

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

10 februari 1988

Nr. 23.925

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van **X te Z**,
tegen de uitspraak van het **Gerechtshof te 's-Hertogenbosch** van 7 juni 1985
betreffende de hem over het tijdvak 1976 tot en met 1978 opgelegde
naheffingsaanslag in de omzetbelasting.

1. Aanslag en bezwaar.

Aan belanghebbende is over voormeld tijdvak een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd. Deze aanslag is, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur verminderd tot een aanslag van f 27.648,-- aan enkelvoudige belasting en f 23.290,--, te weten 100% van f 21.882,-- plus, na kwijtschelding van 75%, 25% van f 5.635,-- aan verhoging.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is tegen de uitspraak van de Inspecteur in beroep gekomen bij het Hof. Het Hof heeft als vaststaande aangemerkt:

"Belanghebbende heeft in zijn woonplaats gedurende de periode 1 mei 1976 tot 1 oktober 1978 in de vorm van een eenmanszaak een cafébedrijf geëxploiteerd. In verband hiermede heeft hij over de jaren 1976, 1977 en 1978 op aangifte omzetbelasting voldaan ad respectievelijk f 3.941,--, f 8.374,-- en f 8.491,--.

De Inspecteur heeft uit hem uitgebrachte rapporten over bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoeken de conclusie getrokken

- 1) dat de boekhouding betreffende bedoeld café over genoemde periode dermate ernstige gebreken vertoont dat deze niet voldoet aan de in artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 gestelde eisen,
- 2) dat belanghebbende zijn bij de drankengroothandel A B.V. te P (hierna: A) gedane inkopen (en de hiermede samenhangende verkopen) niet alle heeft geboekt,
- 3) dat het uit belanghebbendes boekhouding over 1978 (tot 1 oktober) af te leiden behaalde brutowinstpercentage van 162 (van de inkopen) onaanvaardbaar is, omdat de verantwoorde bruto winst voordien 220% was, en
- 4) dat er enkele hierna nader te noemen afwijkingen bestaan tussen de uit belanghebbendes boekhouding te berekenen belastingschuld en de door belanghebbende gedane aangiften.

De aanslag, zoals deze is verminderd bij de bestreden uitspraak en het niet bestreden kwijtscheldingsbesluit, is aldus opgebouwd:

	enkelvoudige belasting	verhoging
1976 (sinds 1 mei)		
belasting over de bruto winst behaald op niet geboekte inkopen A	f 9.683,--	f 9.683,--
afwijking tussen boekhouding en aangiften, hierboven bedoeld onder punt 4 1977	f 84,--	-----
belasting over de bruto winst behaald op niet geboekte inkopen A	f 12.199,--	f 12.199,--
afwijking tussen boekhouding en aangiften, hierboven bedoeld onder punt 4 1978 (tot 1 oktober)	f 47,--	-----
belasting over de brutowinst behaald op niet geboekte inkopen A	f 1.210,--	f 302,--
afwijking tussen boekhouding en aangiften, hierboven bedoeld onder punt 4	f 1.877,--	f 469,--
bruto winst op de verantwoorde inkopen hoger vergelijk hierboven punt 3	f 2.548,--	f 637,--
	f 27.648,--	f 23.290,--.

Belanghebbende is het wel eens met de conclusies van de Inspecteur, hierboven weergegeven onder de punten 3 en 4 alsmede met de hieraan verbonden in bovenstaande berekening genoemde correcties, maar niet met de conclusies sub 1 en 2 en de aan de conclusie sub 2 verbonden in bovenstaande berekening genoemde correcties."

Het Hof heeft het geschil en de standpunten van partijen als volgt weergegeven:

"In geschil is het antwoord op de vraag of belanghebbendes boekhouding over de periode dat hij het cafébedrijf heeft geëxploiteerd dermate gebrekkig is dat deze boekhouding niet voldoet aan de in artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 gestelde eisen. Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend voor wat betreft de periode 1 mei 1976 tot en met 31 december 1977 en bevestigend voor wat betreft de periode 1 januari tot 1 oktober 1978, maar de Inspecteur is van oordeel dat deze vraag voor de volledige periode 1 mei 1976 tot 1 oktober 1978 in bevestigende zin moet worden beantwoord.

Indien deze vraag voor de volledige periode bevestigend moet worden beantwoord, moet de bestreden uitspraak, gelet op artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968, worden bevestigd tenzij blijkt dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is. Belanghebbende is van oordeel dat de uitspraak onjuist is voor zover deze de bovengenoemde correcties "belasting over de bruto winst behaald op niet geboekte inkopen A" in stand laat en dient te worden vernietigd, terwijl de Inspecteur van oordeel is dat belanghebbende niet heeft aangetoond dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is zodat de uitspraak dient te worden bevestigd.

Voor het geval de Inspecteur in beginsel gelijk heeft met zijn stelling dat de uitspraak moet worden bevestigd tenzij blijkt dat en in hoeverre deze onjuist is, stelt belanghebbende dat de uitspraak moet worden vernietigd omdat de naheffingsaanslag zijns inziens onredelijk hoog is;

Partijen doen hun standpunt steunen op hetgeen zij in de van hen afkomstige stukken hebben aangevoerd en hebben hieraan ter zittingen geen nieuwe stellingen of argumenten toegevoegd met dien verstande dat de Inspecteur ter zitting van 6 april 1984 in afwijking van het verzoekschrift heeft verklaard dat hij zijn stelling volgens welke belanghebbendes boekhouding niet voldoet aan de in artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 gestelde eisen mede doet steunen op de bij A aangetroffen copie-facturen ten name van belanghebbende, en dat belanghebbende ter zitting van 6 april 1984 heeft verklaard dat in de op bladzijde 4, midden, van zijn pleitnota voorkomende volzin, aanvangende met de woorden "Ook in" voor 1981 moet worden gelezen 1978 en dat de in deze volzin genoemde bedragen niet voorstellen inkoopbedragen maar de omzetbelasting over de brutowinst behaald op de door de Inspecteur beweerde "zwarte" inkopen."

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

"dat de Inspecteur ter zitting van 6 april 1984 in afwijking van het verzoogschrift heeft verklaard dat hij zijn stelling volgens welke belanghebbendes boekhouding niet voldoet aan de in artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 gestelde eisen mede doet steunen op de bij A aangetroffen copie-facturen ten name van belanghebbende;

dat belanghebbende in dit geding van het begin af aan heeft verdedigd dat bedoelde copie-facturen onbetrouwbaar zijn en dat hij in elk geval niet de daarin vermelde goederen van A heeft betrokken;

dat het Hof, gelet op deze door partijen over en weer ingenomen stellingen, door welke blijkt het bepaalde in artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968 tevens de in artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geregelde "omkering van de bewijslast" aan de orde is gesteld, de Inspecteur bij brief van 19 april 1984 de gelegenheid heeft geboden te bewijzen dat de goederen die door A aan belanghebbende zijn gefactureerd ook daadwerkelijk aan deze zijn geleverd;

dat de inhoud van de in de vorige overweging gereleveerde brief naar 's Hof's oordeel in overeenstemming is met de regel volgens welke de bewijslast tussen partijen in redelijkheid moet worden verdeeld;

dat, indien de Inspecteur in de aanhef van zijn brief aan het Hof de dato 12 juni 1984 heeft bedoeld te stellen dat de bewijslast aldus onredelijk is verdeeld, het Hof deze stelling derhalve onjuist acht;

dat belanghebbende in zijn brief aan het Hof van 31 oktober 1984 onder meer stelt dat de Inspecteur naar aanleiding van voormelde brief van het Hof de dato 19 april 1984 onbevoegdelijk van belanghebbende heeft gevorderd dat deze zijn boekhouding alsnog zou afstaan, dat belanghebbende onder druk van de Inspecteur aan deze vordering heeft voldaan, en dat door dit alles de processuele gelijkheid tussen partijen is aangetast;

dat voor zover belanghebbende met een en ander heeft bedoeld te stellen dat de Inspecteur zich voor zijn nadere bewijsvoering had moeten bedienen van de boekhouding en de administratie van A, het Hof deze stelling irreëel acht, niet alleen omdat de Inspecteur reeds ter zitting van 6 april 1984 heeft verklaard dat hij op grond van de bevindingen bij een door de rijksaccountantsdienst bij A ingesteld boekenonderzoek de copie-facturen van A betrouwbaar vindt en dat hij uit de boekhouding van A geen nader bewijs kon produceren, bij voorbeeld in de vorm van afleveringsbonnen, maar ook omdat belanghebbende in het beroepschrift zeer uitdrukkelijk heeft verklaard dat de boekhouding van A naar zijn oordeel als bewijs ondeugdelijk is en hij deze verklaring nimmer heeft teruggenomen;

dat het Hof het onder deze omstandigheden redelijk acht dat de Inspecteur, die overigens uitdrukkelijk heeft ontkend dat hij zulks onder het uitoefenen van druk heeft gedaan, alsnog belanghebbendes boekhouding ter inzage heeft gevraagd, te meer omdat niet aannemelijk is dat de controle-ambtenaren en/of de Inspecteur bij het in eerste instantie bij belanghebbende ingestelde boekenonderzoek hebben moeten vermoeden dat zij doende waren belanghebbend boekhouding te controleren aan de hand van copie-facturen van A waarvan later zou worden gesteld dat deze onbetrouwbaar zijn;

dat naar 's Hof's oordeel de processuele gelijkheid tussen partijen geen geweld is aangedaan, omdat belanghebbende in de gelegenheid is gesteld schriftelijk op de brief van de Inspecteur van 12 juni 1984 te reageren en belanghebbende ter zitting van 4 januari 1985 in de gelegenheid is geweest van zijn gevoelens te doen blijken;

dat in artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 onder meer is bepaald dat de ondernemer gehouden is regelmatig aantekening te houden van de uitgaven en ontvangsten ter zake van de aan hem en door hem verrichte leveringen van goederen en verleende diensten;

dat het door de Inspecteur in zijn brief van 12 juni 1984 onder III, letters c en d, gestelde door belanghebbende niet of niet afdoende is weersproken en naar het oordeel van het Hof tot de conclusie leidt dat belanghebbende in de jaren 1976 en 1977 niet alle bij A gedane inkopen heeft verantwoord, hetgeen meebrengt dat

belanghebbende niet heeft voldaan aan de verplichting regelmatig aantekening te houden van de uitgaven ter zake van de aan hem verrichte leveringen van goederen en verleende diensten;

dat vaststaat dat in het kas-bankboek, over de periode 1 mei 1976 tot 1 oktober 1978 bijgehouden voor belanghebbendes café, één keer per maand een op volle honderdtallen guldens afgerond bedrag is geboekt wegens ontvangsten;

dat voorts vaststaat dat belanghebbende geen klad-kasboek waaruit een specificatie van het in de vorige overweging bedoelde bedrag zou kunnen blijken heeft bijgehouden - belanghebbende stelt dat hij dagelijks op een papiertje zijn ontvangsten in één bedrag heeft genoteerd, maar de Inspecteur betwist dit en het Hof acht het onaannemelijk - en dat zijn boekhouding één keer per maand aan de hand van de door belanghebbende aan zijn boekhouder ter hand gestelde bescheiden werd bijgehouden;

dat het Hof op grond van de vorige drie overwegingen van oordeel is dat belanghebbendes boekhouding niet voldoet aan de eisen, gesteld in artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968;

dat in dit geval volgens artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968, gelezen in verbinding met artikel 29, lid 1, van de Algemene wet Inzake rijksbelastingen, het beroep moet worden afgewezen, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de uitspraak onjuist is;

dat het Hof van oordeel is dat de hierboven vastgestelde aan belanghebbendes boekhouding klevende gebreken van zoveel gewicht zijn dat toepassing van de in de vorige overweging bedoelde sanctie in casu gerechtvaardigd is;

dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt, laat staan overtuigend aangetoond, dat en in hoeverre de naheffingsaanslag, zoals deze bij de bestreden uitspraak is verminderd te hoog is."

Het Hof heeft op deze gronden de uitspraak van de Inspecteur bevestigd.

3. Geding in cassatie.

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld en daarbij de volgende klachten aangevoerd:

"I. Wegens verzuim der vormen.

Naar de mening van belanghebbende kunnen zowel de feiten alsook de overwegingen van het Hof de conclusie van het Hof, dat de processuele gelijkheid tussen partijen geen geweld aangedaan is omdat belanghebbende in de gelegenheid is gesteld schriftelijk op de brief van de Inspecteur van 12 juni 1984 te reageren en belanghebbende ter zitting van 4 januari 1985 in de gelegenheid is geweest van zijn gevoelens te doen blijken, niet dragen.

Naar de mening van belanghebbende kan een eenmaal ontstane processuele ongelijkheid niet hersteld worden door het geven van gelegenheid om van zijn gevoelens te doen blijken. Het Hof had allereerst dienen te onderzoeken of de processuele gelijkheid aangetast was en of belanghebbende in haar positie als procespartij geschaad is.

II. Dat het Hof een stelling van belanghebbende irreëel acht voor zover belanghebbende dat bedoeld heeft, komt belanghebbende niet wezenlijk voor. De meest voor de hand liggende conclusie die uit de stellingname van belanghebbende getrokken kan worden is, dat staande een processuele behandeling de Inspecteur zich niet meer kan beroepen op de artikelen 47 en 48 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van 2 juli 1959 ten einde zijn eigen in het geding zijnde stellingen te motiveren.

De strekking van genoemde wetsbepalingen verzet zich daartegen.

Voorts had het Hof dienen te onderzoeken of er wel of niet druk op belanghebbende was uitgeoefend.

Belanghebbende is van mening, dat indien een Inspecteur op grond van bovengenoemde bepalingen afgifte vordert van bescheiden, er wel degelijk gesproken kan worden van druk.

Een en ander is naar belanghebbendes mening des te schrijnender, nu in eerste instantie door het Hof aan de Inspecteur der Rijksbelastingen een nadere bewijsopdracht gegeven was.

Indien het Hof van mening was, dat belanghebbende alsnog diverse bescheiden ter inzage had moeten verstrekken, had zij zulks krachtens wettelijke bepalingen van belanghebbende kunnen vorderen.

Nu de Inspecteur zijn bewijsvoering louter stoelt op de van belanghebbende staande de procedure gevorderde bescheiden en deze bewijsvoering derhalve strijdig is met de beginselen van een behoorlijke procesvoering, dient zij als zodanig buiten beschouwing gelaten te worden.

Op grond van het vorenstaande moge belanghebbende de Hoge Raad in overweging geven de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, waarvan beroep in cassatie, te vernietigen".

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verzoekschrift ingediend.

4. Beoordeling van de middelen.

4.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

Bij brief van 19 april 1984 heeft het Hof de Inspecteur in de juistheid van een door hem gelegenheid gesteld bewijs te leveren van de ter zitting van het Hof van 6 april 1984 aangevoerde en aldaar door belanghebbende weersproken stelling. Naar aanleiding hiervan heeft de Inspecteur, zonder het Hof daarin te kennen, van belanghebbende gevorderd dat deze zijn boekhouding alsnog ter inzage zou verstrekken, aan welke vordering belanghebbende heeft voldaan.

De Inspecteur heeft zijn uit deze inzage verkregen bevindingen neergelegd in een door hem op 12 juni 1984 aan het Hof gerichte brief.

Belanghebbende heeft zijn bezwaren tegen deze gang van zaken schriftelijk ter kennis van het Hof gebracht, daartoe aanvoerende - samengevat weergegeven - dat de vordering tot het ter inzage verstrekken van zijn boekhouding onbevoegdlijk door de Inspecteur was gedaan en dat hij aan die vordering heeft voldaan onder druk van de Inspecteur.

Bij zijn in cassatie bestreden uitspraak heeft het Hof deze bezwaren verworpen en zijn beslissing, houdende bevestiging van de uitspraak van de Inspecteur, mede doen steunen op de door deze uit de inzage van belanghebbendes boekhouding verkregen bevindingen.

4.2. De middelen stellen de vraag aan de orde, of het een Inspecteur vrijstaat om, nadat in een belastingzaak beroep bij de rechter is ingesteld, ter verkrijging van nadere gegevens die hij ten behoeve van de bewijsvoering in die zaak meent nodig te hebben, alsnog van de belanghebbende te vorderen dat deze boeken en/of bescheiden ter inzage verstrekt.

4.3. In aanmerking genomen dat bewoordingen noch ontstaansgeschiedenis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) of van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken (WARB) een rechtstreeks antwoord op deze vraag bieden, moet dat antwoord worden gezocht in de algemene beginselen van procesrecht.

4.4. Als uitgangspunt daarbij heeft te gelden dat, naar valt af te leiden uit het door beide wetten in het leven geroepen stelsel, zich in de verhouding tussen belastingadministratie en belastingplichtige een onderscheid aftekent tussen een tweetal fasen van fundamenteel verschillend karakter, te weten de fase voorafgaand aan het instellen van beroep bij het gerechtshof, en de daarop volgende fase.

De eerste fase kenmerkt zich hierdoor dat twee ongelijksoortige partijen in een ongelijke en niet door de rechter beheerste verhouding tegenover elkaar staan: enerzijds de Inspecteur, op wie de taak rust om ten behoeve van de heffing van belasting de aanslag te regelen en op eventueel daartegen gemaakt bezwaar te beslissen, bij de vervulling van welke taak hem ingevolge artikel 47 AWR zeer ingrijpende dwangmiddelen ten dienste staan, en anderzijds de belastingplichtige, die een en ander heeft te gedogen en wiens rechtsbescherming is gelegen in de omstandigheid dat de taakuitoefening van de Inspecteur wordt beheerst door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur.

De tweede fase wordt gevormd door de rechtsstrijd ten overstaan van de rechter. Deze fase wordt beheerst door de algemene beginselen van procesrecht, die onder meer meebrengen dat de partijen in die strijd als gelijken tegenover elkaar staan, en dat het toezicht op de procesorde en de taak van de waarheidsvinding zijn toevertrouwd aan de rechter, die bij de uitoefening van deze taak beschikt over de - evenzeer ingrijpende - bevoegdheden hem verleend bij de artikelen 14 e.v. WARB.

4.5. Gelet op een en ander kan niet worden aanvaard dat gedurende de loop van het rechtsgeding aan een der procespartijen zou zijn toegestaan om, door middel van

hantering jegens de andere procespartij en buiten de rechter om van een dwangmiddel als het onderhavige, die andere partij te dwingen aan bewijsvoering te haren laste mee te werken.

Hieruit volgt dat wanneer eenmaal de aanslag- en bezwaarfase is gevolgd door de ten overstaan van de rechter aangegane rechtsstrijd, voor de bevoegdheden die in de voorgaande fase aan de Inspecteur jegens de belastingplichtige toekwamen, de bevoegdheden van de rechter in de plaats treden.

4.6. Op de door de middelen aan de orde gestelde vraag past dus een ontkennend antwoord. Voor het onderhavige geding betekent dit dat de Inspecteur, toen hij zich voor zijn bewijsvoering aangewezen zag op inzage in belanghebbendes boekhouding, niet bevoegd was zodanige inzage van belanghebbende te vorderen, maar hij zich tot het Hof had moeten wenden met het verzoek die boekhouding langs de weg van de artikelen 14 e.v. WARB in de rechtsstrijd te betrekken.

4.7. Aangezien het Hof zijn beslissing mede heeft doen steunen op gegevens die de Inspecteur in voege als hiervoor bedoeld onbevoegdelijk van belanghebbende had verkregen, kan de bestreden uitspraak niet in stand blijven. De middelen treffen dus doel. Verwijzing dient te volgen.

5. Beslissing.

Hoge Raad:

vernietigt de uitspraak van het Hof, en verwijst het geding naar het Gerechtshof te Arnhem ter verdere behandeling en beslissing der zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Aldus gewezen door mrs. Royer, vice-president, Jansen, Van der Linde, Baardman en Bellaart, raadsheren.

Uitgesproken door de vicepresident voornoemd ter raadkamer van 10 februari 1988, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier mr. Koopman.

Koopman

Royer

Het voor dit beroep betaalde griffierecht wordt aan belanghebbende teruggegeven.

De waarnemend griffier.