

Gerechtshof te 's-Hertogenbosch

vijfde enkelvoudige belastingkamer

3 december 1999

Nr. 97/20525

UITSPRAAK

op het beroep van de heer X, wonende te Z, tegen de uitspraak van het hoofd van de eenheid ondernemingen te P, van de rijksbelastingdienst (hierna: de Inspecteur) op het bezwaarschrift van belanghebbende betreffende na te melden naheffingsaanslag, alsmede betreffende de kwijtscheldingsbeschikking inzake de in die naheffingsaanslag begrepen verhoging.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 1992 t/m 31 december 1995 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting (nr. 001) opgelegd van f 11.835,-- aan enkelvoudige belasting met een verhoging van 100% welke is kwijtgescholden tot op 50% of f 5.917,--. Bij de bestreden uitspraak is de naheffingsaanslag gehandhaafd en is geen verdere kwijtschelding van de verhoging verleend.

1.2. Belanghebbende is van bovenvermelde uitspraak in beroep gekomen bij het Hof. De Inspecteur heeft het beroep bij verzoogschrift bestreden.

1.3. De mondelinge behandeling van het beroep heeft plaatsgehad ter zitting van 26 mei 1999. Daar zijn toen verschenen en gehoord belanghebbende en de Inspecteur.

Belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de wederpartij en aan het Hof. De inhoud van die pleitnota moet als hier ingelast worden aangemerkt.

1.4. Het Hof heeft op 9 juni 1999 mondeling uitspraak gedaan, met betrekking tot welke uitspraak op 21 juni 1999 afschriften van het proces-verbaal aangetekend aan partijen zijn verzonden.

1.5. Belanghebbende heeft bij op 15 juli 1999 per telefax binnengekomen brief van die datum het Hof verzocht de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke.

2. Vaststaande feiten

Het Hof stelt op grond van de stukken en het verhandelde ter zitting, als tussen partijen niet in geschil dan wel door een der partijen gesteld en door de wederpartij niet of onvoldoende weersproken, de volgende feiten vast.

2.1. Belanghebbende was in de jaren 1992 en 1993 als fiscaal en financieel adviseur betrokken bij de activiteiten van een organisatie welke is vervolgd in verband met het witwassen van op criminele wijze verkregen gelden en de financiering van drugstransporten. Die activiteiten vonden plaats in en vanuit een geldwisselkantoor met zes vestigingen te Q, alsmede in en vanuit een pizzeria, eveneens te Q. Eind 1993 heeft de politie deze organisatie in samenwerking met de Fiod opgespoord, waarna een gerechtelijk vooronderzoek volgde.

Ook belanghebbende werd aangehouden. Die aanhouding geschiedde omdat belanghebbende werd verdacht van deelneming aan een organisatie die tot oogmerk had het plegen van misdrijven (art. 140 Sr), het medeplegen van het valselijk opmaken van een geschrift dat bestemd was om tot bewijs van enig feit te dienen (art. 225 Sr) en het medeplegen van het onjuist doen van bij de belastingwet voorziene aangiften (art. 68 Awr), in casu "aangiften loonbelasting en omzetbelasting te in de periode januari 1992 tot en met 18 oktober 1993.". Na onderzoek werd de zaak van belanghebbende door de Officier van Justitie te Q geseponneerd.

2.2. In verband met bevindingen van voormeld strafrechtelijk onderzoek legde de belastingdienst te Q aan (onderdelen van) voormelde organisatie naheffingsaanslagen in de omzetbelasting met verhoging op. Deze naheffingsaanslagen werden later ambtshalve vernietigd.

2.3. Eveneens in verband met bevindingen van voormeld strafrechtelijk onderzoek stelde de Inspecteur bij belanghebbende op 22 oktober 1996 een onderzoek in. Bij dat onderzoek was de Fiod niet betrokken.

2.4. Direct na afloop van evengemeld onderzoek hebben de onderzoeksambtenaren belanghebbende verzocht om inlichtingen te verstrekken omtrent de aanschafprijs van het kantoormeubilair, inzage te krijgen in ontbrekende bank- en giroafschriften en in kasadministratie/kasbescheiden en inzage te krijgen in stukken betreffende door familieleden van belanghebbendes partner verstrekte geldleningen zoals door belanghebbende gesteld. Verder heeft de Inspecteur belanghebbende verzocht om een verklaring voor contante stortingen op bankrekeningen van belanghebbende. Een en ander geschiedde met toepassing van artikel 47 Awr. Tussen belanghebbende en de Inspecteur is er vervolgens zowel mondeling als schriftelijk contact geweest.

2.5. Daarna, op 5 december 1996, zond de Inspecteur belanghebbende een exemplaar van het rapport, opgemaakt van het in 2.3 vermelde onderzoek. In de aanhef van dat rapport is vermeld dat "onderzocht is de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomstenbelasting 1991 t/m 1995" en "omzetbelasting over het tijdvak 01-09-1991 t/m 31-12-1995.". In dat rapport zijn de voorgenomen omzetbelastingcorrecties gemotiveerd en zijn eveneens de beweegredenen om belanghebbende een boete op te leggen uiteengezet.

3. Het geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1. Tussen partijen is in geschil of de onderhavige naheffingsaanslag terecht is en zo ja, of de verhoging terecht niet verder is kwijtgescholden dan tot op 50%. Belanghebbende heeft ter zitting verklaard dat zijn beroep ook de opgelegde verhoging betreft.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Zij hebben daaraan ter zitting geen argumenten toegevoegd, behoudens dat belanghebbende ter zitting heeft verklaard hoe zijn grieven onder 4 van zijn pleitnota, samengevat, moeten worden verstaan, een en ander als weergegeven in 4.1, en in verband daarmee nader heeft verklaard als weergegeven in 4.1.

3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de naheffingsaanslag. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

4. Overwegingen omtrent het geschil

4.1. Belanghebbende heeft ter zitting zich er ondermeer over beklaagd dat de ambtenaren die bij hem op 22 oktober 1996 een onderzoek instelden, hem bij de aanvang van het onderzoek niet erop hebben gewezen dat zij tijdens dat onderzoek gebruik gingen maken van het strafdossier van belanghebbende en verklaard dat zijn grieven onder punt 4 van zijn pleitnota, samengevat, zo moeten worden verstaan. In dat verband heeft hij verklaard dat hij de door de ambtenaren onderzochte bescheiden niet ter inzage zou hebben gegeven indien een mededeling als vorenbedoeld aan belanghebbende zou zijn gedaan. Belanghebbende heeft in de van hem afkomstige stukken en ter zitting meer in het algemeen nog geformuleerd dat bij het op 22 oktober 1996 bij hem ingestelde onderzoek sprake was van een opsporingsonderzoek, dat hem dat niet is medegedeeld, dat in verband daarmee is gehandeld in strijd met artikel 29, leden 1 en 2 Sv, met het EVRM en met het IVBPR en dat de Inspecteur in strijd met algehele beginselen van behoorlijk bestuur heeft gehandeld, met name in strijd met het zorgvuldigheidsbeginsel.

4.2. De Inspecteur heeft in de van hem afkomstige stukken en ter zitting met nadruk gesteld dat bij het op 22 oktober 1996 ingestelde onderzoek sprake was van een controle-onderzoek en niet van een opsporingsonderzoek. In verband daarmee heeft hij ter zitting nog aangevoerd dat bij een opsporingsonderzoek ambtenaren van de Fiod betrokken plegen te zijn en dat dat bij belanghebbende niet het geval was.

4.3. Het Hof heeft geen reden aan het door de Inspecteur gestelde en aangevoerde als vermeld in 4.2 te twifelen. Aannemelijk is dat bij bedoeld onderzoek alleen de aanvaardbaarheid van aangiften werd onderzocht en dat derhalve bij dat onderzoek sprake was van een controle-onderzoek als evenbedoeld en niet van een opsporingsonderzoek naar mogelijk door belanghebbende gepleegde strafbare feiten. Er zijn geen feiten en/of omstandigheden gesteld of gebleken welke erop wijzen dat dit anders is. Mogelijkerwijs is belanghebbende, zoals hij ter zitting heeft verklaard, in de loop van het onderzoek dat onderzoek als een opsporingsonderzoek gaan ervaren, vooral toen belanghebbendes strafdossier ter tafel kwam. Dat op zichzelf maakt het onderzoek evenwel nog niet tot een opsporingsonderzoek als vorenbedoeld.

4.4. In de onderhavige naheffingsaanslag is een fiscale boete begrepen. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 13 december 1995 (Nr. 30 058), ondermeer gepubliceerd in BNB 1996/144*, beslist dat "het bepaalde in artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering niet geldt voor strafvervolgingen in de vorm van een fiscale boete" en dat bij strafvervolgingen als evenbedoeld "in artikel 6 EVRM niet de eis valt te lezen dat een cautie als hiervóór bedoeld moet worden gegeven."

4.5. Niet aannemelijk is geworden dat belanghebbende tijdens het onderzoek van 22 oktober 1996 is verplicht tot het afleggen van verklaringen waarvan niet gezegd kan worden dat zij in vrijheid zijn afgelegd. In dit verband merkt het Hof op dat belanghebbende ter zitting heeft verklaard dat hij het beantwoorden van verdere vragen heeft gestaakt toen hij het onderzoek als een opsporingsonderzoek was gaan ervaren.

4.6. Gelet op het 4.3 t/m 4.5 vermelde is niet aannemelijk geworden dat tijdens het onderzoek van 22 oktober 1996 is gehandeld in strijd met artikel 29 Sv, in strijd met het aan die bepaling ten grondslag liggende beginsel als verwoord in 4.5, of in strijd met het EVRM. Ook van schending van het IVBPR is geen sprake. Ten aanzien van de grief van belanghebbende dat hem bij de aanvang van het onderzoek niet is medegedeeld dat tijdens het onderzoek gebruik zou worden gemaakt van zijn strafdossier, in verband waarmee hij heeft aangevoerd dat hij de bescheiden niet ter inzage zou hebben gegeven indien die mededeling was gedaan, merkt het Hof op dat artikel 29 Sv niet ziet op het afgeven van administratieve bescheiden. Het Hof verwijst in dit verband naar het arrest (r.o. 5.4) van de Hoge Raad (Strafkamer) van 21 oktober 1997 (Nr. 105652 E), gepubliceerd in NJ 1998, 173.

Ook het EVRM en het IVBPR baten belanghebbende hier niet. Verder vermag het Hof niet in te zien dat tijdens het onderzoek is gehandeld in strijd met een algemeen beginsel van behoorlijk bestuur, met name het zorgvuldigheidsbeginsel.

4.7. Belanghebbende heeft in zijn beroepschrift met betrekking tot het opleggen en later vernietigen van naheffingsaanslagen in de omzetbelasting met verhoging, een en ander als vermeld in 2.2, aangevoerd dat sprake is "van hetzelfde dossier (hetzelfde feitencomplex)" en uit dat opleggen en later vernietigen de conclusie getrokken dat hem "blijkbaar geen verwijt kon worden gemaakt en dat deze feiten derhalve als afgedaan moeten worden bestaan". Aldus heeft hij een beroep gedaan op het in art 68 Sr neergelegde ne bis in idem beginsel. Het Hof ziet evenwel niet in dat in dit verband sprake is van schending van dat beginsel. De in 2.2 vermelde aanslagen zien immers op aan (onderdelen van) voormelde organisatie opgelegde naheffingsaanslagen terwijl het bij de onderhavige naheffingsaanslag gaat om een aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag. In zijn pleitnota heeft belanghebbende aangevoerd dat "de opgetreden opsporingshandeling van de controlerende c.q aanslagregelende ambtenaar als een hernieuwde strafrechtelijke jegens" hem "heeft te gelden", daar hij "immers in 1993 ook voor dezelfde feiten werd vervolgd volgens het commune strafrecht".

Belanghebbende verliest hier evenwel uit het oog dat het bij de aanvankelijke vervolging in 1993, gelet op het daaromtrent in 2.1 vermelde, ging om een verdenking van door belanghebbende in verband met voormelde organisatie begane

strafbare feiten, terwijl de onderhavige naheffingsaanslag een belastingaangelegenheid van belanghebbende zelf betreft.

Anders dan belanghebbende van oordeel is, is derhalve ook in dit verband geen sprake van schending van het ne bis in idem beginsel.

4.8.1. De Inspecteur was bevoegd om belanghebbende naar aanleiding van de bevindingen van het onderzoek van 22 oktober 1996 te vragen gegevens en inlichtingen te verstrekken en bescheiden beschikbaar te stellen, een en ander met toepassing van artikel 47 Awr. Dit heeft de Inspecteur gedaan.

Het Hof verwijst in dit verband naar het in 2.4 vermelde. In zijn antwoord bij brief van 11 november 1996 is belanghebbende alleen op het gevraagde met betrekking tot het kantoormeubilair volledig ingegaan doch heeft belanghebbende voor het overige niet dan wel niet volledig aan het door de Inspecteur gevraagde voldaan. Bij brief van 26 november 1996 heeft de Inspecteur belanghebbende hierop gewezen. Bij brief van 4 december 1996 (in de aanhef van de brief is abusievelijk vermeld "4 november 1996") heeft belanghebbende de Inspecteur te kennen gegeven verder niet aan het gevraagde te zullen voldoen. Vervolgens is, nadat belanghebbende op 5 december 1996 een exemplaar van het in 2.5 bedoelde rapport werd opgestuurd, de onderhavige naheffingsaanslag opgelegd.

4.8.2. Gelet op het daaromtrent in 4.8.1. vermelde heeft belanghebbende, doordat hij in ieder geval niet volledig aan het door de Inspecteur verlangde heeft voldaan, gehandeld in strijd met art. 47 Awr. Het Hof merkt hierbij op dat aannemelijk is dat de door de Inspecteur gevraagde gegevens, inlichtingen en bescheiden van belang konden zijn voor de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende c.q. van belang konden zijn voor de vaststelling van feiten welke invloed konden uitoefenen op de belastingheffing ten aanzien van belanghebbende. In dit verband is voorts aannemelijk dat tijdens het onderzoek van 22 oktober 1996 niet de gegevens en bescheiden voorhanden waren waarom de onderzoeksambtenaren direct na afloop van het onderzoek hebben gevraagd.

4.9.1. De Inspecteur heeft in zijn verzoekschrift gesteld dat belanghebbende voor zichzelf in zijn adviespraktijk geen kasadministratie voerde terwijl de transacties van belanghebbende voor 90% contant werden afgewikkeld. Een en ander is door

belanghebbende in zijn pleitnota en ter zitting niet dan wel onvoldoende weersproken zodat het Hof daarvan als vaststaand uitgaat. In dit verband merkt het Hof nog op dat belanghebbende in zijn pleitnota heeft opgemerkt "dat de frequentie en omvang van de kasstromen niet van dien aard zijn dat het noodzakelijk zou zijn aan te tekenen dat de kasontvangsten gelijk waren aan de kasonttrekkingen."

4.9.2. Zeker indien transacties voor 90% contant worden afgewikkeld, is het naar 's Hof's oordeel noodzakelijk om een deugdelijke kasadministratie te voeren, ook al is de omzet bescheiden. Eerst dan kan sprake zijn van het op zodanig duidelijke en overzichtelijke wijze houden van aantekeningen dat aan de hand daarvan de door de ondernemer over een bepaald tijdvak verschuldigde belasting kan worden vastgesteld. Dat is een in artikel 31, lid 5, van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 neergelegde verplichting, opgelegd krachtens artikel 34 van de Wet op de omzetbelasting 1968. Nu hij geen kasadministratie heeft gevoerd, heeft belanghebbende in zijn geval zeker niet volledig aan die verplichting voldaan.

4.10. Het in 4.8.2 vermelde leidt ertoe dat artikel 29, lid 1 Awr van toepassing is. Dit geldt ingevolge artikel 36 van de Wet op de omzetbelasting 1968 ook voor het in 4.9.2 vermelde.

4.11. Artikel 29, lid 1, Awr bepaalt, voor zover hier van belang, dat de rechter het beroep afwijst indien niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 47 Awr tenzij gebleken is dat en in hoeverre de uitspraak of de belastingaanslag onjuist is.

4.12. Niet gebleken is dat de bestreden uitspraak of de onderhavige naheffingsaanslag op het punt van de omzetcorrectie onjuist is. Het Hof handhaaft die correctie. Ook is niet gebleken dat de bestreden uitspraak of de onderhavige naheffingsaanslag onjuist is op het punt van de correctie inzake de kleine ondernemersregeling (art. 25 van de Wet op de omzetbelasting 1968). Integendeel, gebleken is dat die correctie juist is, aangezien ingevolge lid 4 van dat artikel 25 een belastingvermindering niet wordt toegepast "indien de ondernemer in het desbetreffende kalenderjaar niet voldoet aan hetgeen (...) krachtens artikel 34 (...) is voorgeschreven én vaststaat dat belanghebbende, gelet op het daaromtrent in 4.9.2

vermelde, daaraan niet heeft voldaan. Ook die correctie wordt gehandhaafd. Belanghebbende heeft ter zitting nog verklaard dat zijn beroep ook de opgelegde verhoging betreft. Hij heeft evenwel tegen die verhoging op zichzelf geen zelfstandige grieven aangevoerd, andere dan die inzake de "cautie".

Het Hof handhaaft ook de na kwijtschelding resterende verhoging.

4.13. Ter zitting heeft belanghebbende zijn grief met betrekking tot de invordering van het bedrag van de onderhavige naheffingsaanslag (punt 7 van zijn pleitnota) ingetrokken.

4.14. Gelet op al het vorenstaande moet de bestreden uitspraak worden bevestigd.

5. Proceskosten

Het Hof acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 5a van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken.

6. Beslissing

Het Hof bevestigt de bestreden uitspraak.

Aldus vastgesteld op 3 december 1999 door P.J.M. Bongaarts, lid van voormelde Kamer, in tegenwoordigheid van P.H.A. Calis, waarnemend-griffier, en op die datum in het openbaar uitgesproken.

Calis

Bongaarts

Aangetekend in afschrift aan partijen verzonden op 3 december 1999