



sprake is van listigheid, valsheid, samenspanning of van omvangrijke fraude gaat het oordeel van de inspecteur vooraf.¹⁰⁵⁶ De inspecteur heeft zijn subjectieve opvatting over de wijze, waarop de belastingbetaler zijn fiscale en administratieve verplichtingen vervult. Hierbij is hij gebonden aan de mensenrechtenverdragen, zoals het EVRM.¹⁰⁵⁷ Zo zal hij zal de feiten en omstandigheden moeten aantonen op grond waarvan opzet dan wel grove schuld bij belanghebbende moet worden aangenomen.^{1058 1059}

Omdat het in grote mate van het oordeel van de (boete)inspecteur afhangt welke consequenties worden verbonden aan fouten die een belastingbetaler maakt bij het vervullen van fiscale en administratieve verplichtingen, is het van groot belang hoe dit oordeel tot stand komt.¹⁰⁶⁰ Dit oordeel moet op onafhankelijke en objectieve wijze tot stand komen en voldoen aan de eisen van humaniteit en rechtvaardigheid, mede omdat het verstreckende gevolgen kan hebben voor het persoonlijk leven van een belastingbetaler.¹⁰⁶¹ Feteris merkt in dit kader op, "en niet gesteld kan worden dat in verreweg de meeste gevallen waarin een onjuiste aangifte gedaan wordt sprake is van opzet en grove schuld (daarvoor is de belastingwetgeving veel te ingewikkeld)."¹⁰⁶²

Het bepalen van de mate waarin een belastingbetaler werkelijk verwijtbaar schuld treft, is geen eenvoudige aangelegenheid, mede omdat telkens beoordeeld dient te worden of wordt voldaan aan de criteria die gelden voor het bepalen van de mate van schuld.¹⁰⁶³ Het oordeel van de inspecteur wordt veelal gevormd door eerdere ervaringen met deze belastingbetaler of met andere belastingbetalers, maar ook door de algemene opvatting omtrent het gedrag van belastingbetalers.¹⁰⁶⁴ Een algemeen uitgangspunt dat iedere belastingbetaler frauduleus gedrag vertoont, is derhalve niet wenselijk. Een dergelijk

¹⁰⁵⁶ M. Feteris[64]: "Bij repressieve sancties, en in elk geval bij strafrechtelijke sancties, is het de bedoeling dat de strafmaat wordt afgestemd op de ernst van de overtreding en de persoon van de dader. (blz.53) Een belangrijke verandering ten opzichte van het huidige systeem in de AWR is dat de administratieve boetes ook formeel niet meer rechtstreeks uit de wet voortvloeien als een verplichte verhoging van de verschuldigde belasting. De boete wordt volgens het voorstel in procesueel opzicht in belangrijke mate losgemaakt van de belastingaanslag: de inspecteur legt de boete op bij een afzonderlijke beschikking." (blz.59)

¹⁰⁵⁷ M. Feteris[64, blz.122e.v.]

¹⁰⁵⁸ Zie paragraaf 6 van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

¹⁰⁵⁹ Memorie van toelichting bij wetsvoorstel 23470[P2, blz.18]. In de Memorie van toelichting bij wetsvoorstel 23470 staat bijvoorbeeld dat reeds in de voorfase bij het opleggen van een vergrijpboete zoveel mogelijk moet worden voldaan aan de procedure-eisen van artikel 6, derde lid, EVRM en van artikel 14, derde lid, IVBPR. Het betreft eisen die zijn voorgeschreven voor de procedure voor de fiscale rechter. Zo moet de belastingplichtige schriftelijk op de hoogte worden gebracht van het voornemen van de (boete) inspecteur om een boete op te leggen, maar ook van de gronden voor het opleggen van die boete.

¹⁰⁶⁰ Zie de hoofdstukken 3.7.4.3b en 4.2

¹⁰⁶¹ W.J. van Bijsterveld[68]: "Van belang, met name bij de toepassing van sancties, zal ook zijn of de fraude al dan niet gepaard gaat met raffinement, met vervalsingen, met arglist, dan wel herhaaldelijk wordt gepleegd; Het optreden van de belastingdienst zal moeten zijn afgestemd op de ernst van de fraude." (blz.18)

¹⁰⁶² M. Feteris[64, blz.604].

¹⁰⁶³ Zie hoofdstuk 3.7.3.4. Er wordt onderscheid gemaakt tussen de verschillende vormen van opzet en schuld.

¹⁰⁶⁴ Jaarverslag Belastingdienst 1993[6, blz.35e.v.].