

Belastingkamer:  
Nummer 1791/81.  
NS

UITSpraak:

HET GERECHTSHOF TE AMSTERDAM  
Derde Enkelvoudige Belastingkamer

Op 6 april 1981 is ter griffie van het Gerechtshof een beroepschrift ingekomen van X te Z, belanghebbende, ingediend door haar gemachtigde V te Y tegen de uitspraak ter post bezorgd op 4 maart 1981 van de inspecteur der invoerrechten en accijnzen te R betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting voor het tijdvak 1977 tot en met 1978.

Tot de gedingstukken behoren het beroepschrift, de tijdig ingekomen aanvulling op het beroepschrift met 7 bijlagen, het verzoekschrift met 11 bijlagen en de door de gemachtigde ter zitting voorgedragen en overgelegde pleitnota waarvan de inhoud als hier opgenomen geldt.

Ter zitting van 17 juni 1983 zijn gehoord belanghebbendes echtgenoot U, voornoemde gemachtigde en de inspecteur, tot bijstand vergezeld van de adjunct-inspecteur Mr. S.

Voormelde naheffingsaanslag is aan belanghebbende opgelegd tot op een bedrag van f 22.065,67 aan enkelvoudige belasting en f 22.065,67 aan verhoging, te zamen f 44.131,34.

Bij de uitspraak op het bezwaarschrift is de aanslag verminderd tot een naar een bedrag van f 22.065,67 aan enkelvoudige belasting en f 5.516,-- aan verhoging, te zamen f 27.581,67.

Belanghebbende verzoekt in beroep primair de uitspraak van de inspecteur en de naheffingsaanslag te vernietigen en subsidiair de naheffingsaanslag te verminderen. De inspecteur heeft geconcludeerd tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

Op grond van de stukken en het ter zitting behandelde zijn de navolgende feiten tussen partijen komen vast te staan:

Belanghebbende, ondernemer in de zin van de Wet op de omzetbelasting 1968 (de Wet) exploiteert onder de naam A een café annex petit restaurant te Z.

De voor het bedrijf benodigde dranken werden tot eind 1977 geleverd door B te W.

In het kader van het in mei 1979 gestarte onderzoek in de horecasector is vanwege de inspecteur bij die vennootschap een onderzoek ingesteld naar leveringen van dranken aan horecabedrijven.

Bij dit onderzoek werden zogenoemde contantbonnen aangetroffen betreffende leveringen van goederen waarvoor geen facturen werden afgegeven. De debiteurenadministratie werd verwerkt door middel van een computer.

De inspecteur is van mening dat een aantal van deze contante verkoopbonnen betrekking heeft op leveringen van dranken aan belanghebbende.

Bij een op 27 maart 1980 ingesteld boekenonderzoek vanwege de inspecteur der invoerrechten en accijnzen te R en de inspecteur der directe belastingen te T bleken deze inkopen niet te zijn verantwoord in de administratie van belanghebbende.

Bij het boekenonderzoek bleek bovendien dat:

- de kasontvangsten eens per week of per twee weken in een totaalbedrag werden geboekt en dat geen kladaantekeningen van de dagontvangsten werden gemaakt
- de inkopen en omzet van de slijterij niet apart werden geboekt
- de omzet hoog tarief (inclusief omzetbelasting) werd berekend door de inkopen hoog tarief (exclusief omzetbelasting) met  $\pm 3$  te vermenigvuldigen en dat de omzet laag tarief werd berekend op het verschil tussen de totale omzet en de omzet hoog tarief
- het brutowinstpercentage van de inkoop in de jaren 1977 en 1978 voor dranken respectievelijk 130% en 153% bedroeg en voor de keuken respectievelijk 178% en 182%.

Naar aanleiding van het boekenonderzoek heeft de inspecteur de boekhouding verworpen.

De inspecteur heeft voor het jaar 1977 de geboekte inkoop aan dranken verhoogd met f 17.000,- ter zake van niet geboekte inkopen bij B en heeft voor beide jaren

de omzet herberekend door toepassing van een brutowinstpercentage van 200% op de (gecorrigeerde) inkoop dranken en van 120% op de inkoop keuren. De totale correctie is in geschil.

Belanghebbende heeft tot grond van het beroep aangevoerd:

1: Er zijn nooit zakelijke transacties buiten de boekhouding gehouden.

Ter zake van transacties met B was dat ook niet mogelijk omdat al deze transacties via de bank werden afgewikkeld. De inspecteur heeft niet aangetoond dat belanghebbende een aantal inkopen bij B buiten haar boekhouding heeft gelaten. Uit de zogenoemde contantbonnen blijkt niet dat dit leveringen aan belanghebbende betreffen aangezien:

- de naam van de ontvanger van de goederen ontbreekt
- de vermelde debiteurennummers niet het nummer van belanghebbende bij B betreffen
- misbruik door derden niet kan worden uitgesloten
- de afleveringsbonnen in tegenstelling tot de in belanghebbendes administratie voorkomende bonnen niet zijn ondertekend op factuur 012345 de naam C voorkomt terwijl in Z woonachtig is CA
- iedereen de naam A op de bonnen kan hebben geschreven.

De inspecteur heeft evenmin bewezen dat de niet geboekte leveringen het gehele jaar 1977 hebben voortgeduurd; een gedeelte van de bijtelling, circa f 5.800,--, berust dan ook op geen enkel feit.

Aan de juistheid van de door B verstrekte gegevens kan getwijfeld worden. Belanghebbende heeft eind 1977/begin 1978 eenzijdig het contract met deze vennootschap verbroken omdat zij toen al haar twijfels had over de gang van zaken bij B. De gemachtigde heeft voorgesteld om een bezoek te brengen aan B teneinde de verstrekte gegevens te toetsen. Dit voorstel is bij de inspecteur lang in beraad geweest, terwijl intussen B in staat van faillissement is verklaard en geen inzage in de boeken meer kon worden verkregen.

Uit onderzoeken bij de nieuwe drankenleverancier en de overige leveranciers

is niet gebleken dat belanghebbende inkopen buiten de boekhouding heeft gelaten.

Subsidiair wordt gesteld dat een herrekening naar jaarbasis iedere grond mist en dat

in elk geval rekening dient te worden gehouden met op de bijgetelde inkopen drukkende voorbelasting.

2. De boekhouding is ten onrechte verworpen. De administratie van belanghebbende voldoet volledig aan de in de wet gestelde eisen. De ontvangsten worden regelmatig geboekt. Artikel 31, lid I, letter b, van de Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1968 vereist geen dagelijkse aantekening.

De dag-ontvangsten worden dagelijks na splitsing in ontvangsten slijterij, restaurant, sigaretten etc. geteld en in doosjes in de kluis opgeborgen. Eenmaal per week worden deze in het kladkasboek onder nummer ingeboekt, welk nummer verwijst naar de specificatie van de weekomzet. Belanghebbende voert een geldadministratie, de kasbladen worden maandelijks afgesloten, de uitgaven worden onder nummer en op datum ingeboekt en maandelijks wordt een bedrag voor privé-gebruik uit de kas genomen. De inkopen worden gesplitst naar 4% en 18%; de dranken - exclusief koffie - worden met 300 vermenigvuldigd.

De omzet keuken en de omzet drank worden berekend volgens methode III van artikel 16 van het Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting 1968 (het Besluit), waarbij de verkoopwaarde van de ingekochte artikelen door middel van een jaarlijks berekend opslagpercentage wordt vastgesteld. De slijterij werd gedreven in een aparte winkel. De omzet van de slijterij werd ook apart geboekt.

Alleen als de slijterij gesloten was ging er wel eens wat slijterij-omzet via het café. Het bruto-winstpercentage van de slijterijverkoop heeft op grond van de in- en verkoopprijzen circa 14% bedragen. De slijtverkoop is in de loop van 1978 beëindigd. In de verlies en winstrekening werd de omzet van het café en de omzet van de slijterij niet apart vermeld, in de boekhouding werden deze wel gesplitst.

Het opslagpercentage van het café/restaurant voor drank bedroeg in 1977 volgens de jaarstukken 227% van de inkooprijks exclusief omzetbelasting en in 1978 245%.

Bovendien is over beide jaren een nacalculatie uitgevoerd met betrekking tot bier en jenever, welke posten 60% uitmaken van de totale drankverkoop. Uitgaande van een verkoopprijs van f 1,50 inclusief omzetbelasting en het gebruik van jeneverglazen van 40 cc bleek het ongewogen gemiddelde opslagpercentage in 1977 222% van de inkooprijks exclusief omzetbelasting te bedragen en in 1978 226%. Er kan dus worden geconcludeerd dat nacalculatie en boekhouding met elkaar in overeenstemming zijn.

De door de inspecteur berekende bruto-winstpercentages worden niet door enige berekening ondersteund. Evenmin toont de inspecteur de onjuistheid aan van de berekeningen in het beroepschrift. Ontkend wordt dat in overleg met belanghebbende of haar vertegenwoordigers de bruto-winstpercentages voor dranken en keuken zijn vastgesteld op respectievelijk 200% en 120%. Bij een bruto-winstpercentage van 200% voor dranken kan geen rekening zijn gehouden met slijtverkoop.

Het feit dat uit de boekhouding een lagere opbrengst volgt dan het landelijk gemiddelde kan op zichzelf geen aanleiding geven tot correcties.

De lagere opbrengst wordt verklaard door het lage bruto-winstpercentage bij slijtverkoop, door de prijs van f 1,50 voor bier en jenever en door het gebruik van jeneverglazen van 40 cc, hetgeen inhoudt dat per liter slechts 22,75 glazen worden uitgeschonken. De onwaarschijnlijkheid van de verhouding inkopen slijterij en inkopen café is slechts een veronderstelling die op geen enkele wijze wordt aangetoond.

Belanghebbende moet het voornamelijk hebben van de keukenomzet. Uit het feit dat de verhoging na een gesprek op de inspectie tot op 25% is teruggebracht blijkt het willekeur waarmee de inspecteur deze zaak behandeld heeft.

De inspecteur heeft daartegenover gesteld:

1. Uit een onderzoek, ingesteld bij de B te W bleek dat deze vennootschap aan verscheidene vaste afnemers ook dranken leverde zonder een factuur uit te reiken waarop de naam en het adres van de afnemer voorkwamen.

De werkwijze bij B was als volgt. Van elke bestelling werd een genummerde afleveringsbon opgemaakt. Indien een afnemer voor een (gedeelte van de) bestelling geen op zijn naam gestelde factuur wilde hebben werd voor dat gedeelte een aparte - zwarte - afleveringsbon opgemaakt. Op de zwarte afleveringsbon werd een ander debiteurennummer vermeld dan het reguliere debiteurennummer van de afnemer waardoor de computer bij het vervaardigen van de factuur in plaats van de naam en het adres van de afnemer "contante verkoop" vermeldde.

Op de afleveringsbonnen werden de naam en het adres van de afnemer echter wel vermeld. In het geval gelijktijdig een witte en een zwarte bestelling werd geplaatst maakte men een witte en een zwarte afleveringsbon en een witte en een zwarte

factuur welke beide een opeenvolgend nummer droegen.

Bovendien werd aan de hand van de afleveringsbonnen een routelijst gemaakt waarop per afnemer het totaal aantal colli en flessen van de zwarte en de witte afleveringsbonnen tezamen werd vermeld.

Aan de hand van vorenstaande gegevens werd voor het jaar 1977 een renseignement gemaakt van leveranties welke B had verricht aan belanghebbende zonder daarvoor een factuur af te geven ten name van belanghebbende.

Al deze leveranties waren contant betaald.

Bij een op 27 maart 1980 bij belanghebbende ingesteld boekenonderzoek bleken de op het renseignement vermelde contante inkopen niet te zijn verantwoord in de administratie. Belanghebbende ontkende de bewuste inkopen te hebben gedaan, waarop in april 1980 een nader onderzoek is ingesteld bij B.

B was inmiddels bij vonnis van 6 maart 1980 in staat van faillissement verklaard en de administratie was verpakt in dozen op pallets opgeslagen. Het was ondoenlijk van alle op het renseignement vermelde inkopen de daarop betrekking hebbende bescheiden, zoals afleveringsbonnen, routelijsten en contant-facturen op te zoeken.

Van een viertal inkopen – op het renseignement nader gemerkt met een ster – werden de achterliggende bescheiden opgezocht en gefotokopieerd.

De kopieën zijn als bijlagen VII tot en met XI bij het verzoekschrift gevoegd.

Bijlage VII: Voor de bestelling op 22 juni 1977 is voor de ene helft afleveringsbon nr. 39956 met debiteurennummer 801 en voor de andere helft afleveringsbon nr. 39957 met debiteurennummer 8253 opgemaakt. Op beide afleveringsbonnen staan de naam en het adres van belanghebbende en de aanduiding R3 bij pallet plaats.

Op de bijbehorende routelijst staat het totaal aantal colli van beide afleveringsbonnen als af te leveren bij belanghebbende.

Voor afleveringsbon nr. 39956 is factuurnr. 082731 opgemaakt en voor afleveringsbon nr. 39957 is factuurnr. 082732 opgemaakt. Alleen de laatste factuur is verantwoord in de administratie van belanghebbende.

Bijlage VIII en IX: Hiervoor geldt hetzelfde als voor bijlage VII.

Bijlage X: Op de contant-factuur staat de vermelding A, Z. Bovendien is het debiteurennr. 3807 hetzelfde als het nummer dat voorkomt op de contant-facturen van de bijlagen VIII en IX.

Bijlage XI: Op de afleveringsbon staan de naam en het adres van belanghebbende, benevens de vermelding “wordt afgehaald contant”.

In de administratie van belanghebbende is deze inkoop niet aangetroffen.

Zoals reeds vermeld zijn de op het renseignements vermelde facturen niet verantwoord in de administratie.

Wel verantwoord waren de reguliere facturen met een naastliggende nummer.

Het totaal van de volgens het renseignements niet geboekte inkoop bedroeg f 11.225,50 exclusief omzetbelasting.

Daar deze inkoop betrekking hadden op 8 maanden is het bedrag van f 11.225,50 vermenigvuldigd met 12/8 en is de totale niet geboekte inkoop voor het jaar 1977 gesteld op f 17.000,--.

Uit de in het vorenstaande genoemde feiten en het daarbij overgelegde bewijsmateriaal blijkt duidelijk dat belanghebbende tegen contante betaling dranken heeft ingekocht bij B en hiervan geen aantekening heeft gehouden in haar administratie.

Zij heeft derhalve niet voldaan aan de haar bij artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968 jo artikel 31 van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 opgelegde verplichtingen.

2. Nadat uit het boekenonderzoek was gebleken dat de boekhouding niet aan de wettelijke vereisten voldeed zijn door de controlerend ambtenaren aan de hand van de door de FIOD verzamelde branche-gegevens met betrekking tot de reëel te behalen verkoop van glazen bier uit een fust en glazen gedistilleerd uit een fles e.d. en aan de hand van de inkooprijzen en de door belanghebbende gehanteerde verkoopprijzen voor de belangrijkste soorten dranken de te behalen brutowinstpercentages van de inkoop berekend. Dit gaf de volgende uitkomst:

fust bier 347%; jenever en vieux 215%; frisdrank, premix 280%; appelsap en bronwater 302%; cassis 182%.

Na overleg met belanghebbende is, rekening houdend met slijtverkoop, het gemiddelde brutowinstpercentage voor dranken gesteld op 200% en dat voor de keuken op 120%.

Aan de hand hiervan is, rekening houdend met de niet geboekte inkoop, de verschuldigde omzetbelasting berekend.

Belanghebbende betwist de bruto-winstpercentages van 200% op dranken en 120% op keuken. Zij heeft echter om haar omzet te splitsen naar hoog en laag tarief geen der in artikel 16 van het Besluit voorgeschreven methoden toegepast zodat zij ook

niet heeft voldaan aan de haar krachtens artikel 39 van de Wet opgelegde verplichtingen. Ontkend wordt dat belanghebbende dagelijks de verschillende omzetten splitste, telde en in afzonderlijke doosjes in de kluis bewaarde.

Van de dagomzetten zijn geen aantekeningen gemaakt. De dag-ontvangsten werden slechts eens per week of per twee weken geboekt. Deze wijze van aantekening houden maakt de kans op vergissingen erg groot. Bij de toepassing van methode III van artikel 16 van het Besluit moet van alle goederen de winkelwaarde worden bepaald. Dit heeft belanghebbende niet gedaan en tijdens de controle konden geen berekeningen worden overgelegd zodat methode III niet toegepast kan zijn.

Zelfs als belanghebbende glazen gedistilleerd van 40 cc schenkt komt zij nog uit op 24 à 25 glazen per liter.

Bij hantering van een brutowinstpercentage van 200% is meer dan voldoende rekening gehouden met slijtverkoop gezien de theoretische brutowinstpercentages. De cijfers die in het beroepschrift op blz. 7 worden geproduceerd waren ten tijde van de controle niet uit de administratie te halen. Bovendien is de verhouding tussen de inkopen slijterij (f 31.960,--) en de inkopen café (f 37.840,--) erg onwaarschijnlijk.

Belanghebbende geeft slechts brutowinstberekeningen van twee categorieën dranken.

Zij maakt niet duidelijk waarom het brutowinstpercentage volgens de boekhouding zoveel lager is dan het theoretische brutowinst-percentage.

Op grond van artikel 36 van de Wet jo artikel 29, eerste lid, van de Algemene wet inzake Rijksbelastingen moet het beroep worden afgewezen tenzij blijkt dat en in hoeverre de uitspraak c.q. de aanslag onjuist is. Uit het beroepschrift blijkt niet dat de aanslag onjuist is.

Belanghebbende heeft niet aangetoond dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld.

Overwegende omtrent het geschil:

Uit de vermeldingen op de door de inspecteur in copie overgelegde stukken uit de administratie van B te W, in onderling verband bezien, kan het vermoeden worden geput dat de contante verkoopbonnen ter zake waarvan de inspecteur heeft nageheven leveringen van dranken aan belanghebbende betreffen. Belanghebbende heeft dit vermoeden niet ontzenuwd. Zij heeft geen enkel bewijs voor haar betwisting



bijgebracht, noch heeft zij enige aannemelijke verklaring gegeven voor de bevindingen in de administratie van haar leverancier. Zij heeft geen bewijs bijgebracht voor haar veronderstelling dat B fouten heeft gemaakt dan wel dat sprake kan zijn van misbruik door derden. Van belanghebbende mocht in dat geval toch minstens worden verwacht dat zij haar leverancier verantwoording zou hebben gevraagd voor diens omstreden boekingen. Belanghebbende heeft geen aannemelijke verklaring gegeven voor het achterwege laten van ook maar enige actie.

De medewerking van de inspecteur was hiervoor geenszins vereist.

De inspecteur heeft onweersproken gesteld dat de kasontvangsten slechts een keer per week of per twee weken in een totaalbedrag in het kladkasboek werden geboekt en dat aantekeningen van dag-ontvangsten, gesplitst in ontvangsten café, keuken, slijterij etc. niet aanwezig waren.

Bij het ontbreken van deze aantekeningen is geen controle mogelijk op de juistheid van de geboekte ontvangsten.

Uit de vorenoverwogen feiten en omstandigheden in onderlinge samenhang leidt het Hof af dat belanghebbende niet regelmatig aantekening heeft gehouden van de uitgaven ter zake van de aan haar verrichte leveringen van goederen en dat zij mitsdien niet heeft voldaan aan de verplichtingen die haar zijn opgelegd bij en krachtens artikel 34 van de Wet.

Ingevolge artikel 36 van de Wet, in samenhang met artikel 29, lid 1, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen moet het beroep derhalve worden verworpen, tenzij blijkt dat en in hoeverre de aanslag onjuist is.

Belanghebbende heeft hiervoor geen bewijs bijgebracht.

Belanghebbende heeft geen aannemelijke verklaring kunnen geven voor het feit dat de uit haar administratie blijkende bruto-winstpercentages voor dranken en keuken zoveel lager zijn dan de percentages die de FIOD op grond van een branche-onderzoek heeft berekend. Ook anderszins is niet gebleken dat de inspecteur de opslagpercentages te hoog heeft berekend.

Nu belanghebbende zelf heeft verklaard dat zij het contract met B eerst eind 1977/begin 1978 heeft opgezegd heeft de inspecteur de niet geboekte inkopen terecht op jaarbasis berekend.

Ingevolge artikel 15, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet mag in aftrek worden gebracht de belasting welke door ondernemers ter zake van verrichte leveringen in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.

Artikel 35, lid 1, van de Wet vereist onder meer dat op een factuur vermeld wordt de naam en het adres van de ondernemer aan wie de levering wordt verricht. Ten aanzien van de contante verkoopbonnen van B is aan deze eis niet voldaan, zodat de op die bonnen in rekening gebrachte voorbelasting niet voor aftrek in aanmerking komt.

Nu noch uit hetgeen belanghebbende heeft aangevoerd, noch anderszins is gebleken dat de aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld, moet het beroep worden verworpen.

Derhalve behoort te worden beslist als volgt:

Bevestigt de uitspraak van de inspecteur.

Aldus gedaan in raadkamer van 29 juli 1983 door Mr. Steenbergen, in tegenwoordigheid van Mr. Vellema als griffier.

Vellema

Steenbergen

AANGETEKEND VERZONDEN

29 AUG. 1983

AAN PARTIJEN