

# Tribuut

**Scriptie:**  Fair trial  en fiscale bestuurlijke boeten

**Tribuut 2006/05**

Belastingjaar/tijdvak

Trefwoorden

Wetsartikelen

Auteur

Mr.drs. R.J.H. Gehring FB 

[vorig](#) [volgend](#)

Mede naar aanleiding van gebleken contra legem-afspraken tussen de Belastingdienst en bewoners van het woonwagenvak Vinkenslag is een onderzoek ingesteld naar zogenoemde vrijplaatsen. Uit het uit dit onderzoek voortgevloeide rapport is gebleken dat ook ten aanzien van fiscale bestuurlijke boeten contra legem-afspraken zijn gemaakt. Mede door dit rapport en het wetsvoorstel 'Versterking fiscale rechtshandhaving' heeft de fiscus minder bewegingsvrijheid voor het sluiten van compromissen in belastingzaken waarvan fiscale bestuurlijke boeten onderdeel uit kunnen maken. Het belang van het in kaart brengen van de positie van een boeteling is daarom alleen maar groter geworden. In deze bijdrage wordt een aantal aandachtspunten besproken ten aanzien van de positie van een boeteling, vanuit het oogpunt van de vergrijpboete, bij het opleggen van fiscale bestuurlijke boeten door de fiscus.

## **Criminal charge**

Bij de boeteoplegging in fiscale zaken vangt de 'fair trial' in de zin van het EVRM aan bij het instellen van de 'criminal charge' door de inspecteur. Dit is het moment waarop het de boeteling duidelijk wordt dat een boete opgelegd gaat worden of kan gaan worden. Het belang van de 'criminal charge' is voor de boeteling gelegen in het feit dat vanaf dit moment de redelijke termijn, waarbinnen de gehele boetezaak afgerond dient te zijn, gaat lopen. Ook kan de boeteling vanaf dit moment een beroep doen op bijzondere rechten die zijn gerelateerd aan een 'fair trial'. Daarbij valt te denken aan onder andere de bewijslastverdeling, het zwijgrecht en het inzagerrecht. Vanaf het moment dat een 'criminal charge' is ingesteld, komen de boeteling dus diverse rechten toe. Volgens het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst 1998 is er sprake van een 'criminal charge' als de inspecteur handelingen verricht jegens een belanghebbende waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde gedraging een boete zal worden opgelegd. Uit deze handeling van de inspecteur moet duidelijk blijken dat een boete opgelegd gaat worden of opgelegd is. Het door de inspecteur toezenden van een vragenbrief of het instellen van een boekenonderzoek is op zichzelf nog niet voldoende om te stellen dat er sprake is van een 'criminal charge', maar hieruit kan wel worden afgeleid dat de inspecteur het initiatief neemt. Indien echter onregelmatigheden worden ontdekt of vermoed en deze onregelmatigheden gronden kunnen opleveren voor het opleggen van een boete, dan kan er mijns inziens wel sprake zijn van een 'criminal charge' zonder dat de inspecteur een actieve handeling verricht. Het kan immers voor de belanghebbende dan wel duidelijk zijn dat er een boete opgelegd gaat worden. Dit blijft echter een grijs gebied. Voor de belanghebbende is het van belang om tijdig op de hoogte te zijn van het feit of de fiscus voornemens is om een boete te gaan opleggen indien er onregelmatigheden zijn ontdekt. Er zijn daarom situaties denkbaar waarin het voor de boeteling van belang kan zijn om de inspecteur hierover uitsluitel te vragen, omdat vanaf dat moment de specifieke rechten die samenhangen met het opleggen van een boete voor hem van toepassing zijn. Een goede afweging is hier uiteraard van belang.

Men is er immers niet toe gehouden om slapende honden wakker te maken.

### **Bewijslast**

Voor het opleggen van een vergrijpboete dient er sprake te zijn van opzet of grove schuld. Indien er sprake is van opzet, dan wist de boeteling dat als gevolg van een met de wettelijke bepaling strijdige handeling te weinig belasting zou worden geheven. En, indien er sprake is van grove schuld, dan moet de boeteling een in laakbaarheid aan opzet grenzende onachtzaamheid verweten kunnen worden. Daarvan is veelal sprake als de aanmerkelijke kans is aanvaard dat er te weinig belasting geheven zou kunnen worden. De bewijslast ten aanzien van de aanwezigheid van opzet of grove schuld rust op de inspecteur. In de AWR is ten aanzien van vergrijpboeten nadrukkelijk de omkering en verzwaring van de bewijslast uitgesloten. Deze verdeling van de bewijslast vloeit voort uit de onschuldpresumptie en het *nemo tenetur*-beginsel. De inspecteur zal dan ook gemotiveerd moeten aangeven, waarom hij van mening is dat er sprake is van opzet dan wel grove schuld. Bovendien heeft een boeteling geen informatieverplichting ten aanzien van informatie die ziet op het opleggen van een boete. Althans, indien deze informatie afhankelijk is van zijn wil. Wel blijft de informatieverplichting bestaan ten aanzien van het bepalen van de grondslag voor het innen van belastingen.

### **Recht op inzage**

Het door de inspecteur opleggen van een boete dient gepaard te gaan met een deugdelijke motivering. Voor de onderbouwing van de boete zal de inspecteur de benodigde stukken verzamelen. Deze stukken zijn door de boeteling in te zien, omdat hij een beroep kan doen op het inzagerecht. Onderdeel van het zogenoemde 'boetedossier' kunnen gegevens of verklaringen van derden zijn, welke gegevens de inspecteur in beginsel zo veel mogelijk zal anonimiseren. Als de boeteling echter aannemelijk maakt dat het voor zijn verweer van belang is dat de anonimiteit van deze derden wordt opgeheven, dan dient de inspecteur hier gehoor aan te geven. Dit kan bijvoorbeeld aan de orde zijn indien de boeteling de geloofwaardigheid van deze derde wil betwisten. Het inzagerecht bestaat vanaf het moment dat aan de boeteling het voornemen tot het opleggen van een vergrijpboete is medegedeeld. Hij dient zelf het initiatief te nemen tot inzage in de stukken op grond waarvan de boete wordt opgelegd. Nadat eenmaal een verzoek tot inzage in de stukken bij de inspecteur is ingediend, moeten in principe ook nieuwe stukken, die aan het dossier worden toegevoegd, ter inzage aan de boeteling worden aangeboden. De boeteling hoeft daartoe dus geen hernieuwd verzoek bij de inspecteur neer te leggen, maar het is raadzaam om regelmatig te informeren naar eventuele nieuwe informatie. Ook ontlastend materiaal moet beschikbaar worden gesteld. Ten aanzien van dit materiaal dient echter gemotiveerd te worden aangegeven om welke gegevens het gaat en waarom deze van belang zijn voor zijn verdediging. Dit is mijns inziens een wel heel zware eis. Bovendien is men afhankelijk van de welwillendheid van de inspecteur. Toch is het voor de boeteling van belang om gebruik te maken van zijn inzagerecht en is het van belang om een zeer uitgebreid verzoek daartoe in te dienen bij de inspecteur. Mocht de inspecteur niet echt welwillend zijn om alle gegevens uit het boetedossier te overleggen, dan kan de rechter hem dit opleggen. Ook kan de rechter een oordeel vellen over het al dan niet ongedaan maken van de anonimiteit van derden en de noodzaak van het overleggen van eventueel ontlastend materiaal. Het gebruikmaken van het inzagerecht en een uitgebreid verzoek daartoe kunnen leiden tot een sterker verweer tegen de opgelegde/op te leggen boete.

### **Zwijgrecht**

Eveneens vanaf het moment van de 'criminal charge' heeft de boeteling het recht om te zwijgen als het gaat om informatie die betrekking heeft op de boeteoplegging. Informatie met betrekking tot de belastingheffing dient wel verstrekt te worden, evenals informatie die bestaat onafhankelijk van de wil van de boeteling. Dit laatste ziet bijvoorbeeld op documenten waarvan vaststaat dat deze bestaan, zoals bankafschriften en dergelijke. Anderzijds mag de inspecteur geen documenten opvragen waarvan hij niet zeker weet of deze wel bestaan, dan wel stukken waarvan niet zeker is dat deze in het bezit zijn van de boeteling. Omdat de meeste informatie veelal betrekking zal hebben op zowel de belastingheffing als de boeteoplegging, kan men stellen dat het zwijgrecht weinig praktische betekenis heeft. Indien immers niet wordt voldaan aan de informatieverplichting met betrekking tot de belastingheffing, dan zal veelal de sanctie van de omkering en verzwaring van de bewijslast gaan gelden. Maar voor de boeteling is het toch van belang om zo veel mogelijk gebruik te kunnen maken van het zwijgrecht. Er dient altijd afgewogen te worden of het zwijgrecht toepassing kan vinden. Indien er nog geen sprake is van een 'criminal charge' en de belanghebbende informatie, afhankelijk van zijn wil, moet geven die ook kan zien op het opleggen van een boete, dan is het in principe mogelijk om deze informatie uit te laten sluiten voor de bewijsvoering van de inspecteur ten aanzien van de boete. Bovendien kunnen bewijsmiddelen die in strijd met het zwijgrecht zijn

verkregen, eventueel worden uitgesloten voor de bewijsvoering van de inspecteur. Daarom is het voor de boeteling van belang om een eigen dossier aan te leggen met betrekking tot het gehele proces. Hierin kan dan worden vastgelegd in welke fase van het proces welke informatie is verstrekt aan de inspecteur en op welke wijze dit is gebeurd. Dit kan de positie van de boeteling versterken (is het niet in de bezwaarfase, dan wellicht wel in de beroepsfase), omdat de rechter hieromtrent in elk geval een oordeel zal moeten vellen.

Indien de inspecteur de boeteling verhoort in verband met het opleggen van een boete, dan dient hij de boeteling te wijzen op zijn zwijgrecht. Maar als de inspecteur de boeteling door middel van een vragenbrief om informatie vraagt die betrekking heeft op de boeteoplegging, dan hoeft hij de boeteling niet mede te delen dat hij niet verplicht is om te antwoorden. In die situaties ligt dus een gevaar op de loer voor de boeteling. Hij kan in de veronderstelling verkeren dat hij verplicht is om te reageren op alle gestelde vragen in de vragenbrief van de inspecteur en daardoor meewerken aan zijn eigen bestraffing. Ook kan de desbetreffende brief betrekking hebben op zowel de heffing van belastingen als het opleggen van een boete, terwijl uit de vraagstelling niet blijkt welke vraag op welke situatie betrekking heeft. In dergelijke gevallen kan men de inspecteur verzoeken om gehoord te worden. Vaak wordt in een hoorgesprek wel duidelijk welke informatie op de belastingheffing en welke informatie op de boeteoplegging betrekking heeft. Bovendien is het aan te raden om alle correspondentie door de inspecteur te laten richten aan de gemachtigde van de boeteling, zodat een redelijke inschatting gemaakt kan worden omtrent de informatieverplichting.

#### **Matiging van de boete wegens overschrijding van de redelijke termijn**

Indien de boetezaak niet binnen een redelijke termijn is afgerond, dient de boete gematigd te worden. De Hoge Raad heeft toetscriteria gegeven aan de hand waarvan kan worden afgeleid of de redelijke termijn is overschreden. In principe dient de boetezaak binnen zes jaren afgerond te zijn. Binnen deze periode van zes jaren zijn drie fasen te onderscheiden, waarvoor telkens een periode van twee jaren aangehouden mag worden als zijnde redelijk. De eerste fase vangt aan vanaf het begin van de redelijke termijn, dat wil zeggen vanaf de 'criminal charge' en omvat naast de bezwaarprocedure tevens de beroepsprocedure bij de rechtbank. De tweede fase betreft de procedure van het hoger beroep bij het gerechtshof en de derde fase is die van het beroep in cassatie bij de Hoge Raad. Wel kan een vorm van interne compensatie worden toegepast, indien in een bepaalde fase de redelijke termijn wordt overschreden, maar in het proces als geheel geen overschrijding van de redelijke termijn plaatsvindt. Bij de beoordeling van een eventuele overschrijding van de redelijke termijn spelen ook factoren als de proceshouding van de boeteling en de complexiteit van de zaak een rol. Indien desondanks geconcludeerd wordt tot overschrijding van de redelijke termijn, geldt als regel dat het bedrag van de boete met 10% wordt teruggebracht. Er kunnen echter omstandigheden zijn die leiden tot het verder reduceren van de boete, maar deze omstandigheden zijn niet getransformeerd in een concrete norm. De rechter zal de redelijke termijn ambtshalve toetsen, maar het is altijd raadzaam om deze overschrijding voor de rechter gemotiveerd aan de orde te stellen.

#### **Algemene beginselen van behoorlijk bestuur**

Ook bij het opleggen van fiscale bestuurlijke boeten dienen de algemene beginselen van behoorlijk bestuur te worden toegepast. Zo zal het opleggen van een boete duidelijk gemotiveerd moeten worden en dient de nodige zorgvuldigheid in acht te worden genomen bij het opleggen van de boete en bij het vaststellen van de hoogte van de boete. Ook dient de inspecteur het evenredigheidsbeginsel, ook wel proportionaliteitsbeginsel genoemd, in acht te nemen. Indien bijvoorbeeld aangifte voor diverse heffingen op één aangiftebiljet moet worden gedaan en het aangiftebiljet wordt niet of te laat ingediend, dan mogen de op te leggen verzuimboeten met elkaar cumuleren. Het evenredigheidsbeginsel brengt in die situatie echter met zich mee dat het totaal van de verzuimboeten niet hoger mag zijn dan de zwaarste boete die staat op één van de verzuimen.

#### **Conclusie**

Het opleggen van een boete dient door de inspecteur gemotiveerd en zorgvuldig te geschieden. Voor de boeteling is het daarbij van belang wanneer er sprake is van een jegens hem ingestelde 'criminal charge', omdat hem dan verschillende rechten toekomen en zijn verplichtingen worden beperkt. Het is dan ook van belang om een goede inschatting te maken van de rechten die hem toekomen en uiteraard om een beroep op deze rechten te doen. Zeker in een tijd dat de inspecteur minder ruimte heeft voor een compromis kan gezegd worden dat het belang van het recht op een 'fair trial' is toegenomen.

