

7 September 2022

WANNEER KUNT U EEN BOETE KRIJGEN NA EEN EIGEN SUPPLETIE OMZETBELASTING?

Geschreven door: Vanessa Huygen



Wanneer kunt u een boete krijgen na een eigen suppletie omzetbelasting?

Als u te weinig btw heeft aangegeven in de aangifte omzetbelasting dan moet u dit herstellen door het doen van suppletie. Doe dit het liefst zo snel mogelijk, maar hoe snel is op tijd? Zie daarover het stappenplan.

Daarnaast voelt het onrechtvaardig wanneer u zelf informatie aanlevert en vervolgens een boete krijgt. Over deze strijd met het recht uzelf niet te beschuldigen (het nemo-teneturbeginsel) heeft de Hoge Raad zich uitgesproken. De suppletieplicht blijft overeind, maar daaruit afkomstig bewijs kan niet worden gebruikt voor het opleggen van een boete. Dit geldt voor zowel de opzettelijk onjuiste afdracht van omzetbelasting als het niet tijdig doen van de suppletie. Maar wat als onderzoek na een suppletie tot bewijs leidt, kan een boete dan wel?

1. Wat is een tijdige suppletiemelding?

Op grond van [artikel 10a AWR](#) (oftewel de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen) zijn belastingplichtigen gehouden de inspecteur uit eigen beweging mededeling te doen van onjuistheden die hun bekend zijn en van belang zijn voor de belastingheffing. Dit is een uitzondering op de hoofdregel: die luidt immers dat u alleen *desgevraagd* verplicht bent om informatie aan de inspecteur te verstrekken.[1] Op welke specifieke terreinen een actieve meldplicht geldt, is uitgewerkt in lagere regelgeving.[2] De belangrijkste hiervan is de suppletieplicht voor de omzetbelasting, uitgewerkt in [art. 15 Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting](#) ('UBOB'). Deze suppletieplicht ziet op de afgelopen vijf kalenderjaren omdat de naheffingstermijn 5 jaar is.[3]

'Termijnen'

In dat artikel in het UBOB is uitgewerkt wanneer suppletie op tijd gedaan is. Een concrete termijn staat er echter niet in, en ook de onderlinge verhouding tussen de verschillende 'termijnen' wordt niet toegelicht. Daardoor bestaat onduidelijkheid over de samenhang van de verschillende leden.[4]

1. In het eerste lid staat dat de belastingplichtige de suppletie moet doen 'zodra' hij de onjuistheid of onvolledigheid constateert.
2. Het tweede lid zegt vervolgens dat de melding moet zijn gedaan 'voordat [hij] weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat de inspecteur met de desbetreffende onjuistheid of onvolledigheid bekend is of zal worden'. Dit vermoeden bestaat bijvoorbeeld als de inspecteur een boekenonderzoek over de omzetbelasting aankondigt voor de tijdvakken waarover onjuiste aangifte is gedaan.[5]
3. In het derde lid staat vervolgens dat het 'zo spoedig mogelijk' moet.

Het is niet duidelijk wat 'zo spoedig mogelijk' nu concreet inhoudt. Het woord 'mogelijk' duidt een termijn die redelijk is in de omstandigheden van het geval.

De vraag wat als 'zo spoedig mogelijk' kan worden aangemerkt, is vóór de invoering van de suppletieplicht meerdere keren aan bod gekomen in de jurisprudentie. Aan de hand van de parlementaire geschiedenis bij invoering van de Algemene wet Bestuursrecht stelde de [Hoge Raad](#) toen vast dat "*ten minste veertien dagen*" kon worden aangemerkt als het 'zo spoedig mogelijk' in het kader van met een verschoonbare termijnoverschrijding instellen van bezwaar of beroep. Onder omstandigheden kan een langere termijn redelijk zijn.[6]

Aan de hand hiervan wordt wel aangenomen dat deze termijn van veertien dagen ook worden aangehouden als termijn voor het 'zo spoedig mogelijk' doen van suppletie.

(Geen) doorbreking redelijke suppletietermijn door ontdekking inspecteur

In 2019 zijn Kamervragen gesteld over hoe het nu zit met de suppletietermijn. Ook in reactie daarop wordt geen concrete termijn vermeld. Wel stelt de Staatssecretaris dat de suppletie 'in ieder geval' moet gebeuren voordat het vermoeden ontstaat dat de inspecteur de fout mogelijk ontdekt.[7]

Dat lijkt mij volstrekt onredelijk. De belastingplichtige moet juist in ieder geval een redelijke termijn hebben om – nadat hij erachter komt dat hij een suppletie moet doen – die suppletie te kunnen indienen. Ervan uitgaand dat die termijn veertien dagen is, kan het niet zo zijn dat als hij op dag 10 wordt geconfronteerd met een aankondiging van een boekenonderzoek, de melding in dat geval toch ineens te laat zou zijn. Dan heeft die ondernemer geen redelijke termijn gehad om zo spoedig mogelijk te suppleren nadat hij de onjuistheid heeft geconstateerd.

Suppletie-inkeer

Ook om een andere reden zou een beperkende werking van 'voordat hij moet vermoeden dat de inspecteur met de onjuistheid bekend zal worden' niet logisch. Dit artikellid is namelijk geformuleerd als een *inkeermogelijkheid*, zie ter vergelijking de tekst over vrijwillige verbetering in [art. 67n AWR](#). Inkeren is alleen nodig als u eigenlijk opzettelijk fout zat, maar de gelegenheid gebruikt om dat uit eigen beweging te corrigeren. Het ontdekken van een suppletieplicht impliceert niet automatisch dat er eerder iets opzettelijk onjuist is gegaan. Het enige dat deze suppletie-inkeer mogelijk maakt, is dat juist *niet* 'zo spoedig mogelijk' is gemeld en daardoor eigenlijk te laat, toch nog op tijd kan worden gemeld.

Uit het doel van de suppletieplicht kan worden afgeleid dat het gaat om een actieve informatieplicht. Een jaar wachten met suppleren lijkt hiermee op het eerste niet te rijmen.[8] Maar met de ingebouwde mogelijkheid om te suppleren vóórdát het vermoeden ontstaat dat de inspecteur erachter

zal komen, geeft het Besluit de ruimte om dan toch nog tijdig een suppletie in te dienen.

Die 'inkeermogelijkheid' voor de btw-suppletie betekent ook niet dat de ondernemer eens rustig achterover kan gaan leunen, nadat hij ontdekt dat er nog wat te suppleren valt. Nadat de redelijke suppletietermijn is verstreken, begint voor de ondernemer een onzekere periode. Het moment waarop de inspecteur kenbaar op de hoogte zal gaan raken is immers niet van tevoren te voorspellen. Afwachten tot bijvoorbeeld een aankondiging boekenonderzoek over de omzetbelasting op de mat valt, zal de ondernemer dus niet baten. Vanaf dat moment is hij immers juist onherstelbaar te laat.

Zolang echter het onderzoek niet evident gericht zal zijn op onjuistheden in de omzetbelasting en daardoor de 'serieuze mogelijkheid' blijft bestaan van niet-ontdekking, is het doen van een vrijwillige melding nog tijdig.[9]

Stappenplan

- Stap 1: constatering te weinig afdracht. Startsein voor de suppletieplicht.
- Stap 2: suppletieperiode, een termijn van 'ten minste veertien dagen'
- Stap 3: inkeerperiode na afloop van de 'veertien dagen' tot
- Stap 4: ontstaan van een vermoeden (bij de ondernemer) dat de inspecteur op de hoogte zal raken van de eerder op aangifte onjuist verrichte afdracht omzetbelasting
bijvoorbeeld door aankondiging van een boekenonderzoek naar de omzetbelasting

-
-
-

2. Boete na suppletiemelding: ontwikkelingen

Wettelijk dubbele boete mogelijk

Indien niet tijdig suppletie is gedaan, kan hiervoor een vergrijpboete worden opgelegd.[10] Daarnaast kan een vergrijpboete worden opgelegd wanneer opzettelijk onjuiste aangifte is gedaan en als gevolg daarvan opzettelijk te weinig btw is afgedragen.[11] Wettelijk kunnen de 'aangifteboete' en 'suppletieboete' beide – over dezelfde niet afgedragen omzetbelasting - tot het maximum worden opgelegd. Deze potentiële dubbele beboeting is beleidsmatig begrensd op maximaal het hoogste bedrag van één van de boetes.[12] Aangezien een boete als uitgangspunt bij opzet tot 50% van het maximum wordt opgelegd, levert dit in de praktijk echter geen beperking op. Tweemaal 50% valt immers binnen het beleidsmatige maximum van (opgeteld) 100%, maar betekent wel degelijk een dubbele boete voor dezelfde grondslag.

"Nemo tenetur: het recht om jezelf niet te belasten"

Dat wettelijk gezien na een suppletiemelding een boete kon worden opgelegd vanwege een eerder opzettelijk onjuiste aangifte,[13] schuurde. Het suppleren van te weinig afgedragen omzetbelasting is immers verplicht. Daarmee wordt een ondernemer dus genoodzaakt om in geval van een eerder opzettelijk onjuiste aangifte, zijn eerder gepleegde beboetbare feit te bekennen. Niemand kan echter worden verplicht tot het bekennen van strafbare of beboetbare feiten, oftewel tot het belasten of 'incrimineren' van zichzelf.[14] Dit recht of deze waarborg wordt ook wel het 'nemo-tenetur beginsel' genoemd.

Wanneer een belastingplichtige suppletie moet doen, verstrekt hij

informatie die mogelijk kan leiden tot een boete. Dit kan dus in strijd zijn met dat het verbod op gedwongen zelfincriminatie (nemo-teneturbeginsel).

Hof Den Bosch: suppletieplicht niet houdbaar wegens verplicht 'bekennen'

Eerder oordeelde Hof Den Bosch daarom in een strafzaak dat de suppletieplicht in strijd is met het nemo-teneturbeginsel vanwege de verplichting om uit eigen beweging te melden dat een strafbaar- of beboetbaar feit is begaan.[15] Een veroordeling kon om die reden niet volgen volgens het hof.

Hoge Raad: wel suppletieplicht, maar bewijsuitsluiting voor de boete

In een arrest van 24 september 2021 oordeelde de Hoge Raad net wat anders. De Hoge Raad vond niet dat de suppletieplicht *zelf* in strijd is met 'nemo tenetur'. Maar *als* die suppletie (verplicht) is gedaan, kan daaruit het vermoeden ontstaan dat de ondernemer eerder een beboetbaar of strafbaar feit heeft begaan. En omdat een dergelijke mededeling 'naar haar aard' wilsafhankelijke informatie is – uitdrukkelijk óók als diezelfde informatie zou kunnen worden afgeleid uit de administratie – mag dat afgedwongen bewijs niet worden gebruikt voor een boete, aldus de Hoge Raad.[16]

Maar dat betekent niet dat geen boete kan worden opgelegd wanneer niet aan de suppletieplicht zelf wordt voldaan. Die plicht blijft immers volgens de Hoge Raad – anders dan Hof Den Bosch eerder oordeelde – wel degelijk overeind. Wanneer geen tijdige suppletie wordt ingediend, kan daarvoor dus wel een boete worden opgelegd.[17]

Maar ook hier geldt: een boete kan niet worden opgelegd wanneer de informatie over dat beboetbare feit volgt uit de eigen verplichte melding door de ondernemer. De 'suppletieboete' kan dus niet worden opgelegd als informatie over die ontijdige suppletie volgt uit de (te late) melding door de

ondernemer. Hierboven is toegelicht dat een melding niet te laat kan zijn, wanneer de ondernemer nog niet hoeft te vermoeden dat de Belastingdienst van de eerdere onvolledigheid op de hoogte zal raken. Maar stel dat een vrijwillige melding toch 'te laat' zou zijn wanneer deze – weliswaar voor het ontstaan van een vermoeden op ontdekking – ná de veertiendagentermijn is gedaan, dan staat die ('te late') suppletie melding alsnog aan beboeting in de weg. Ook dan blijft de boete immers gebaseerd op de wilsafhankelijke informatie uit de suppletie melding, die volgens de Hoge Raad voor onderbouwing van een boete niet mag worden gebruikt.

[18]

Na het voldoen aan de suppletieplicht mag op basis daarvan dus géén boete worden opgelegd voor:

- de te lage afdracht omzetbelasting (vanwege een opzettelijk onjuiste aangifte); en/of
- het niet tijdig doen van suppletie.

Door onderzoek ná suppletie toch risico op boete?

De Hoge Raad heeft zich niet uitdrukkelijk uitgesproken over de situatie dat na een suppletie melding een onderzoek wordt gestart en de boete (mede) op dat onderzoek wordt gebaseerd.[19] Maar ook in dat geval is het 'vermoeden' van een beboetbaar of strafbaar feit ontstaan uit diezelfde verplichte melding. Of simpeler gezegd: met zijn verplichte melding heeft de ondernemer zelf 'het balletje doen gaan rollen'.

Dat betekent dat onderzoek na een suppletie melding niet ervoor kan zorgen dat de daaruit voortvloeiende bevestiging alsnog als bewijs zou kunnen worden gebruikt. De enig mogelijke conclusie is daarom dat ook bewijsuitsluiting moet volgen van dit onderzoek. Alleen dan wordt daadwerkelijk gewaarborgd dat een belastingplichtige niet wordt verplicht om aan zijn eigen bestraffing mee te werken.

3. Conclusie

Over de suppletieplicht zelf heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze niet in strijd is met het recht mee te werken aan uw eigen veroordeling, oftewel het nemo-teneturbeginsel. Wel voorkomt het nemo-teneturbeginsel dat de informatie die de belastingplichtige bij de suppletie (verplicht) verstrekt gebruikt kan worden als bewijs voor een boete. Meerdere punten blijven helaas nog onduidelijk.

De suppletiemelding moet zo spoedig mogelijk, maar nergens is concreet uitgewerkt binnen welke termijn dit nog spoedig genoeg is. Aannemelijk is wel dat de ondernemer een redelijke termijn moet worden gegund van 'ten minste veertien dagen'. Die termijn gaat uiteraard pas lopen op het moment dat de ondernemer ontdekt dat er iets te suppleren valt. De redelijke termijn kan niet worden doorbroken door een tussentijdse actie van de inspecteur waardoor het vermoeden ontstaat dat hij de eerdere onjuistheid al op het spoor zal raken. Ook na afloop van de redelijke suppletietermijn kan alsnog tijdig worden gemeld, door de 'inkeerregeling' die in de suppletieplicht is opgenomen.

Tot slot is niet uitdrukkelijk overwogen dat bewijsuitsluiting wegens eigen suppletie niet kan worden doorkruist door een (boeken)onderzoek op basis van diezelfde suppletie. Maar dat het niet de bedoeling kan zijn de waarborg tegen verplichte zelfbeschuldiging op deze manier te dwarsbomen, lijkt me evident.

Verder lezen

Meer over inkeer:

- algemene informatie over de [inkeerregeling](#)
- [gerelateerde updates](#)

Meer over gedwongen zelfbeschuldiging:

- algemene informatie over [fiscaal strafrecht](#)
- [gerelateerde updates](#) over ‘nemo tenetur’

Voetnoten

[1] [Art. 47 AWR](#)

[2] Dat zijn er momenteel vier, met betrekking tot:

- verklaring zakelijk gebruik bestelauto;
- verklaring geen privégebruik van de auto van de zaak;
- de aangifte erfbelasting bij buitenlands vermogen (over de ‘Edelweissroute’); en – last but not least;
- de suppletieplicht voor de omzetbelasting ([art. 15 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968](#)).

[3] [Art. 20 lid 3 AWR](#)

[4] [Art. 15 UBOB](#).

[5] [Paragraaf 5 lid 4 BBBB](#).

[6] [HR 22 januari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0078](#), rov. 3.2, met verwijzing naar [HR 22 maart 2002, nr. 36 933, ECLI:NL:HR:2002:AE0462](#),

punt 3.3:

“Wat bij overschrijding van de beroepstermijn kan gelden als alsnog zo spoedig mogelijk indienen van het desbetreffende geschrift, hangt af van de omstandigheden van het geval, maar aan de betrokken belastingplichtige dient in ieder geval een termijn van ten minste veertien dagen te worden gegund,”

met verwijzing naar [Kamerstukken II 1990/91, 21 221, nr. 6](#), onderdeel P, blz. 6/7, waarin voor een versoonlybare termijnoverschrijding werd opgemerkt:

“Twee a drie weken zullen hem tenminste moeten worden gegund, maar onder omstandigheden zal hij redelijkerwijs meer tijd nodig hebben.”

[7] [Kamerbrief van de staatssecretaris van Financiën, 24 januari 2019, nr. 2018-0000214414](#), antwoord 2.

[8] Zo oordeelde eerder de Redactie van Vakstudie Nieuws in het commentaar onder de conclusie van A-G IJzerman van 27 januari 2022, [V-N 2022/12.12](#). Kanttekening hierbij is dat in die casus de suppleties niet alleen ruim een jaar na ontdekking waren ingediend, maar bovendien nadat de inspecteur al had medegedeeld een boekenonderzoek in te stellen.

[9] Hoge Raad 2 mei 2001, ECLI:NL:HR:2001:AB1375

[10] Art. 10a lid 3 AWR jo. Art. 15 lid 4 UBOB.

[11] Art. 67f AWR

[12] § 28a BBBB (Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst).

[13] Formeel voor de onvolledige afdracht, maar in dit geval ten gevolge van die onjuiste aangifte (art. 67f AWR)

[14] Dit volgt uit het recht op een eerlijk proces, art. 6 EVRM en art. 48 lid 1 Handvest van de Grondrechten van Europese Unie.

[15] Gerechtshof 's-Hertogenbosch 10 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2879

[16] Hoge Raad 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1351, rov. 4.4.1-4.4.2, onder verwijzing naar EHRM 17 december 1996, Saunders tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 19187/91, ECLI:CE:ECHR:1996:1217JUD001918791; en HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640.

[17] Hoge Raad 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1351, punt 4.3 met verwijzing naar EHRM 10 september 2002, *Allen* tegen het Verenigd Koninkrijk, nr. 76574/01, ECLI:CE:ECHR:2002:0910DEC007657401.

[18] Nogmaals Hoge Raad 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1351, rov. 4.4.2

[19] Bijvoorbeeld de vraag om aanvullende gegevens op grond van art. 47 en 52 AWR.