

# Verplichting tot suppletieaangifte niet in strijd met nemo-teneturbeginsel

## Gegevens

### Publicatie

NTFR 2021/3308

### Instantie

Hoge Raad

### Datum uitspraak

24 september 2021

### Annotator

mr. J.W. Bosman

### ECLI

[ECLI:NL:HR:2021:1351](#)

### Zaaknummer

19/01550

### Relevante informatie

[AWR art. 10a](#), [EVRM art. 6](#), [Uitv.besl. OB 1968 art. 15](#), [Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 19/01550](#)

## Inhoudsindicatie

inkeerregeling, jaarrekening, zelf-incriminerend

## Samenvatting

Belanghebbende heeft in haar aangifte OB tweede kwartaal 2011 ten onrechte een bedrag van € 209.000 in aftrek gebracht. Zij heeft dit bedrag als schuld opgenomen op de balans per 31 december 2011. De inspecteur heeft in 2015 op grond van art. 10a AWR jo. art. 15 Uitv.besl. OB 1968 een vergrijpboete van € 5.000 opgelegd wegens het opzettelijk nalaten van een suppletieaangifte. Hof Den Haag (15 februari 2019, nr. 18/00821, [NTFR 2020/1903](#)) vindt deze boete terecht opgelegd. De verplichting om de suppletie te doen

levert geen schending van het nemo-teneturbeginsel op, aldus het hof. De Hoge Raad laat dat oordeel in stand omdat de cassatiemiddelen niet daartegen zijn gericht. Omwille van de rechtsontwikkeling gaat de Hoge Raad wel ten overvloede hierop in. De Hoge Raad merkt op dat het nemo-teneturbeginsel niet eraan in de weg staat dat een bestuurlijke boete wordt opgelegd als de belastingplichtige de mededelingsplicht van art. 10a AWR niet nakomt. De informatie die daarmee wordt verkregen, mag echter niet worden gebruikt voor het bewijs dat een beboetbaar of strafbaar feit is begaan.

De Hoge Raad vernietigt het oordeel van het hof dat de redelijke termijn niet is overschreden. Dat aan een partij uitstel is gegund voor herstel van verzuimen in bezwaar- of beroepschriften, is geen reden om de redelijke termijn te verlengen. Hetzelfde geldt voor het verzoek om uitstel van de zitting. Nu het hof anders heeft beslist, had dit moeten worden gemotiveerd.

(Volgt vernietiging en verwijzing.)

## Uitspraak

### Feiten

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 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.

### Geschil

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 procedeergedrag van belanghebbende. Van die vertraging is een periode van meer dan zeven maanden veroorzaakt doordat belanghebbende bij de Rechtbank diverse keren uitstel 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.

### Rechtsoverwegingen

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 rechtelijke 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 (red. [NTFR 2005/591](#)) (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. <sup>1</sup>

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. <sup>2</sup> 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 (red. [NTFR 2014/2724](#)), en van 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1461 (red. [NTFR 2015/231](#)) – 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 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 miskennis 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 boetebeslissing 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. <sup>3</sup>

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 belastingheffing. <sup>4</sup> 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. <sup>5</sup>

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 verminderd in verband met deze overschrijding.

(Volgt vernietiging en verwijzing.)

## **Noot**

### *Inleiding*

Een arrest waar veel juristen naar uitkeken. En een verrassende uitkomst. Ik schets kort de aanloop naar dit arrest en ga vervolgens in op de belangrijkste overwegingen van de Hoge Raad omtrent het beginsel dat niemand kan worden gedwongen mee te werken aan zijn eigen veroordeling (nemo-teneturbeginsel) in relatie tot de verplichting tot het doen van een suppletieaangifte ingevolge art. 10a AWR (hierna: de suppletieplicht).

### *Achtergrond*

Op 10 juli 2018 oordeelde de strafkamer van Hof Den Bosch dat de suppletieplicht in strijd is met het nemo-teneturbeginsel (nr. 20-003061-16, [NTFR 2018/1902](#), met commentaar van Weijers). Het Openbaar Ministerie stelde beroep in cassatie in, maar trok dit cassatieberoep later weer in. Een oordeel van de Hoge Raad bleef dus uit.

### Arrest

In haar conclusie van 16 juni 2021 nodigde A-G Ettema de Hoge Raad uit zich te buigen over de uitleg en de reikwijdte van het nemo-teneturbeginsel in relatie tot de suppletieplicht (nr. 19/01550, [NTFR 2021/2408](#), met commentaar van Van Wordragen). De Hoge Raad gaat in op die uitnodiging en beslist – in tegenstelling Hof Den Bosch en wellicht tegen alle verwachtingen in – dat de suppletieplicht niet in strijd is met genoemd beginsel. Belastingplichtige zijn onverkort gehouden te suppleren en kunnen worden beboet wanneer zij niet voldoen aan de suppletieplicht, aldus de Hoge Raad. Wel beschermt het nemo-teneturbeginsel de belastingplichtige die een suppletieaangifte heeft gedaan. Deze bescherming ziet er als volgt uit. Volgens vaste rechtspraak van het EHRM en van de Hoge Raad zelf mag wilsafhankelijk bewijsmateriaal dat is verstrekt ingevolge een wettelijke plicht niet worden gebruikt voor punitieve doeleinden. De suppletieaangifte dient te worden gezien als wilsafhankelijk bewijsmateriaal, ook als die aangifte is gebaseerd op administratieve bescheiden. De suppletieaangifte mag dus niet worden gebruikt voor het bewijs dat de belastingplichtige een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan.

### Beschouwing

De benadering van de Hoge Raad is terug te voeren op zijn arrest van de civiele kamer van 12 juli 2013 (nr. 12/01880, [NTFR 2013/1586](#), met commentaar van Hendriks). In dat arrest besliste de Hoge Raad – kort gezegd – dat een belastingplichtige onverkort is gehouden fiscale informatieverplichtingen na te leven, ook wanneer het gaat om het verstrekken van belastende informatie. Dit met dien verstande dat verstrekte wilsafhankelijke informatie niet voor punitieve doeleinden mag worden gebruikt. Er is kortom sprake van geclausuleerde informatieverstrekking. In die zaak voegde de Hoge Raad hieraan toe dat de rechter dient te voorzien in die clausule c.q. restrictie. Die vereiste tussenkomst van de rechter is door de Hoge Raad herhaald in verband met inlichtingenverplichtingen in het insolventierecht (HR 24 januari 2014, nr. 13/02780, ECLI:NL:HR:2014:161).

De Hoge Raad kiest er in casu voor om laatstgenoemde overwegingen niet expliciet te herhalen c.q. niet expliciet naar deze overwegingen te verwijzen. Het kan natuurlijk zo zijn dat de Hoge Raad een verwijzing niet nodig acht of niet passend vindt. Ik meen echter uit onderhavig arrest van de Hoge Raad op te maken dat voorafgaande tussenkomst van een rechter om het verbod op gedwongen zelfincriminatie te waarborgen niet (meer) nodig is. Ook zonder een clausule van de rechter dient een belanghebbende te worden beschermd tegen gedwongen zelfincriminatie. Die benadering sluit ook veel beter aan bij het karakter van grondrechten. Om gebruik te maken van grondrechten moet een tussenkomst van de rechter immers niet nodig zijn.

Wat het arrest verder interessant en relevant maakt, zijn de overwegingen van de Hoge Raad omtrent de uitleg van wilsafhankelijk materiaal. A-G Ettema achtte het oordeel van het hof dat een suppletie nooit kan leiden tot een beboetbaar of strafbaar feit getuigen van een onjuiste rechtsopvatting. Of dit tot het casseren van de uitspraak zou moeten leiden, hing af van onder meer de vraag of de suppletie *in het geval van belanghebbende* als wilsafhankelijk kon worden gezien (conclusie A-G, r.o. 4.1.). De advocaat-generaal ging kortom uit van een individuele benadering. De Hoge Raad daarentegen beslist dat alle suppleties dienen te worden gezien als wilsafhankelijk materiaal. Deze generieke aanpak is wel zo duidelijk en bovendien gewenst vanuit het oogpunt van rechtsbescherming.

De suppletie – of mededeling, zoals de Hoge Raad het noemt – is wilsafhankelijk, ook wanneer die ‘verklaring’ gebaseerd is op administratie van de belastingplichtige, aldus de Hoge Raad (r.o. 4.4.2). Deze overweging lijkt de Hoge Raad te hebben opgenomen gelet op zijn arrest van 24 april 2015 (nr. 13/05136,

[NTFR 2015/1499](#), met commentaar van Jansen). In dat arrest overwoog hij namelijk dat administratie (lees: bankafschriften) op zichzelf geen wilsafhankelijk materiaal is, en dus niet onder de bescherming valt van het nemo-teneturbeginsel. Dat in onderhavige zaak wél sprake is van wilsafhankelijk materiaal komt vanwege het verklarende karakter van de suppletieaangifte. Facturen die onlosmakelijk verbonden zijn met de suppletie, kunnen dus niet worden gebruikt voor het bewijs van een strafbaar/beboetbaar feit. Ook niet wanneer het bijvoorbeeld gaat om valselijk opgemaakte facturen, zo meen ik. Een andere uitleg zou het recht op bescherming tegen gedwongen zelfincriminatie immers betekenisloos maken. De Hoge Raad creëert hier kortom feitelijk een inkeerregeling.

## Voetnoten

- 1) . Vgl. HR 21 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3321 (red. [NTFR 2014/2994](#)), rechtsoverweging 2.4, en HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252 (red. [NTFR 2016/752](#)), rechtsoverweging 3.6.1.
- 2) . Vgl. HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1461 (red. [NTFR 2014/1800](#)), rechtsoverweging 2.5.2, en HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252 (red. [NTFR 2016/752](#)), rechtsoverweging 3.6.2.
- 3) . Vgl. Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, blz. 57.
- 4) . EHRM 10 september 2002, Allen tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 76574/01, ECLI:CE:ECHR:2002:0910DEC007657401.
- 5) . 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 (red. [NTFR 2013/1586](#)).