorziening → artikel 8:81 Algemene wet inzake rijksbelastingen

- +
 -
 -

13

Op de zaak betrekking hebbende stukken

Vereisten voor een voorlopige voorziening: +

- +
 - Connexiteit;
 - Spoedeisend belang;
 - Er moet een belang mee gediend zijn.

- +
 -
 -

14

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking



VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

15

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Vragenbrieven. Hoe gaat u daarmee om?



Beantwoordt u alle vragen (feiten, kwalificaties, boete)?



Voert u controle uit op hetgeen uw cliënt aanlevert?



16

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Mogelijkheden voor de fiscus om informatie te verzamelen:

- +
 - Bij de belastingplichtige zelf;
 - Aangifte;
 - Boekenonderzoeken
 - Vragenbrieven
 - Derdenonderzoek: bij de accountant/belastingadviseur van de belastingplichtige.
 - Civiele dwangsomprocedure.

17

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Via de aangifte artikel 9, lid 1 AWR:

+

- *'Met betrekking tot belastingen welke ingevolge de belastingwet bij wege van aanslag worden geheven, wordt de aangifte gedaan bij de inspecteur binnen een door deze gestelde termijn van ten minste een maand na het uitnodigen tot het doen van aangifte.'*

18

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Bij de belastingplichtige zelf door een informatieverzoek te versturen.

Artikel 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen:

leder is gehouden desgevraagd aan de inspecteur:

a.de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn;

b.de boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan - zulks ter keuze van de inspecteur - waarvan de raadpleging van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten welke invloed kunnen uitoefenen op de belastingheffing te zijnen aanzien, voor dit doel beschikbaar te stellen

19

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Wanneer mag de Inspecteur om informatie verzoeken?

Hoge Raad, BNB 2003/268:

*'Voor het bestaan van die verplichting was voldoende dat de Inspecteur zich – zoals het Hof heeft geoordeeld – op basis van de hem ter beschikking staande informatie **in redelijkheid op het standpunt kon stellen dat de gevraagde gegevens en inlichtingen van belang zouden kunnen zijn...***

20

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Wanneer mag de Inspecteur om informatie verzoeken?

+

Hoge Raad 1 november 2013, nr. 12/02792, ECLI:NL:HR:2013:1017, BNB 2013/255:

*De bevoegdheid van een inspecteur tot het stellen van vragen op de voet van artikel 47 van de AWR weliswaar niet vereist dat als vaststaand kan worden aangenomen dat er een belastbaar feit bestaat, maar wel dat er **een redelijk vermoeden** ter zake is dient te zijn*

21

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Fishing expedition → Hoge Raad 24 april 2015, nr. 14/02442, NTFR 2015/1499:

• Een fishing expedition kan ook wel worden omschreven als een open-ended investigation waaraan vaak op basis van vage vermoedens wordt begonnen. Wanneer een vordering tot verstrekking van bepaalde gegevens onvoldoende is onderbouwd, is, aldus de Hoge Raad, sprake van een zogenoemde fishing expedition. De Staat moet het belang van zijn vordering dus aannemelijk kunnen maken.

22

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Vraag: Mag de Inspecteur overigens om alle informatie vragen?

+

+

Fairplay-beginsel – due diligence-arrest/ Hoge Raad 23 september 2005, nr. 40.418, NTFR 2005/1053 en Hoge Raad, 23 september 2005, nr. 38.810 (Fortis), NTFR 2005/1233

Scheiding aangifte- en advieswerkzaamheden

23

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Via boekenonderzoek artikel 52, lid 6 AWR:

+

+

'De administratie dient zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en de gegevensdragers dienen zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is. Daartoe verleent de administratieplichtige de benodigde medewerking met inbegrip van het verschaffen van het benodigde inzicht in de opzet en de werking van de administratie.'

24

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Derdenonderzoeken:

+

Zie Museumjaarkaart-zaak, Rechtbank Amsterdam van 15 november 2018 (ECLI:NL:RBAMS:2018:8138).

+ ○

25

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

**Stel de belastingplichtige voldoet niet aan het
informatieverzoek van de inspecteur?**

•

Wat dan?

+ ○

26

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Wanneer een informatiebeschikking?

+
• “Indien met betrekking tot een op te leggen aanslag, navorderingsaanslag of naheffingsaanslag of een te nemen beschikking niet of niet volledig wordt voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 41, 47, 47a, 49, 52, en, voor zover het verplichtingen van administratieplichtigen betreft ten behoeve van de heffing van de belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen, aan de verplichtingen ingevolge artikel 53, eerste, tweede en derde lid, kan de inspecteur dit vaststellen bij voor bezwaar vatbare beschikking (informatiebeschikking). De inspecteur wijst in de informatiebeschikking op artikel 25, derde lid.”

27

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Vraag: Wat zijn de voordelen van de informatiebeschikking?

- +
•
- Rechtsbescherming voor belastingplichtige
 - Bezwaar en beroep;
 - Inzage in dossier fiscus.

28

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Stel de fiscus heeft nieuwe vragen na uitgevaardigde informatiebeschikking?

•

ECLI:NL:HR:2022:1439:

Onderscheid tussen vragen (verschillen detecteren):

1. Wordt om dezelfde informatie gevraagd?
2. Op grond van welke bepaling wordt info gevraagd?

+
○
•

29

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Welk moment is belangrijk in het kader van het aanleveren van informatie?

Bijvoorbeeld indien sprake is van fysieke en/of psychische belemmeringen, zie: ECLI:NL:HR:2023:1270:

4.6

Het tweede middel slaagt eveneens. Het Hof diende te beoordelen of het niet voldoen aan de op grond van artikel 47 AWR bestaande verplichtingen belanghebbende kan worden aangerekend.⁸ Daartoe kon het Hof niet volstaan met de vaststelling dat belanghebbende niet meer in staat is de procedure te begrijpen, vragen te beantwoorden of anderszins inlichtingen te verstrekken. Die vaststelling sluit niet uit dat belanghebbende, toen hij werd geconfronteerd met de op grond van artikel 47 AWR gestelde vragen, voor zover de beantwoording ervan neerkomt op het afleggen van verklaringen, nog niet te kampen had met zodanige belemmeringen van fysieke en/of psychische aard dat het niet voldoen aan zijn inlichtingenplicht belanghebbende niet kon worden aangerekend. Door het verwijzingshof zal moeten worden beoordeeld of belanghebbende vanaf het moment dat de vragen werden gesteld de in redelijkheid van hem te vergen maatregelen heeft getroffen om te bevorderen dat namens hem aan de uit artikel 47 AWR voortvloeiende verplichtingen zou kunnen worden voldaan.

+
○
•

30

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Wat is nog de waarde van een informatiebeschikking na ECLI:NL:HR:2023:1336?

3.2.1+

De omstandigheid dat een op grond van artikel 52a, lid 1, AWR gegeven informatiebeschikking wegens niet-naleving van de administratie- en bewaarplicht zoals bedoeld in artikel 52 AWR door de rechter is vernietigd, staat niet eraan in de weg dat de rechter in een procedure over een belastingaanslag waarop die informatiebeschikking betrekking had, beslist dat de belastingplichtige de administratie- en bewaarplicht in zodanige mate heeft geschonden dat zijn administratie niet kan dienen als grondslag voor de omzet- en winstberekening, en dat daarom de op grond van die administratie aangegeven winst moet worden gecorrigeerd.

3.2.2

Evenmin staat deze omstandigheid eraan in de weg dat de rechter in die procedure over de belastingaanslag tot het oordeel komt dat de desbetreffende onjuistheden in de aangifte van dien aard zijn dat moet worden aangenomen dat de belastingplichtige niet de vereiste aangifte heeft gedaan. Daartoe zal de inspecteur in de procedure over de belastingaanslag aan de hand van de normale regels van stelplicht en bewijslast feiten en omstandigheden moeten stellen en bij betwisting aannemelijk moeten maken die een dergelijke verwerping van de administratie rechtvaardigen.⁴ Het staat de inspecteur daarbij vrij feiten en omstandigheden aan te voeren die hij in de eerdere procedure over de informatiebeschikking niet heeft aangevoerd, behoudens in het – zich in deze zaak niet voordoende – geval dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur zich hiertegen verzetten. Evenzeer zal de belastingplichtige zich in die procedure mogen verweren met alle feiten en omstandigheden die hem geëigend voorkomen.

Bij het oordeel dat de rechter over de administratie vormt in de procedure over de belastingaanslag op basis van de feiten en omstandigheden die in die procedure zijn aangevoerd, is hij niet gebonden aan een eerder gegeven en inmiddels onherroepelijk geworden rechterlijke beslissing tot vernietiging van de informatiebeschikking.

31

Informatievoorziening fiscus, informatiebeschikking

Informatievoorziening in internationale verhoudingen, zie ECLI:NL:HR:2023:1270:

3.4 +

Het Hof heeft aan dat oordeel ten grondslag gelegd dat, hoewel uit het commentaar bij het OECD-modelverdrag voor een Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (hierna: het OESOmodelverdrag) niet valt af te leiden dat de Inspecteur aan de autoriteiten van Jersey opzet behoefde te bewijzen, dit niet betekent dat de Inspecteur kon stellen dat sprake was van 'criminal tax matters' zonder dat ook maar een redelijk vermoeden van schuld bestond. De Inspecteur heeft niet aannemelijk gemaakt dat een redelijk vermoeden van schuld bestond toen aan de autoriteiten van Jersey werd gemeld dat sprake was van 'criminal tax matters'. Daarom heeft de Inspecteur onrechtmatig gehandeld en jegens de autoriteiten van Jersey gehandeld in strijd met de goede verdragstrouw. De uit Jersey verkregen informatie kan om die reden slechts worden gebruikt voor zover die ziet op de periode vanaf 1 januari 2009, aldus het Hof.

4.4.3

Over het begrip 'criminal tax matters' is in de toelichtende nota bij het Verdrag ter nadere uitleg het volgende vermeld:⁷

"Voor wat betreft het begrip «strafrechtelijke belastingaangelegenheden» («criminal tax matters») sluiten beide partijen aan bij de ruime uitleg in de toelichting op het modelverdrag. Zowel Nederland als Jersey kennen nationaal een brede definitie van dit begrip. Ook strafrechtelijke belastingzaken die Nederland administratiefrechtelijk afdoet, vallen in Jersey onder strafrechtelijke belastingzaken. Tevens vallen onderzoeken naar fraude die zouden kunnen leiden tot strafrechtelijke vervolging eronder. Of er vervolgens ook daadwerkelijk een strafvervolgning plaatsvindt, is niet relevant. Hierdoor vallen alle strafbare feiten van artikel 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (opzettelicten), waaronder het doen van een onvolledige dan wel onjuiste aangifte, onder het onderhavige informatieuitwisselingsverdrag."

4.4.6

Uit de aldus toegelichte verdragsbepaling volgt dat voor het doen van een informatieverzoek in verband met 'criminal tax matters' is vereist dat het verzoek wordt gedaan met het oog op een onderzoek naar een fiscaal opzettelijk delict. Noch de verdragsbepalingen, noch de hiervoor weergegeven toelichting brengen mee dat de inspecteur slechts mag verzoeken om informatie onder vermelding van 'criminal tax matters', indien ten aanzien van een bepaalde persoon een redelijk vermoeden van schuld bestaat aan een als opzettelijk vergrijp strafbaar gesteld feit.

32

Omkering en verzwaring van de bewijslast

VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

33

Omkering en verzwaring van de bewijslast

Omkering en verzwaring van de bewijslast, wanneer?

- +
 - In geval van informatiebeschikking;
 - Niet de vereiste aangifte ingediend -> Let op Trustvakje-arrest.

34

Omkering en verzwaring van de bewijslast

Omkering en verzwaring van de bewijslast: ECLI:NL:HR:2022:1150

4.2.2⁺

Artikel 27e, lid 1, AWR, in samenhang gelezen met artikel 27h, lid 2, van die wet, schrijft dwingend de omkering en verzwaring van de bewijslast voor, onder meer indien sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, lid 1, AWR. Deze bewijsregel brengt mee dat de belastingrechter in feitelijke instantie is gehouden om de bewijslast op grond van die bepaling om te keren en te verzwaren, ongeacht het standpunt van procespartijen daarover, indien de vaststaande feiten daartoe aanleiding geven.³ Dat geldt dus ook indien procespartijen het erover eens zijn dat de bewijslast niet is omgekeerd en verzward.

In het geval dat procespartijen het er daarentegen over eens zijn dat de bewijslast moet worden omgekeerd en verzward, maar dat gezamenlijke standpunt van procespartijen onjuist is omdat het, gelet op de tussen partijen vaststaande feiten, blijkt geeft van een onjuiste rechtsopvatting, is de belastingrechter verplicht om de normale regels van bewijsrecht toe te passen. Dit strookt met de strekking van deze bewijsregel, die een zware processuele sanctie vormt voor degene die heeft verzuimd de informatie waarom de inspecteur op de voet van artikel 47 AWR heeft gevraagd te verstrekken, als gevolg waarvan de inspecteur jegens hem een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, AWR heeft gegeven.⁴

4.2.3

Wat betreft de omkering en verzwaring van de bewijslast naar aanleiding van een onherroepelijke informatiebeschikking geldt het volgende. Indien de informatiebeschikking betrekking heeft op gegevens die door de inspecteur zijn gevraagd voor een periode die afwijkt van de periode waarop de desbetreffende belastingaanslag ziet, kan een tekortkoming in het verstrekken van de gevraagde gegevens niet leiden tot de omkering en verzwaring van de bewijslast voor zover die belastingaanslag een periode betreft waarop de in die informatiebeschikking bedoelde gegevens geen betrekking hebben.

35

Omkering en verzwaring van de bewijslast

ECLI:NL:HR:2022:1150

+

Omkering en verzwaring van de bewijslast is eerste stap;

o

Daarna volgt stap2: redelijke schatting.

36

Omkering en verzwaring van de bewijslast

Wanneer is sprake van een redelijke schatting? ECLI:NL:HR:2023:1093

3.2.+

Indien, zoals in het onderhavige geval, met betrekking tot een aanslag, een navorderingsaanslag of een naheffingsaanslag ervan moet worden uitgegaan dat de bewijslast is omgekeerd en verzward, geldt als uitgangspunt dat de berekening van die belastingaanslag redelijk en dus niet willekeurig behoort te zijn. Voor de beoordeling of aan deze maatstaf wordt voldaan, dient mede in aanmerking te worden genomen in hoeverre de inspecteur beschikt over gegevens voor het opleggen van een belastingaanslag en in hoeverre ervan mag worden uitgegaan dat de belastingplichtige in staat is opening van zaken te geven.²

3.2.2

Daarvan uitgaande zal de inspecteur op basis van de feiten en omstandigheden van het geval aanknopingspunten moeten verschaffen waaruit is af te leiden dat zijn berekening of schatting van het bedrag van de hiervoor in 3.2.1 bedoelde belastingaanslag redelijk en dus niet willekeurig is.³ Waar het op aankomt is dat de inspecteur de hoogte van zijn schatting zodanig moet onderbouwen met feitelijke stellingen, dat die schatting de redelijkheidstoets kan doorstaan.⁴

3.2.3

De beoordeling of een schatting redelijk (niet willekeurig) is, gaat niet zover dat de inspecteur feiten en omstandigheden aannemelijk moet maken die meebrengen dat de door hem gemaakte schatting overeenkomt met de werkelijk verschuldigde belasting. Een zo ver gaande eis zou de omkering van de bewijslast ongedaan maken. Juist vanwege het gebrek aan informatie voor de inspecteur, dat heeft geleid tot omkering en verzwaring van de bewijslast, zal hij bij zijn schatting op basis van gegevens waarover hij wel beschikt, binnen de grenzen van de redelijkheid een zekere – van de omstandigheden van het geval afhankelijke – beoordelingsruimte moeten hebben.

37

Verdedigingsbeginsel

VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

38

Verdedigingsbeginsel

Verdedigingsbeginsel, hoe zit dat?

+
Geldt het voor alle belastingen?

•
Indien aan de voorwaarden wordt voldaan is het een zeer effectief verweer!

De Hoge Raad legt uit in o.a.:
25 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:442
24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:934
7 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1053

39

Verdedigingsbeginsel

Wanneer schending verdedigingsbeginsel?

+
Indien niet wordt gevraagd een zienswijze in te brengen voor opleggen van de aanslag (samenvattend); ○

-
1. De belastingplichtige moet tijdig de gelegenheid krijgen om op het voornemen van de inspecteur te reageren;
 2. De belastingplichtige moet expliciet worden gewezen op de mogelijkheid om te kunnen reageren op het voornemen van de inspecteur om een aanslag op te leggen;
 3. De inspecteur moet in zijn voornemen voldoende nauwkeurig de elementen vermelden die hij ten grondslag legt aan de aangekondigde naheffingsaanslag omzetbelasting.

Indien je slaagt voor de 'Andere afloop-toets', voor feitelijke en juridische standpunten (denk aan gegrond bezwaar of compromis).

Pleitbaarheid van de standpunten.

Zienswijze: reactietermijn en/of hoorzitting.

40

Verdedigingsbeginsel

Strategische overweging:

+

Wanneer bezig je het standpunt dat het verdedigingsbeginsel is geschonden?

1. Als je mag reageren op het rapport boekenonderzoek?
2. Bezwaarfase?
3. Beroepsfase?
4. Anders...?

+

○

•

41

Vergrijpboetes

+

•

○

VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

+

○

•

42

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Eerst even dit:

+
Geldt een beroep tegen de aanslag, ook als beroep tegen de boete? • +
○

○
ECLI:NL:HR:2022:1116, rechtsoverweging 2.3.2:

Aangezien uit het beroepschrift in cassatie niet het tegendeel blijkt, moet het cassatieberoep op grond van artikel 24a, lid 2, AWR, in samenhang gelezen met artikel 28, lid 6, AWR, geacht worden mede te zijn gericht tegen de beslissing van het Hof om de boete te verminderen.

43

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Het opleggen van een fiscale boete is een criminal charge (strafrechtelijke vervolging) in de zin van artikel 6 EVRM; Arresten Öztürk, Bendenoun en Jussila: Het gaat om alle soorten boetes (verzuimboetes en vergrijpboetes); +
○

Artikel 6 EVRM van toepassing. Wat zijn de gevolgen?

Recht op informatie;

Recht op een advocaat;

Recht om te zwijgen (Arrest Saunders) – nemo tenetur-beginsel.

44

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Arrest Saunders:

+

Het zwijgrecht ziet op onder dwang verkregen wilsafhankelijk materiaal (bijvoorbeeld verklaringen);

Zwijgrecht strekt zich niet uit tot materiaal dat onder dwang is verkregen en bestaat onafhankelijk van de wil van de beschuldigde (bijvoorbeeld vingerafdrukken, bloedmonsters, DNA, urine).

Verduidelijking door Arrest De Legé vs. The Netherlands

45

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

De Legé vs. The Netherlands

+

In een uitvoerig arrest zet het EHRM uiteen wat het in dit soort zaken onder wilsonafhankelijk en wilsafhankelijk materiaal verstaat. Mits onder dwang afgegeven door de verdachte belastingplichtige, mag wilsafhankelijk materiaal alleen gebruikt worden voor het opleggen van aanslagen maar niet voor zogeheten punitieve doeleinden. Slechts als de autoriteiten specifiek het oog hebben op bepaalde stukken en ook vaststaat dat die stukken al bestaan, is er sprake van wilsonafhankelijk materiaal. Het EHRM spreekt in dit verband van '**specific pre-existing documents**'.

46

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

De Legé vs. The Netherlands

+

+

Dwingt de fiscus echter tot het afgeven van documenten waarvan men (sterk) vermoedt dat deze bestaan maar waarvan dat niet vaststaat, spreekt het EHRM over zogeheten 'fishing expeditions'. Deze informatie vindt het EHRM wel wilsafhankelijk en stelt het gelijk met verklaringen. Indien uit die stukken (aanvullende) strafbare feiten blijken, mogen deze niet door de autoriteiten gebruikt worden voor een eventuele strafvervolgung. Dat zou volgens het EHRM anders neer komen op een verboden zelfincriminatie.

47

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Voorbeeld wils(on)afhankelijk materiaal

+

+

Transfer pricing -> zie British American Tobacco-zaak,
ECLI:NL:RBNHO:2023:12635

• ○

Transfer-pricing-rapporten worden makkelijk opzij gezet;
Op basis van wilsafhankelijk materiaal komt de rechtbank tot een
bewezenverklaring

48

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Informatieverplichting versus nemo tenetur:

+

Nemo tenetur-beginsel;

Afdwingen van artikel 47 AWR informatie;

+

o

•

Mag de Inspecteur de afgedwongen informatie nu gebruiken voor het opleggen van een boete?

Hoge Raad (BNB 2002/27): Splitsing wilsafhankelijk / wilsonafhankelijk.

49

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Hoe om te springen met wilsafhankelijk materiaal?

+

+

o

• Onwetendheid in de praktijk.

•

Wat moet u wel/niet doen?

50

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Inzagerecht boeterapport - artikel 5:49 Awb:

1. Het bestuursorgaan stelt de overtreder **desgevraagd** in de gelegenheid **de gegevens waarop** het opleggen van de bestuurlijke boete, dan wel het voornemen daartoe, berust, **in te zien en daarvan afschriften te vervaardigen**.

2. Voor zover blijkt dat de verdediging van de overtreder dit redelijkerwijs vergt, draagt het bestuursorgaan er zoveel mogelijk zorg voor dat deze gegevens aan de overtreder worden medegedeeld in een voor deze begrijpelijke taal

Het inzagerecht vindt zijn oorsprong in artikel 6, derde lid, onderdeel b, EVRM.

51

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Wat is op dit moment nog veel de praktijk?

‘Aannemelijk maken’

‘zich ervan bewust moeten zijn’

‘Hadden moeten weten dat voldoening op aangifte onjuist was’

52

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Voorbeeld van 'had moeten weten' → zie ECLI:NL:HR:2022:124

+
• De omstandigheid dat de belastingplichtige had moeten weten dat zijn voldoening op aangifte onjuist was, brengt immers niet mee dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid kan worden verweten.²

Verder kunnen de omstandigheden dat belanghebbende geen openheid van zaken heeft gegeven en dat hij het laakbare van zijn gedragingen niet heeft ingezien, niet bijdragen aan het oordeel dat hij bewust fouten heeft gemaakt.

53

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

ECLI:NL:HR:2022:526

+
• Uitgangspunt is artikel 6 EVRM;
• Verzwaarde bewijslast voor de inspecteur;
• Overtuigend een vergrijp aantonen (dus geen aannemelijk maken, bewust had moeten zijn, etc. etc.);
• Bij twijfel, voordeel voor de belastingplichtige.
• Geldt zowel voor opzet als voor grove schuld ☐ ECLI:NL:HR:2023:492

Herhaling: ECLI:NL:HR:2023:97

54

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

ECLI:NL:HR:2023:492 - Geldt zowel voor opzet als voor grove schuld;

ECLI:NL:HR:2023:1336 – ‘de enkele omstandigheid dat de ten onrechte niet-aangegeven inkomsten aanzienlijk zijn, kan echter niet de conclusie rechtvaardigen dat de belastingplichtige met opzet een onjuiste aangifte heeft gedaan, ook niet in de vorm van voorwaardelijk opzet.’

55

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

ECLI:NL:HR:2022:526

+
Betekenis voor de praktijk?

De inspecteur moet dus aan de bak. Hij zal overtuigend bewijs moeten verzamelen en voorleggen aan de rechter ter onderbouwing van een vergrijpboete. Meer dan hij nu in de praktijk pleegt te doen. De rechter zal op zijn beurt daar kritisch naar moeten kijken en moeten beoordelen of de verzamelde en vastgestelde feiten overtuigend zijn om een boete te rechtvaardigen. Hiertoe moeten wij de rechter dwingen.

Zie: ECLI:NL:RBGEL:2022:2289 en ECLI:NL:RBGEL:2022:2290

56

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Wel voorwaardelijk opzet in ECLI:NL:HR:2022:1919, rechtsoverweging 3.2:

In onderdeel 4.21 van de bestreden uitspraak is overwogen:

“Belanghebbende is bij het doen van de aangiften IB/PVV over de onderhavige jaren uitgegaan van bedragen aan inkoopkosten die niet onderbouwd, niet controleerbaar of verifieerbaar zijn. De inkoopkosten volgen ook niet uit een (deugdelijk) bijgehouden administratie. Door deze bedragen toch als inkoopkosten te verantwoorden heeft belanghebbende willens en wetens de aanmerkelijke kans aanvaard dat te weinig belasting wordt geheven, iets waarvan hij zich naar het oordeel van het hof ten tijde van het doen van aangifte bewust moet zijn geweest.”

Rechtsoverweging 3.3:

Hiermee heeft het Hof tot uitdrukking gebracht dat belanghebbende zich ten tijde van het doen van de aangiften bewust was van de omstandigheid dat de administratie waarop hij die aangifte baseerde zodanig ondeugdelijk was dat een overeenkomstig die aangifte vastgestelde aanslag te laag zou zijn, en dat hij door de aangifte niettemin zo te doen, willens en wetens de aanmerkelijke kans van die te lage aanslag heeft aanvaard.

Dit oordeel geeft niet blijk van een onjuiste rechtsopvatting inzake het begrip (voorwaardelijk) opzet. Het is ook niet onvoldoende gemotiveerd. Het middel faalt.

57

Vergrijpboetes en pleitbaar standpunt

Hoe gaat u hiermee om in de praktijk? Of wat te doen in de praktijk?

- + Als u een vragenbrief ontvangt?
- + Tijdens een boekenonderzoek?
- + Als u het boeterapport opvraagt?

58

Varia

VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

59

Ambtelijk verzuim

Een ambtelijk verzuim kan navorderen – op grond van artikel 16 AWR – verhinderen.

Naar aanleiding van het hiervoor in 5.1 vermelde betoog stelt de Hoge Raad voorop dat de inspecteur bij het regelen van een aanslag in de IB/PVV van de belastingplichtige in het algemeen kan volstaan met het raadplegen van het (digitale) dossier dat de aangiften en andere gegevens voor de IB/PVV van die belastingplichtige bevat. Met name bestaat voor de inspecteur niet de verplichting tot het raadplegen van (digitale) dossiers die door hem of door een andere inspecteur zijn aangelegd voor andere belastingplichtigen of andere belastingen, ook niet als de mogelijkheid bestaat dat daarin gegevens worden aangetroffen die voor het regelen van de bedoelde aanslag in de IB/PVV van belang kunnen zijn. In het algemeen is de inspecteur slechts dan verplicht tot een onderzoek buiten het (digitale) dossier van de belastingplichtige indien de daarin aanwezige gegevens daartoe redelijkerwijs aanleiding geven

60

Ambtelijk verzuim

De Inspecteur was in dit geval dan ook niet verplicht om bij het regelen van de aanslag in de IB/PVV van belanghebbende voor het jaar 2014 het dossier te raadplegen dat binnen de Belastingdienst was aangelegd met het oog op de heffing van IB/PVV van de moeder. De stukken van het geding laten immers geen andere slotsom toe dan dat de in het dossier van belanghebbende aanwezige gegevens redelijkerwijs geen aanleiding gaven tot een dergelijk onderzoek.

Het voorgaande neemt niet weg dat onder bijzondere omstandigheden het (digitale) dossier van de belastingplichtige (in dit geval: belanghebbende) onvolledig moet worden geacht omdat de ten aanzien van een andere belastingplichtige bevoegde inspecteur heeft nagelaten dat dossier aan te (doen) vullen. Dit doet zich voor in het onderhavige geval waarin (i) die ten aanzien van een andere belastingplichtige (in dit geval: de moeder) bevoegde inspecteur met het oog op de heffing van IB/PVV een onderzoek bij die andere belastingplichtige heeft ingesteld, en (ii) naar aanleiding daarvan het standpunt heeft ingenomen, en ook in redelijkheid kon innemen, dat bij het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan die belastingplichtige door een (groot)ouder of (klein)kind, familieverbandingen en persoonlijke overwegingen een overheersende rol hebben gespeeld. In dat geval moet worden aangenomen dat die inspecteur heeft onderkend, of althans redelijkerwijs had moeten onderkennen, dat het zou kunnen gaan om een in het maatschappelijke verkeer ongebruikelijke terbeschikkingstelling in de zin van artikel 3.91, lid 3, Wet IB 2001. Dit brengt mee dat die inspecteur ook weet, of althans had moeten beseffen dat kennisneming van de bevindingen van het hiervoor bedoelde onderzoek op dit punt van belang is voor het regelen van aanslagen in de IB/PVV van degene(n) die de desbetreffende vermogensbestanddelen ter beschikking heeft onderscheidenlijk hebben gesteld, dus de bloed- of aanverwant(en) in de rechte lijn zoals bedoeld in artikel 3.91, lid 3, Wet IB 2001.

61

Ambtelijk verzuim

Onder de hiervoor in 5.2.3 omschreven – bijzondere – omstandigheden, bezien in het licht van de specifiek afgebakende, beperkte groep van verwanten die onder de regeling van artikel 3.91, lid 3, Wet IB 2001 vallen, is de inspecteur die het onderzoek heeft ingesteld, gehouden ervoor zorg te dragen dat zijn bevindingen aan het dossier van de andere bij de desbetreffende terbeschikkingstelling betrokken bloed- of aanverwant(en) in de rechte lijn worden toegevoegd, indien hij zelf bevoegd is om IB/PVV van die bloed- of aanverwant(en) te heffen. Laat deze inspecteur dit na, zodat deze relevante informatie in het (digitale) dossier van de betrokken bloed- of aanverwant (in dit geval: belanghebbende) ontbreekt, dan kan dat worden aangemerkt als ambtelijk verzuim van hemzelf.

Is een andere inspecteur binnen de Belastingdienst bevoegd om IB/PVV van die bloed- of aanverwant(en) te heffen, dan brengt een behoorlijke taakvervulling onder deze bijzondere omstandigheden mee dat de inspecteur die het onderzoek heeft ingesteld, de bevindingen daarvan ook ter kennis brengt van de inspecteur die bevoegd is voor de heffing van IB/PVV van de bloed- of aanverwant(en). Laat de eerstbedoelde inspecteur dat na, dan moet dat nalaten onder de hiervoor in 5.2.3 bedoelde bijzondere omstandigheden aan de bevoegde inspecteur worden toegerekend als ambtelijk verzuim. De Hoge Raad komt in zoverre terug van hetgeen is overwogen in rechtsoverweging 3.5 van zijn arrest van 29 augustus 1997, ECLI:NL:HR:1997:AA2235.

62

Kwade trouw

Navorderen aan de hand van een nieuw feit. Hoe zit het met kwade trouw?

3.3.2

Een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan op grond van de tweede volzin van artikel 16, lid 1, AWR als regel geen grond voor navordering opleveren. Diezelfde volzin maakt op deze regel een uitzondering voor gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is. Kwade trouw in de zin van deze bepaling is slechts dan aanwezig indien de belastingplichtige de inspecteur opzettelijk onjuiste inlichtingen heeft verstrekt, of opzettelijk de juiste inlichtingen aan de inspecteur heeft onthouden.⁵

3.3.3 Dat de belastingplichtige de inspecteur de juiste inlichtingen heeft onthouden, kan slechts worden aangenomen indien op hem een wettelijke verplichting rustte om de desbetreffende inlichtingen aan de inspecteur te verstrekken. Dat is het geval indien in de uitnodiging tot het doen van aangifte van de betrokkene werd verlangd die inlichtingen bij zijn aangifte te geven en indien de inspecteur die inlichtingen van hem heeft gevraagd met toepassing van artikel 47 AWR.⁶

3.3.4 Het verstrekken aan de inspecteur van onjuiste inlichtingen of het aan de inspecteur onthouden van de juiste inlichtingen door de belastingplichtige moet bovendien de oorzaak zijn van het feit dat de aanslag ten onrechte niet of tot een te laag bedrag is vastgesteld, of dat anderszins te weinig belasting is geheven als bedoeld in de eerste volzin van artikel 16, lid 1, AWR. Alleen dan kan worden gezegd dat de belastingplichtige te kwader trouw is ter zake van een feit dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn als bedoeld in artikel 16, lid 1, tweede volzin, AWR. Voor het antwoord op de vraag of de inspecteur op grond van die volzin bevoegd is de te weinig geheven belasting na te vorderen, is aldus bepalend of de belastingplichtige de ontoereikende heffing door zijn gedrag te kwader trouw heeft veroorzaakt.⁷ Dit brengt mee dat kwade trouw alleen betrekking kan hebben op gedragingen van de belastingplichtige die hebben plaatsgevonden vóór het vaststellen van de aanslag of, indien het vaststellen van een aanslag binnen de aanslagtermijn als bedoeld in artikel 11, lid 3, AWR achterwege is gebleven, vóór het verstrijken van die termijn.

63

Kwade trouw

3.4

Het Hof heeft zijn oordeel dat belanghebbende te kwader trouw was uitsluitend gebaseerd op de omstandigheid dat belanghebbende de uitgereikte aangiftebiljetten voor de jaren waarover de Inspecteur heeft nagevorderd niet heeft ingeleverd. Deze biljetten zijn aan belanghebbende uitgereikt na het verstrijken van de termijn voor het opleggen van de aanslagen voor die jaren. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.3.4 is overwogen, kan daarom niet worden gezegd dat belanghebbende door die biljetten niet in te leveren heeft veroorzaakt dat aanslagen voor de desbetreffende jaren binnen de daarvoor geldende termijnen achterwege zijn gebleven. Het Hof heeft dit miskend. Middel IV slaagt daarom in zoverre.

ECLI:NL:HR:2023:873

64

Afsluiting

VAN LEEUWEN
— ADVOCATUUR —

Dank voor uw aandacht;

+

Bij vragen neem gerust vrijblijvend contact op, zie:

o

www.vanleeuwenadvocaat.nl
merijn@vanleeuwenadvocaat.nl
06 21 424 617

Succes in de praktijk!

+ o
• o