

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

29 augustus 1984.

Nr. 22.436

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid X B.V. te Z tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 26 juli 1983 betreffende de haar opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak 1976 tot en met 1978.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over voormeld tijdvak opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, door de Inspecteur is verminderd tot een van f 2.059,77 aan enkelvoudige belasting en f 514,- aan verhoging.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als tussen partijen vaststaande aangemerkt:

"Belanghebbende, ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet) drijft een café-restaurant te Z.

Ten behoeve van de onderneming koopt belanghebbende geregeld zogeheten "food"-artikelen (voedingswaren en/of dranken)

in bij R C.V. te U (R).

R is een inkoopcentrum voor detaillisten, grootverbruikers en horeca-ondernemers. De verkopen door R geschieden uitsluitend tegen contante betaling op vertoon van een door R uitgegeven zogenoemd R-paspoort.

Na een desbetreffend verzoek is ook belanghebbende in het bezit gesteld van een R-paspoort, voorzien van een eigen klantnummer en van de handtekening van de ondernemer.

Onder de leveringsvoorwaarden van R staat op het paspoort onder meer vermeld dat de ontvanger van een R-paspoort door zijn ondertekening bevestigt, dat het paspoort uitsluitend zal worden gebruikt voor inkoopdoeleinden ten behoeve van zijn bedrijf.

In de administratie van R is ter zake van leveringen van "food"-artikelen aan belanghebbende in het tijdvak van de naheffingsaanslag vermeld aan ontvangsten f 61.720,52.

In de boekhouding van belanghebbende is ter zake van inkopen bij R in dit tijdvak geboekt f 56.778,50.

De inspecteur heeft het verschil tussen bovenvermelde verkoopbedragen en de door belanghebbende geboekte inkoopbedragen, vermeerderd met het bij belanghebbende bevonden bruto-winstpercentage aangemerkt als niet geboekte omzet en over deze omzetbelasting nageheven tot een bedrag van uiteindelijk f 2.059,77 vermeerderd met een verhoging van 25 %. De berekening van de aanslag is niet in geschil."

Het Hof heeft omtrent de standpunten van partijen, voor zover in cassatie nog van belang, vermeld:

"Partijen hebben hun standpunten uiteengezet als vermeld in de gedingstukken.

Ter zitting is hieraan nog toegevoegd:

door de inspecteur:

Op de inspectie omzetbelasting Y bestaat geen beleid dat voorbelasting wordt teruggegeven in gevallen waarin de facturen niet aanwezig zijn.

De aanslag is tot een te hoog bedrag gehandhaafd omdat per abuis ook ten aanzien van niet geboekte non-food-inkopen is nageheven."

Het Hof heeft omtrent het geschil, voor zover in cassatie nog van belang, overwogen:

"Met betrekking tot de niet geboekte inkopen R:

Uit de overgelegde niet betwiste leverings- en betalingsvoorwaarden van R blijkt, dat deze is een inkoopcentrum voor detaillisten, grootverbruikers en horeca-ondernemers,

dat voor het verkrijgen van een R-paspoort bescheiden moeten worden overgelegd waardoor het bestaan en de aard van het bedrijf wordt aangetoond en dat de ontvanger van een R-paspoort door zijn ondertekening bevestigt dat het paspoort uitsluitend zal worden gebruikt voor inkoopdoeleinden ten behoeve van zijn bedrijf.

Niet is gesteld of gebleken dat belanghebbende met deze leverings- en betalingsvoorwaarden niet bekend zou zijn of dat zij zich niet door ondertekening zou hebben verbonden tot nakoming van die voorwaarden. Daarom moet worden aangenomen, dat de inkopen van belanghebbende bij R zijn gedaan in het kader van haar onderneming en dat de desbetreffende goederen ook in de onderneming zijn verkocht met toepassing van het in de onderneming gebruikelijke opslagpercentage.

Onder deze omstandigheden rust op belanghebbende de bewijslast van haar stelling dat zulks niet het geval is.

Belanghebbende heeft geen bewijs geleverd voor haar stelling dat de niet geboekte inkopen niet in het kader van de onderneming zijn ingekocht en verkocht.

Ingevolge artikel 15, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 mag in aftrek worden gebracht de belasting welke door andere ondernemers ter zake van verrichte leveringen in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur. Bij het ontbreken van de desbetreffende facturen is ingevolge deze bepaling geen aftrek mogelijk.

Niet is gebleken van een beleid op de inspectie omzetbelasting te Y om in soortgelijke gevallen als het onderhavige wel aftrek van voorbelasting te verlenen.

Op grond van het vorenoverwogene moet worden geoordeeld dat het aan opzet dan wel aan grove schuld van belanghebbende is te wijten dat te weinig belasting is betaald. Ingevolge artikel 21, lid 1, van de Algemene wet

inzake rijksbelastingen is de in de naheffingsaanslag begrepen belasting derhalve terecht met meer dan tien procent verhoogd.

Het beroep moet derhalve worden verworpen, maar omdat de aanslag uit andere hoofde tot een te hoog bedrag is vastgesteld moet worden beslist als in het dictum vermeld."

Het Hof heeft op die gronden de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de naheffingsaanslag verminderd tot op een bedrag van f 1.212,-- aan enkelvoudige belasting en f 303,-- aan verhoging.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Zij heeft de volgende middelen van cassatie voorgesteld:

"I. Met betrekking tot de inkopen bij R.

Het Hof heeft geoordeeld dat op grond van de bekendheid met de leverings- en betalingsvoorwaarden van R en door de ondertekening daarvan - waardoor belanghebbende zich heeft verbonden tot nakoming van die voorwaarden - moet worden aangenomen dat de inkopen van belanghebbende zijn gedaan in het kader van haar onderneming.

Dit oordeel is echter onjuist en onvoldoende gemotiveerd omdat aan deze feiten (wellicht) slechts civiel-juridische waarde en dan nog alléén voor de verhouding tussen belanghebbende en A kan worden toegekend. Tussen procespartijen staat vast dat deze voorwaarden in de praktijk worden overtreden, en belanghebbende heeft gemotiveerd gesteld dat (ook) zij deze voorwaarden heeft overtreden.

Ter toelichting moge het volgende worden opgemerkt:

a) De inspecteur heeft alleen verwezen naar de leverings- en betalingsvoorwaarden van R.

Nu in casu geen sprake is van de situatie die is vermeld in artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (omkering van de bewijslast) rust op de inspecteur de bewijslast van de juistheid van zijn stelling dat alle inkopen door belanghebbende zijn gedaan (zie 1) in het kader van zijn onderneming. Het Hof heeft de bewijslast onredelijk verdeeld door aan belanghebbende, uitsluitend op grond van die leveringsvoorwaarden, de bewijslast op te leggen dat geen sprake was van inkopen ten behoeve van de onderneming.

b) Zelfs wanneer een verwijzing naar de leverings- en betalingsvoorwaarden normaliter voor de inspecteur wel voldoende zou zijn om aan zijn bewijslastverplichting te voldoen (quod non) dan nog is een dergelijke verwijzing in het onderhavige geval onvoldoende, en wel omdat vaststaat dat deze voorwaarden door de paspoorthouders in de praktijk worden overtreden en dat ook belanghebbende dat heeft gedaan. Dat heeft belanghebbende duidelijk - niet gemotiveerd bestreden - ook gesteld. In dit verband had het Hof dan ook niet mogen volstaan met de vaststelling dat belanghebbende met de voorwaarden bekend was en dat zij zich had verbonden tot nakoming daarvan, en dat dus sprake was van ondernemingsinkopen, maar had het Hof ook moeten onderzoeken (en na onderzoek moeten vaststellen) dat belanghebbende zich de facto aan die voorwaarden had gehouden.

Een dergelijk onderzoek heeft het Hof echter niet ingesteld en een dergelijke vaststelling ontbreekt ook in de uitspraak.

Het belang van een dergelijk onderzoek blijkt met name ook uit het volgende:

- Door belanghebbende is gesteld dat het algemeen bekend is dat bij inkopen bij R nagenoeg altijd privé- en zakelijke inkopen tezamen worden verricht en tevens dat de R-kaart ter beschikking wordt gesteld aan onder meer personeel ten behoeve van privé-inkopen. Door de inspecteur is dit niet bestreden. Daarmee staat tussen partijen vast dat de voorwaarden (afgezien van wellicht hun civielrechtelijke waarde) niet tot gevolg hebben dat in feite de zekerheid of zelfs maar een hoge mate van waarschijnlijkheid bestaat dat alleen goederen ten behoeve van de onderneming worden gekocht.
- Ook op het paspoortnummer van belanghebbende zijn goederen aangekocht die niet voor de onderneming van belanghebbende bestemd waren. Voor wat betreft de non-food artikelen heeft de inspecteur dit overigens ook toegegeven en hij heeft als gevolg hiervan besloten deze non-food artikelen niet tot de "verzwegen omzet" van de onderneming te rekenen: Een standpunt dat juist moet worden geacht, maar dat toch duidelijk aangeeft dat de inspecteur (en ook het Hof) niet de volledige consequenties uit zijn eerder ingenomen standpunt ten aanzien van de beslissendheid van de leverings- en betalingsvoorwaarden heeft durven te trekken.

Belanghebbende heeft gesteld dat ook food-artikelen door anderen op zijn R-paspoort zijn gekocht. Het Hof had in elk geval op deze stelling van belanghebbende in moeten gaan en had deze stelling moeten onderzoeken. Het Hof heeft voor wat de gekochte artikelen

betreft zelfs niet vastgesteld dat deze in de onderneming van belanghebbende redelijkerwijs konden worden omgezet. Onder food in de administratie van R vallen immers ook allerlei goederen die voor belanghebbendes onderneming niet, maar voor verschillende privé-personen wel bruikbaar zijn.

II. Met betrekking tot de (fictieve) verkopen.

Het Hof heeft geoordeeld dat gezien de bekendheid met de leverings- en betalingsvoorwaarden van R moet worden aangenomen dat de betreffende goederen ook in de onderneming zijn verkocht met toepassing van het in de onderneming gebruikelijke opslagpercentage.

Ook dit oordeel is onjuist en onvoldoende gemotiveerd. Ter toelichting moge het volgende dienen:

1. De leverings- en betalingsvoorwaarden van R worden en werden feitelijk niet nageleefd, zoals hiervoor onder I 1. is gesteld. Bovendien staat in die voorwaarden niets over door verkoop van de goederen door de afnemer.

2. Het Hof, hoewel volkomen onbekend met aard van de goederen die het hier betreft, acht aannemelijk dat "die goederen" ook in de onderneming zullen zijn verkocht. Belanghebbende heeft dat ontkend, onder meer met een beroep op haar volstrekt correcte omzetadministratie, waaruit blijkt dat er niet meer omzet is geweest dan in de aangiften omzetbelasting was vermeld. Het Hof gaat volkomen voorbij aan de mogelijkheid dat de onderhavige inkopen R zo zij al ten behoeve van belanghebbendes onderneming zijn gedaan (quod non) helemaal niet verkocht konden worden af dat hier sprake was van goederen (zoals bij voorbeeld: waspoeder, afwasmiddel, toiletpapier, etcetera) die weliswaar bij R als food geboekt staan doch die volstrekt geen verkoopwaarde hebben.

3. Ten onrechte gaat het Hof voorbij aan de (uitstekende) boekhouding van belanghebbende waarin alle verkopen zijn geadministreerd. In principe dient voor de heffing van omzetbelasting te worden aangesloten bij de boekhouding was belanghebbende, tenzij sprake zou zijn van omkering van de bewijslast op grond van het bepaalde in artikel 39 van de Wet op de omzetbelasting. Daarvan is in casu geen sprake. Mocht het Hof overigens volgens Uw Raad implicite hebben geoordeeld dat hier sprake is van een situatie als bedoeld in artikel 39 van de Wet op de omzetbelasting (omkering van de bewijslast) dan is dat oordeel onjuist. Zoals belanghebbende al in het beroepschrift heeft gesteld is haar administratie uitstekend - de inspecteur heeft het tegendeel ook niet beweerd -.

III. Met betrekking tot de voorbelasting.

Het Hof baseert zijn oordeel, dat geen rekening mag worden gehouden met de op de facturen aan R betaalde voorbelasting, op de

volgende punten:

1. Bij ontbreken van de desbetreffende factuur is ingevolge artikel 15, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting geen aftrek mogelijk.
2. Niets is gebleken van een beleid van de inspectie omzetbelasting te Y om in soortgelijke gevallen in het onderhavige geval wel aftrek van voorbelasting te verlenen.

Hieromtrent moge ik het volgende opmerken:

Ad 1.

Bij de leveringen heeft R ten behoeve van de afnemers correcte facturen opgesteld. Deze facturen ontbreken thans in belanghebbendes administratie aangezien zij het uitgangspunt huldigde dat deze facturen, nu daarop niet in de onderneming gebruikte goederen waren gekocht, niet geadministreerd behoeften te worden. Overigens ontkent de inspecteur ook niet dat die door R geleverde facturen correct waren. In een dergelijk geval brengt een redelijke wetstoepassing m.i. mee dat ook bij ontbreken van de desbetreffende facturen de voorbelasting in aftrek kan worden gebracht aangezien de belanghebbende casu quo degene die op haar R-pas inkopen heeft gedaan correct opgemaakte facturen in zijn bezit heeft gehad. Het feit dat deze facturen nu niet meer in de administratie aanwezig zijn is immers noch aan opzet, noch aan schuld van belanghebbende te wijten, doch - indien het oordeel van het Hof over het feit dat belanghebbende ook deze inkopen als ondernemer heeft gedaan, correct is - alleen aan een andere interpretatie van de regelingen in de omzetbelasting, waardoor belanghebbende die op de voorgeschreven wijze opgemaakte facturen niet heeft bewaard.

Ad 2.

's Hof's oordeel dat niet is gebleken van een dergelijk beleid op de inspectie der omzetbelasting is onbegrijpelijk en onjuist. In een uitspraak van ditzelfde Hof van 1 juni 1982 (zie copie) heeft het Hof feitelijk vastgesteld dat van een dergelijk beleid wel sprake is. 's Hof's oordeel dat daarvan thans niet is gebleken is dan ook onbegrijpelijk. De uitspraak de dato 1 juni 1982 is gedaan door de Tweede Meervoudige Belastingkamer van hetzelfde Hof, met als voorzitter Mr. Steenberghe, die ook de onderhavige uitspraak heeft gedaan. Uitgaande van het feit dat volgens het Hof in juni 1982 het beleid van de inspectie omzetbelasting nog wel inhield dat in soortgelijke gevallen aftrek van voorbelasting werd verleend, had het Hof ten minste moeten onderzoeken of en zo ja wanneer dit beleid zou zijn veranderd. Bovendien had het Hof moeten begrijpen dat het voeren van een dergelijk beleid in het verlenen door de inspectie bij belanghebbenden het vertrouwen zou kunnen opwekken dat dat beleid gehandhaafd zou blijven, vooral nu blijkbaar (zie de uitspraak van 1 juni 1982) dat beleid ook met betrekking tot omzetbelastingaanslagen inzake niet-geboekte

facturen R diende te worden toegepast. Belanghebbende heeft in de pleitnota uitdrukkelijk verwezen naar de uitspraak van 1 juni 1982 en het daarin vastgestelde beleid van de inspectie. Uit die verwijzing blijkt reeds dat door het daar gememoreerde beleid bij belanghebbende het vertrouwen is gewekt dat ook bij haar alsnog de voorbelasting verrekend zou kunnen worden.

IV. Met betrekking tot de verhoging.

Het Hof heeft zijn oordeel dat moet worden aangenomen dat het zo niet aan opzet dan toch aan grove schuld van belastingplichtige valt te wijten dat te weinig belasting is betaald, gemotiveerd met de zinsnede "'op grond van het vorenoverwogene'".

Een dergelijke motivering is echter onvoldoende, mede gezien het verweer dat belanghebbende in deze kwestie heeft geleverd. Belanghebbende heeft immers gesteld dat de aankopen niet door hem en niet voor zijn onderneming zijn verricht en dat de facturen (ook al zijn die via het paspoort op zijn naam geboekt) niet aan hem zijn uitgereikt casu quo door hem niet hoefden te worden geboekt respectievelijk behouden. In zijn beroepschrift heeft de gemachtigde gesteld dat de naheffing alleen zou worden veroorzaakt door een formele interpretatie van de administratieve verplichtingen, welke noch belanghebbende noch diens adviseur heeft voorzien.

Het Hof heeft inderdaad de aanslag gehandhaafd op formele administratieve gronden (met name de verdeling van de bewijslast). Afgezien van de juistheid van dat onderdeel van de uitspraak heeft het Hof nergens vastgesteld dat belanghebbende op de hoogte was respectievelijk redelijkerwijs op de hoogte moest zijn van het standpunt dat het enkele feit dat bij R was gekocht op haar paspoort (niet alleen voor gebruik in haar onderneming maar ook voor privé-gebruik en niet alleen ten aanzien van aankopen door haar zelf maar ook door anderen) voor haar de verplichting zou meebrengen deze inkopen te boeken, evenals hiermee corresponderende verkopen.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

4. Beoordeling van de middelen van cassatie.

4.1. Middel I.

Het Hof heeft geoordeeld dat de inkopen van belanghebbende bij R - waaronder het Hof klaarblijkelijk verstaat alle inkopen van de, door de Inspecteur overigens niet nader omschreven, goederen welke met gebruikmaking van het op naam van belanghebbende staande R-paspoort

hebben plaatsgevonden - zijn gedaan in het kader van de onderneming van belanghebbende.

Het Hof heeft dit oordeel onder meer gegrond op de omstandigheid dat de ontvanger van een R-paspoort door zijn ondertekening bevestigt dat het paspoort uitsluitend zal worden gebruikt voor inkoopdoeleinden ten behoeve van zijn bedrijf.

De gedachtengang van het Hof is aldus gebaseerd op de op zich zelf voor de hand liggende veronderstelling dat bedoelde ontvanger zich, al thans in het algemeen, overeenkomstig die bevestiging gedraagt.

Belanghebbende heeft echter in haar beroepschrift bij het Hof de toelaatbaarheid van een dergelijke veronderstelling ontkend door te stellen dat aan alle partijen bekend is dat op tamelijk grote schaal de personeelsleden van belanghebbende gebruik hebben gemaakt van het R-pasje om ten behoeve van privé inkopen te doen.

Het Hof is in zijn uitspraak aan deze stelling van belanghebbende, met welke, indien juist, 's Hof's gedachtengang onverenigbaar is, zonder enige motivering voorbijgegaan.

Het Hof heeft aldus zijn uitspraak niet naar de eis der wet met redenen omkleed.

Middel I is dus gegrond.

4.2. Middel III, onderdeel 1:

Het Hof heeft geen aftrek van voorbelasting toegepast op grond van zijn oordeel dat ingevolge artikel 15, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 bij het ontbreken van de desbetreffende facturen geen aftrek mogelijk is.

Dit oordeel is niet juist.

Voormelde bepaling luidt aldus: De in artikel 2 bedoelde belasting welke de ondernemer in aftrek brengt, is de belasting welke in het tijd vak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.

Op grond van deze bepaling moet weliswaar worden aanvaard dat voor het ontstaan van het recht op vooraf trek van aan de ondernemer in rekening

gebrachte belasting de uitreiking van een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur vereist is, doch niet dat dat recht weer verloren gaat dan wel geacht moet worden niet te hebben bestaan indien de ondernemer nadien die facturen niet meer kan tonen.

Indien derhalve omzetbelasting wordt nageheven over uit niet geboekte inkopen afgeleide omzet van de ondernemer en ter zake van die inkopen door de desbetreffende leverancier op de voorgeschreven wijze opgemaakte facturen zijn uitgereikt waarop aan de ondernemer omzetbelasting in rekening is gebracht, wordt deze aldus in rekening gebrachte belasting - ook indien de ondernemer de facturen niet meer kan tonen - in aftrek gebracht op het over de bedoelde omzet berekende bedrag aan omzetbelasting.

Dit onderdeel treft derhalve doel. Het Hof had behoren te onderzoeken de juistheid van de stelling - zoals deze ligt besloten in hetgeen belanghebbende bij het Hof heeft aangevoerd - dat door R op de voorgeschreven wijze opgemaakte facturen zijn uitgereikt, waarop aan belanghebbende omzetbelasting in rekening is gebracht.

4.3. Middel III, onderdeel 2:

Het Hof heeft geoordeeld dat niet is gebleken van een beleid op de inspectie omzetbelasting te Y om in soortgelijke gevallen als het onderhavige ondanks het ontbreken van facturen desalniettemin aftrek van voorbelasting te verlenen.

Dit oordeel is feitelijk en niet onbegrijpelijk zodat het in cassatie niet met vrucht kan worden bestreden.

Het Hof behoefde zich van dat oordeel niet te laten weerhouden door de stelling van belanghebbende - opgenomen in de in 's Hofs uitspraak ingelaste pleitnota - dat het Hof in zijn uitspraak rolnummer 2959/80 had beslist dat de voorbelasting van R in aftrek kon worden gebracht.

Dit onderdeel is dus niet gegrond.

5. Slotsom.

Wegens de gegrondheid van middel I en onderdeel 1 van middel III kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. Verwijzing is noodzakelijk.

De middelen II en IV behoeven geen behandeling.

6. Beslissing.

De Hoge Raad
vernietigt de uitspraak van het Hof en
verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere
behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met
inachtneming van dit arrest.

Aldus gewezen door Mrs. Vroom, vice-president, Stol, Jansen,
Van der Linde en Roelvink, raden. Uitgesproken door de vice-president
voornoemd ter raadkamer van 29 augustus 1984, in tegenwoordigheid van
de waarnemend-griffier Mr. Van den Dries.

Van den Dries

Vroom