

NTFR 2014/2540 Oordeel over boete onbegrijpelijk; tegen hersteluitspraak staat geen rechtsmiddel open

Conclusie A-G IJzerman 16 september 2014, nr.12/05798

| | | |
|-----------------------|--|---------------------------------|
| Belastingjaar/tijdvak | 2000-2001 | ☐ Bronndocument |
| Wetsartikelen | Rv-art. 31 AWR-art. 67d AWR-art. 67e | |
| Auteur | mr. I.R.J. Thijssen | |
| ECLI | ECLI:NL:PHR:2014:1822 | |

Samenvatting

A-G IJzerman heeft op 9 juli 2014, NTFR 2014/2376, conclusies genomen in vergelijkbare zaken waarin zogeheten oogst-opstamcontracten aan de orde zijn. Onderhavige conclusie wijkt wat betreft de bespreking van de boetes en de hersteluitspraak af van de conclusies van 9 juli 2014. Hieronder worden deze twee aspecten behandeld.

Boete

Belanghebbende heeft betoogd dat de boetebeschikking die werd opgelegd binnen de geldende termijn niet was gemotiveerd en vernietigd dient te worden. Belanghebbende wijst er in dat kader op dat art. 6 EVRM meebrengt dat een inspecteur ingeval hij een vergrijpboete oplegt, belanghebbende binnen de vervalttermijn bekend moet maken met het exacte verwijt dat hem wordt gemaakt en de gronden waarop dit plaatsvindt. Het betoog van belanghebbende is volgens de advocaat-generaal in zoverre juist te achten dat de motivering van de boete niet pas na de boeteoplegging mag worden gegeven, dus ook niet pas na gemaakt bezwaar daartegen. De advocaat-generaal meent echter dat het middel feitelijke grondslag mist, omdat de inspecteur voorafgaand aan de aanslagoplegging per brief zijn voornemen tot het opleggen van een boete ordelijk heeft gemotiveerd.

Het hof heeft geoordeeld dat de inspecteur met de door hem gestelde feiten en omstandigheden aannemelijk heeft gemaakt dat belanghebbende het belang bij de oogst heeft behouden en dat de overeenkomsten en bijlagen simulatie inhouden. Door in de aangifte niet de werkelijke omzet te vermelden, heeft belanghebbende naar het oordeel van het hof opzettelijk een onjuiste aangifte gedaan. Het komt de advocaat-generaal voor dat met het oordeel van het hof dat de boete is gebaseerd op de door de inspecteur gestelde feiten en omstandigheden, niet duidelijk wordt waarop de boete exact is gebaseerd. De feiten en omstandigheden die de inspecteur in zijn verweerschrift in de procedure voor de rechtbank heeft geschetst, zijn door belanghebbende weersproken en kunnen zonder een oordeel over de aannemelijkheid volgens de advocaat-generaal niet als vaststaand voor de boete dienen. Wellicht heeft het hof bedoeld te verwijzen naar de feitenvaststelling ten aanzien van het geschil omtrent de belastingheffing. Bij de beoordeling van het geschil omtrent de belastingheffing heeft het hof gebruikgemaakt van verklaringen van belanghebbende. Het lijkt de advocaat-generaal mogelijk dat daaronder verklaringen zijn, die zijn afgelegd ter voldoening aan vorderingen van de inspecteur op grond van art. 47 AWR. Dat belanghebbende verklaringen herhaalt in zijn eigen processtukken, dat deze zien op de feitelijke omstandigheden en mogelijk een ondergeschikte rol spelen, staat er volgens de advocaat-generaal niet aan in de weg dat bepaalde verklaringen kunnen zijn afgedwongen op grond van art. 47 AWR.

Doordat het hof niet heeft gespecificeerd op grond van welke feiten en omstandigheden de boete is gerechtvaardigd, kan – naar de advocaat-generaal meent – niet worden uitgesloten dat bij de boeteoplegging wilsafhankelijke verklaringen van belanghebbende zijn gebruikt als afgelegd op grond van art. 47 AWR. Het komt de advocaat-generaal voor dat het hof aldus onvoldoende inzicht heeft gegeven in de feiten die ten grondslag zijn gelegd aan handhaving van de boete.

Het hof heeft geoordeeld dat belanghebbende opzettelijk een onjuiste aangifte heeft gedaan door in de aangifte uitsluitend de omzet te vermelden die voortvloeit uit de opgestelde bijlagen, terwijl belanghebbende wist dat deze overeenkomsten en bijlagen niet de in werkelijkheid met de verkoop van haar producten door haar gerealiseerde omzet weergaven. Belanghebbende klaagt dat het hof ten onrechte opzet heeft aangenomen. Het hof heeft de aanwezigheid van bewustheid niet in zijn uitspraak vermeld en evenmin uiteengezet waarop die bewustheid zou zijn gebaseerd. Zonder deze nadere motivering is het arrest van het hof niet naar de eisen der wet met redenen omkleed, aldus belanghebbende. De advocaat-generaal merkt op dat opzet niet alleen als intentioneel kan worden vastgesteld, maar ook als voorwaardelijke opzet. Uitgaande van de aanwezigheid van simulatie komt het de advocaat-generaal voor dat belanghebbende wist dat haar aangifte, met name door verzwijging van omzet, onjuist was en zij die desondanks heeft ingediend, daarmee bewust het risico aanvaardend dat door het volgen van die aangifte een te lage aanslag zou worden opgelegd. Het lijkt de advocaat-generaal alsdan niet denkbaar dat belanghebbende in de veronderstelling verkeerde dat haar aangifte correct zou zijn en dat zij een juiste aangifte wilde doen. Daarop strandt dit middel.

Aan belanghebbende is op grond van art. 67d AWR een boete van 100% opgelegd. Het hof heeft geoordeeld dat belanghebbende, door op papier een fictieve ondernemingsactiviteit te construeren die niet overeenstemt met de werkelijkheid en waardoor substantieel te weinig belasting is geheven, een zodanig vergrijp heeft begaan dat een boete van 100% van het bedrag van de aanslagen passend en geboden is. Het lijkt de advocaat-generaal dat deze motivering niet veel meer inhoudt dan een verwijzing naar de omstandigheden van het geval. De advocaat-generaal vindt die motivering te mager, met name ook in het licht van het uitgangspunt van het BBBB 1998 dat de inspecteur in geval van opzet een vergrijpboete oplegt van 50%, behoudens nader vast te stellen strafverhogende omstandigheden. De enkele motivering dat er substantieel te weinig belasting is geheven, is volgens de advocaat-generaal onvoldoende om te mogen oordelen dat hier slechts passend en geboden zou zijn een verhoging tot het maximum van 100%. Het betoog van belanghebbende slaagt.

Hersteluitspraak

Het hof heeft op 7 november 2012 schriftelijk uitspraak gedaan. Het hof heeft nadien, na opmerkingen hierover van de inspecteur, op 21 december 2012 een hersteluitspraak gedaan. Het hof heeft in vier onderdelen van de (oorspronkelijke) uitspraak bedragen in guldens (f) vermeld, terwijl deze bedragen in euro's (€) dienden te luiden. In andere onderdelen van de uitspraak heeft het hof wel het juiste valutateken (€) gehanteerd. In de hersteluitspraak oordeelt het hof dat het partijen bij kennisneming van de uitspraak aanstonds duidelijk is geweest dat daarin een fout was geslopen, vanwege onjuiste vermelding van valutatekens. Het hof verbetert die misslagen in de op 7 november 2012 gedane uitspraak en neemt in de rechtsmiddelenverwijzing op dat tegen die hersteluitspraak beroep in cassatie kan worden ingesteld.

De advocaat-generaal merkt op dat een hersteluitspraak niet tot gevolg heeft dat de oorspronkelijke uitspraak ophoudt te bestaan en door een nieuwe uitspraak wordt vervangen, maar dat de oorspronkelijke uitspraak moet worden gelezen met inachtneming van de rectificatie. De beslissing houdende de verbetering deelt derhalve in het lot van de oorspronkelijke uitspraak indien hiertegen een rechtsmiddel is aangewend. Mitsdien heeft het hof in zijn hersteluitspraak ten onrechte een rechtsmiddelverwijzing opgenomen. Tegen de hersteluitspraak staat in principe geen beroep in cassatie open. Aldus de advocaat-generaal.

Belanghebbende stelt dat het hof buiten het toepassingsgebied van de herstelregeling is getreden doordat is gerectificeerd buiten het geval van een kennelijke fout die zich voor eenvoudig herstel leende. Belanghebbende betoogt in cassatie dat het hof in strijd met de beginselen van goede procesorde de uitspraak heeft verbeterd.

De advocaat-generaal meent evenwel dat het in casu gaat om het rechtzetten van een kennelijke fout, met verbetering tot het juiste valutateken. Gelet op de inhoud van de gedingstukken lijkt de advocaat-generaal de fout niet voor redelijke twijfel vatbaar en had het (de gemachtigde van) belanghebbende, anders dan deze betoogt, duidelijk moeten zijn dat het hof een vergissing had begaan. Nu tegen een hersteluitspraak in principe geen afzonderlijk rechtsmiddel openstaat en de advocaat-generaal meent dat er geen reden is om in het onderhavige geval een uitzondering op die regel aan te nemen, acht de advocaat-generaal het cassatieberoep van belanghebbende als gericht tegen de hersteluitspraak niet-ontvankelijk.

Commentaar

In 2001 besliste de Hoge Raad – in navolging van het arrest Saunders van het EHRM – dat: 'Gelet op het arrest Saunders brengt het een en ander in een geval als het onderhavige, waarin een belastingplichtige aan het EVRM niet het recht kan ontnemen zich te onttrekken aan de verplichting gegevens, inlichtingen en bescheiden te verstrekken, mee dat een verklaring die de betrokkene heeft afgelegd ter voldoening aan die verplichting, niet mag worden gebruikt ten behoeve van de boete-oplegging'. (HR 27 juni 2001, nr. 35.889, NTFR 2001/985). In het onderhavige geval heeft het hof – bij de beoordeling van het geschil omtrent de belastingheffing – gebruikgemaakt van verklaringen van belanghebbende, maar volgens belanghebbende laat het hof in zijn uitspraak volledig in het midden of deze (afgedwongen) verklaringen tevens zijn gebruikt voor het bewijs van de aan belanghebbende opgelegde boete. Over dit motiveringsgebrek klaagt belanghebbende in cassatie en dat is volgens de advocaat-generaal terecht. Als de Hoge Raad de conclusie van de advocaat-generaal volgt, dan zal uiteindelijk een verwijzingshof moeten beslissen of er zonder de afgedwongen verklaringen van belanghebbende nog voldoende bewijs resteert voor het in stand houden van de boete.

Aangezien het hof in de oorspronkelijke uitspraak ten onrechte bedragen in guldens (f) had vermeld, terwijl deze bedragen in euro's (€) dienden te luiden, heeft het hof een hersteluitspraak gedaan waarbij het hof wel het juiste valutateken (€) hanteerde. Belanghebbende heeft cassatie aangetekend tegen de hersteluitspraak, maar de advocaat-generaal concludeert op grond van vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat tegen een hersteluitspraak geen rechtsmiddel kan worden aangewend (zie o.a. HR 3 februari 2012, nr. 10/05475, NTFR 2012/393). Tegen de oorspronkelijke uitspraak voert belanghebbende in cassatie aan dat herstel niet mogelijk is omdat in het onderhavige geval het dictum naadloos aansluit bij de overwegingen in de uitspraak (zowel in het dictum als in de overwegingen in de uitspraak waren de bedragen foutief in guldens vermeld). De advocaat-generaal concludeert echter dat het (de gemachtigde van) belanghebbende duidelijk had moeten zijn dat het hof een kenbare (valuta)verging had begaan die herstelbaar was. Zie voor een recente beschouwing over hersteluitspraken P. Fortuin, 'Hersteluitspraken', NTFR-B 2014/24.

[1] Igor Thijssen is verbonden aan KanPiek Fiscale Advocatuur te Amsterdam

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2014-2540>

Datum: 14-4-2016 14:42:03

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden vervoelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.