

Is geen enkel feit hetzelfde?



Op dinsdag 20 december 2011 heeft de Eerste Kamer onder meer ingestemd met het wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2012, dat per 1 januari 2012 in werking treedt. Onderdeel van dit wetsvoorstel is de invoering van art. 67q Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Het Ministerie van Financiën heeft op 21 december 2011 de belangrijkste wijzigingen in een overzicht opgenomen. In paragraaf 9.3 is aangegeven dat art. 67q AWR het mogelijk maakt dat als iemand die op aangifte de verschuldigde belasting niet, te laat of te weinig heeft betaald en daarvoor een verzuimboete opgelegd heeft gekregen, later alsnog een vergrijpboete kan worden opgelegd voor hetzelfde feit. Een en ander is ook in paragraaf 15 van het nieuwe Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: BBBB) opgenomen.² Thans wordt weer gesproken over hetzelfde feit, terwijl eerder zowel in de Tweede Kamer in de nota naar aanleiding van het verslag en in de Eerste Kamer bij de memorie van toelichting was opgenomen: 'Bij het opleggen van een verzuimboete kan niet worden en wordt niet beoordeeld of de overtreder een ernstig(er) verwijt gemaakt kan worden. Dit element blijft buiten beschouwing. Het vervolgen opleggen van een vergrijpboete is derhalve in zoverre niet "bis".' Dit antwoord, dat bovendien werd herhaald, deed mij de haren te berge rijzen, zowel omdat het feitelijk onjuist is als dat daarmee niet werd gereageerd op eerdere commentaren in de vakliteratuur.

1. Wel degelijk een 'bis'-situatie

Dat wel degelijk sprake is van hetzelfde feit waarop het ne-bis-in-idembeginsel van toepassing is, behoeft eigenlijk geen betoog. Het is immers een van het ne-bis-in-idembeginsel afwijkende bepaling, die in art. 67q AWR wordt opgenomen. Dat de verzuimboete automatisch wordt opgelegd en pas bij de oplegging van de vergrijpboete meer werk wordt gemaakt van het onderzoek naar de omvang van het feit en de ernst van het verwijt dat de belastingplichtige wordt gemaakt, maakt niet dat van een 'bis'-situatie geen sprake zou zijn. Na het arrest Jussila tegen Finland (EHRM 23 november 2006, nr. 73053/01, NTFR 2007/857, BNB 2007/150) wordt immers aangenomen dat alle bestuurlijke boetes uit de Nederlandse fiscale wetgeving, zowel vergrijp- als verzuimboetes, een 'criminal' karakter

hebben in de zin van art. 6 EVRM, ongeacht de hoogte van de boete. In het arrest Ruotsalainen (EHRM 16 juni 2009, EHRC 2009/99) werd bovendien duidelijk dat er zelfs sprake is van feiten die substantieel hetzelfde zijn, als in de tweede procedure bestraffing heeft plaatsgevonden met het oog op herhaling of als er slechts in een van de procedures een vorm van opzet (intent) is vereist voor bestraffing.

2. Nieuwe bezwaren

Het ministerie geeft in het overzicht van 21 december 2011 verder aan dat alsnog een vergrijpboete kan worden opgelegd na een verzuimboete indien later nieuwe feiten bekend worden die erop wijzen dat de overtreder bewust gehandeld heeft. De begrippen 'bewust' en 'nieuwe feiten' zijn wederom misleidend. Het woord 'bewust' is niet handig gekozen, aangezien vereist is dat de overtreder opzettelijk of grofschuldig heeft gehandeld. Ook het begrip 'nieuwe feiten' wekt verwarring, aangezien het gaat om nieuwe bezwaren. De term 'nieuwe bezwaren' is ontleend aan het strafrecht. In het strafrecht toetst de rechter-commissaris of dergelijke bezwaren aanwezig zijn.

In het kader van de boeteoplegging is het de boetefraudecoördinator die toetst of sprake is van dergelijke nieuwe bezwaren. De staatssecretaris heeft aangegeven te hebben gezocht naar een fiscale equivalent van de rechter-commissaris, die in strafzaken de aanwezigheid van nieuwe bezwaren beoordeelt. Deze equivalent is gevonden in de boetefraudecoördinator, die niet alleen over specifieke kennis van het fiscale boeterecht beschikt, maar op een zekere afstand van de concrete zaak zou staan.

Een (fiscaal) equivalent voor een rechter-commissaris in strafzaken kan toch niet een medewerker van de Belastingdienst zelf zijn? De boetefraudecoördinator is namelijk zowel degene die de nieuwe bezwaren beoordeelt als degene die de boete uiteindelijk oplegt, zoals ook vastgelegd in paragraaf 16 van het concept-BBBB. Wie controleert dan de boetefraudecoördinator? Dat wordt nu de belastingrechter, maar dan pas als iemand in bezwaar en beroep is gekomen. Is dat niet in een te laat stadium? Ik meen van wel.

1 Mw.mr. P (Priscilla) de Haas is fiscaal advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam en buitenpromovenda aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam.

2 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst van 20 december 2011, nr. DGB2011/2248M, *Stcr.* 2011, 23178, NTFR 2011/2917.

Het komt het niet zelden voor dat vergrijpboeten na een fiscale procedure geheel of gedeeltelijk worden vernietigd, zodat niet kan worden gesteld dat vergrijpboeten slechts in 'evidente' gevallen worden opgelegd. Vergrijpboeten zullen bovendien makkelijker, althans sneller, opgelegd worden dan een strafprocedure wordt geëntameerd. Volgens het kabinet gaat het tot nu toe om ongeveer 200 zaken waarin achteraf gezien 'ten onrechte' een verzuimboete is opgelegd in plaats van een vergrijpboete. Waaraan deze informatie is ontleend en op welk tijdstip zij betrekking heeft, is niet aangegeven. Te betwijfelen valt of de gevallen waarin art. 67q AWR het komende jaar zal worden toegepast tot 200 gevallen beperkt zal blijven. Ik zou dan ook graag na enige tijd een rapportage zien, waarin wordt aangegeven hoe vaak art. 67q AWR is toegepast.

3. Was de invoering van art. 67q AWR wel nodig?

De vraag of de invoering van art. 67q AWR eigenlijk wel nodig was om het gewenste doel te bereiken, is gesteld noch beantwoord. De staatssecretaris heeft aangegeven dat zich maar zeer sporadisch de situatie heeft voorgedaan dat achteraf gezien een vergrijpboete meer op zijn plaats was geweest. Door voor slechts 200 gevallen een afwijkende regeling in de wet op te nemen, vraagt de staatssecretaris om overkill. Bovendien had de oplossing ook ergens anders in kunnen worden gevonden. De staatssecretaris heeft aangegeven dat het handhavingstekort aan het licht kwam door HR 26 juni 2009, nr. 42.764, NTFR 2009/1544, BNB 2010/5. De Hoge Raad heeft echter in datzelfde arrest benadrukt dat de omschrijving van de boete bepalend is voor de vraag of een andere (vergrijp)boete nog kan worden opgelegd.

De gedragsomschrijving bij de verzuimboete zou specifiekere kunnen worden gemaakt, waardoor er geen sprake is van hetzelfde feit. Of kan ervoor worden gekozen de verzuimboete op te leggen wegens het niet-tijdig indienen van de aangifte, waarna bijvoorbeeld een vergrijpboete wordt opgelegd voor het opzettelijk niet-betalen. Daarnaast bestaat ook nog de mogelijkheid een vergrijpboete op te leggen voor het opzettelijk doen van een onjuiste aangifte, nadat eerder een verzuimboete voor het niet (tijdig) betalen of indienen van de aangifte is opgelegd.

4. Waarom verrekening in plaats van verval?

Als hiervoor aangegeven was de invoering van art. 67q AWR niet nodig geweest om het handhavingstekort op te heffen. Aangezien de invoering van art. 67q AWR wel de weg is die het ministerie heeft verkozen, blijft een vervolgvraag waarom is gekozen voor verrekening in plaats van verval van de verzuimboete. Het ministerie benadrukt dat geen hogere boete opgelegd kan worden dan het geval was geweest indien alle relevante feiten reeds op een eerder moment bekend waren geweest, en dus direct een vergrijpboete was opgelegd, omdat de eerder opgelegde verzuimboete wordt verrekend met de later alsnog opgelegde vergrijpboete. Als was gekozen voor het verval van de boete, dan zou verdedigd kunnen worden dat de regeling niet in strijd is met het ne-bis-in-idembeginsel. Door te kiezen voor verrekening, waarbij de verzuimboete in stand blijft, is het maar ten zeerste de vraag of art. 67q AWR niet in strijd is met de Europese uitleg van het ne-bis-in-idembeginsel, waarbij onze rechtscollèges toch aansluiting hebben gezocht. Een feitelijk dubbele straf wordt misschien wel

voorkomen, maar een dubbele vervolging wordt niet voorkomen. Het is nu (helaas) wachten op de eerste procedure die tegen de tweede (vergrijp)boete aanhangig wordt gemaakt.