

Hof Arnhem 11 april 2012, nr. 11/00327

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM
Sector belastingrecht

nummer 11/00327

uitspraakdatum: 11 april 2012

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op de hoger beroepen en de incidentele hoger beroepen van

X N.V. te Z (hierna: belanghebbende)

en

de inspecteur van de Belastingdienst te P (hierna: de Inspecteur)

tegen de uitspraak van de rechtbank Breda van 15 augustus 2006, nr. AWB 05/3669, in het geding tussen de belanghebbende en de Inspecteur

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 1999 tot en met 31 december 2002 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd ten bedrage van € 375.653, alsmede een boete van € 93.913. Voorts is bij beschikking € 41.407 heffingsrente in rekening gebracht.

1.2. De Inspecteur heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar van 16 september 2005 de naheffingsaanslag verminderd tot € 329.537, de boete tot € 82.384 en de beschikking heffingsrente tot € 35.190.

1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraken in beroep gekomen. De rechtbank te Breda (hierna: de Rechtbank) heeft het beroep bij uitspraak van 15 augustus 2006 gegrond verklaard, de uitspraken van de Inspecteur vernietigd, de naheffingsaanslag verminderd tot € 314.605, de beschikking heffingsrente dienovereenkomstig verminderd, de boetebeschikking vernietigd en beslissingen gegeven omtrent het griffierecht en de proceskosten van belanghebbende.

1.4. Zowel belanghebbende als de Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. Beide partijen hebben ook incidenteel geappelleerd. Het gerechtshof te 's Hertogenbosch heeft bij uitspraak van 23 januari 2009, nrs. 06/00357 en 06/00389, de uitspraak van de Rechtbank vernietigd behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten, de uitspraken van de Inspecteur vernietigd, de naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente gehandhaafd voor zover deze inmiddels door de Inspecteur na het doen van zijn uitspraak op bezwaar ambtshalve waren verminderd, de boete verminderd tot 18,75 percent van de nageheven belasting en beslissingen gegeven omtrent het griffierecht en de proceskosten van belanghebbende.

1.5. Belanghebbende heeft tegen die uitspraak beroep in cassatie ingesteld. De Hoge Raad heeft bij arrest van 15 april 2011, nr. 09/00552, LJN BM9147 (hierna: het verwijzingsarrest), het beroep in cassatie gegrond verklaard, de uitspraak van het gerechtshof te 's Hertogenbosch vernietigd behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten, en het geding verwezen naar het gerechtshof te Arnhem (hierna: het Hof) ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van het arrest.

1.6. De Inspecteur heeft, daartoe door het Hof in de gelegenheid gesteld, naar aanleiding van het arrest een conclusie na verwijzing ingediend. Belanghebbende heeft, daartoe door het Hof in de gelegenheid gesteld, op de inhoud van die conclusie gereageerd.

1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 25 oktober 2011 te Arnhem. Namens belanghebbende is verschenen A, bijgestaan door belanghebbendes gemachtigde. Ook de Inspecteur is verschenen.

1.8. De Inspecteur heeft op 21 oktober 2011 een pleitnota ingediend, waarvan een afschrift naar belanghebbende is gestuurd. Met instemming van beide partijen wordt deze pleitnota geacht ter zitting te zijn voorgedragen. De gemachtigde van belanghebbende heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en overgelegd.

1.9. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat aan deze uitspraak is gehecht.

2. Feiten

2.1. De bedrijfsactiviteiten van belanghebbende bestaan uit de in- en verkoop van frisdranken.

2.2. In het onderhavige tijdvak heeft belanghebbende verschillende malen partijen frisdrank verkocht en na ontvangst van de betaling, voor haar rekening doen vervoeren naar afleveradressen in het Verenigd Koninkrijk (hierna: VK). Ter zake van deze leveringen heeft belanghebbende – ervan uitgaande dat sprake was van een intracommunautaire levering waarvoor het nultarief geldt – geen omzetbelasting in rekening gebracht noch op aangifte voldaan.

2.3. In de jaren 2002 tot en met 2004 hebben de FIOD-ECD en de Belastingdienst onderzocht of, ter zake van de in 2.2 genoemde leveringen, door belanghebbende het nultarief terecht is toegepast. Tijdens dit onderzoek is gebleken dat de in het VK gevestigde B en C op naam en btw-identificatienummer van andere in het VK gevestigde ondernemers bij belanghebbende orders plaatsten. Op 1 april 2003 heeft de FIOD-ECD de Engelse HM Customs and Excise, National Intelligence, Central Coordination Team (hierna: CCT) mei 2003 per fax een verslag gestuurd van een onderzoek naar de werkzaamheden van deze ondernemingen. In het rapport van het CCT zijn de onderzochte geld- en goederenstromen vermeld. Deze stromen zijn in het rapport schematisch weergegeven. In de samenvatting ('summary') van het rapport is vermeld:

- “ - C find client for purchases of soft drinks.
- Supply details of client to dutch supplier.
- When approved by dutch, orders taken from UK client via C.
- Dutch supply goods in the name (including VAT number) of the UK client.
- Invoice sent tot UK client with copy send to C.
- Credit invoice/payment advice also sent to C specifying commission due on deal.
- Full payment made by UK client to C prior to release of goods.
- C pay dutch supplier minus previously specified commission.

Interestingly, there are no written contracts or agreements in place between any parties involved in the deal.

(...)

B trade in noodles, popcorn and other general trading including soft drinks. In respect of it's soft drinks trade, D said that B acted in the same manner as C described above.”

2.4. Na afloop van de controle heeft de Inspecteur zich met betrekking tot een aantal van de hiervoor in 2.2. vermelde leveringen op het standpunt gesteld dat belanghebbende ten onrechte het nultarief van toepassing heeft geacht. Het betreft leveringen die volgens de facturen van belanghebbende zijn verricht aan zeven afnemers, alle gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. De leveringen aan de eerste vier genoemde afnemers zijn tot stand gekomen door tussenkomst van B respectievelijk C. De

Inspecteur heeft ter zake van alle leveringen gesteld dat de door belanghebbende als afnemer aangemerkte personen in werkelijkheid niet de afnemers van de frisdranken zijn geweest en dat belanghebbende in die gevallen niet heeft bewezen dat aan de voorwaarden voor toepassing van het nultarief ter zake van een intracommunautaire levering werd voldaan. Daarop heeft de Inspecteur de in geschil zijnde naheffingsaanslag opgelegd, alsmede een boete die 25 percent van de nageheven belasting bedraagt.

2.5. De Hoge Raad heeft in het verwijzingsarrest het volgende geoordeeld:

“3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende tegenover de gemotiveerde betwisting van de Inspecteur niet aannemelijk heeft gemaakt dat de in 3.1.3 genoemde personen [Hof: de in 2.4. genoemde personen] in werkelijkheid afnemer zijn geweest. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat belanghebbende niet heeft voldaan aan de op haar rustende last aan te tonen dat de afnemers van de diverse partijen goederen een status hadden, die tot gevolg heeft gehad dat deze goederen in een andere lidstaat waren onderworpen aan heffing van belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving.

(...)

3.4.2. Ingevolge artikel 9, lid 2, aanhef en letter b, van de Wet in verbinding met post a.6 van de bij de Wet behorende tabel II geldt het nultarief voor leveringen van goederen die worden vervoerd naar een andere lidstaat, wanneer deze goederen aldaar zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving. Op een belastingplichtige rust de last te bewijzen dat de goederen in een andere lidstaat zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving van die goederen (zie onder meer HR 5 juni 2009, nr. 43853, LJN BD3571, BNB 2009/197, en HR 16 mei 2008, nr. 40036, LJN BD1604, BNB 2008/199). Aan die last is voldaan wanneer aannemelijk is dat de goederen in het kader van de levering naar een andere lidstaat zijn vervoerd en aldaar zijn ontvangen door een (rechts)persoon die in dat kader belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving verschuldigd is. Aan de bewijslevering dat de afnemer hiertoe gehouden was, waren in het onderhavige tijdvak geen bijzondere eisen gesteld.

3.4.3. Indien het Hof aan het hiervoor in 3.2, tweede volzin, vermelde oordeel ten grondslag heeft gelegd dat belanghebbende niet kan voldoen aan de op haar rustende bewijslast, omdat niet is vastgesteld wie werkelijk de afnemer van de goederen is geweest, berust dat oordeel op een onjuiste rechtsopvatting. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.2 is overwogen, zijn immers aan de levering van dat bewijs geen bijzondere eisen gesteld, in het bijzonder niet de eis dat de identiteit van de afnemer is vastgesteld. Indien het Hof is uitgegaan van de juiste rechtsopvatting, behoefde dat oordeel nadere motivering, gelet op hetgeen belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd, met name over de omvang van de geleverde partijen. De middelen 1 en 2 slagen derhalve.

3.5. Gelet op het hiervoor in 3.4.3 overwogene kan 's Hofs uitspraak niet in stand blijven. (...). Na verwijzing moet er van worden uitgegaan dat zich in deze zaak - anders dan in het hiervoor in 2 vermelde arrest in de zaak R. het geval was - niet de omstandigheid voordoet dat de leverancier bij de onderhavige leveringen de identiteit van de echte verkrijger(s) heeft verborgen om deze in de gelegenheid te stellen de belasting over de toegevoegde waarde te ontduiken, aangezien die stelling niet eerder in de procedure is aangevoerd.”

3. Geschil, de standpunten en conclusies van partijen

3.1. De Inspecteur heeft zich in de conclusie na verwijzing op het standpunt gesteld dat uit het verwijzingsarrest volgt dat de goederen in een andere lidstaat zijn onderworpen aan heffing van belasting ter zake van een intracommunautaire verwerving van goederen en dat ter zake van de door belanghebbende verrichte leveringen derhalve het nultarief toepassing kan vinden. In zoverre gaat de Inspecteur ervan uit dat belanghebbende het van haar verlangde bewijs heeft geleverd. Ter zitting heeft de Inspecteur daaraan toegevoegd dat de boetebeschikking dient te worden vernietigd. In zoverre bestaat tussen partijen geen geschil meer.

3.2. Na verwijzing beperkt het geschil zich tot het antwoord op de volgende vragen:

a) Kan de Inspecteur na verwijzing nog het standpunt innemen dat belanghebbende geen recht heeft op aftrek van de ter zake van deze transacties aan haar in rekening gebrachte omzetbelasting (hierna: voorbelasting)?

b) Indien vraag a) bevestigend dient te worden beantwoord: dient belanghebbende het recht op aftrek van voorbelasting te worden ontzegd, omdat zij wist of redelijkerwijs had moeten weten dat zij deelnam aan transacties die onderdeel waren van een btw-fraude?

c) Staat het tot de algemene beginselen van gemeenschapsrecht behorende beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging (hierna: verdedigingsbeginsel) aan interne compensatie in de weg?

3.3. Belanghebbende beantwoordt vragen a) en b) ontkennend en vraag c) bevestigend. De Inspecteur neemt tegenovergestelde standpunten in.

3.4. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, de uitspraken op bezwaar, de naheffingsaanslag, de boetebeschikking en de beschikking heffingsrente.

3.5. De Inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en van de uitspraken op bezwaar, tot vermindering van de naheffingsaanslag tot € 195.999, tot een dienovereenkomstige vermindering van de beschikking heffingsrente en tot vernietiging van de boetebeschikking.

4. Beoordeling van het geschil

4.1. De Inspecteur heeft onder verwijzing naar het arrest Axel Kittel/Recolta Recycling BVBA (Hof van Justitie 6 juli 2006, nrs. C-439/04 en C-440/04, VN 2006/42.13) het standpunt ingenomen dat, aangezien belanghebbende wist of had moeten weten dat zij door haar aankopen deelnam aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude, haar het recht op aftrek van voorbelasting dient te worden ontzegd.

4.2. Belanghebbende stelt zich primair op het standpunt dat de Inspecteur in dit stadium van de procedure geen beroep meer kan doen op interne compensatie. Zij voert in dat verband aan dat, nu het gerechtshof te 's-Hertogenbosch zich niet over het recht op aftrek van voorbelasting heeft uitgelaten en de staatssecretaris van Financiën het recht op aftrek van voorbelasting in cassatie niet ter discussie heeft gesteld, het geschil na verwijzing slechts betrekking kan hebben op de toepassing van het nultarief.

4.3. Het Hof volgt belanghebbende niet in dit standpunt. De Hoge Raad heeft het Hof opgedragen de zaken te behandelen en beslissen met inachtneming van het arrest. Het Hof is daarbij gebonden aan hetgeen de Hoge Raad reeds heeft beslist en aan de beslissingen van het gerechtshof te 's-Hertogenbosch die in cassatie niet of tevergeefs zijn bestreden en daarmee onherroepelijk zijn komen vast te staan. Na verwijzing is het in beginsel niet mogelijk om nog nieuwe stellingen in te nemen. In het onderhavige geval heeft de Inspecteur zich bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch beroepen op interne compensatie, heeft noch het gerechtshof te 's-Hertogenbosch noch de Hoge Raad op deze stelling beslist en is niet gebleken dat de Inspecteur deze stelling op enig moment ondubbelzinnig heeft prijsgegeven. Naar het oordeel van het Hof staat het de Inspecteur daarom vrij deze stelling na verwijzing wederom naar voren te brengen en maakt dit geschilpunt – ook na cassatie – onderdeel uit van de rechtsstrijd van partijen. Het door de Hoge Raad in het arrest in overweging 3.5. gegeven oordeel doet daaraan niet af, nu dit ziet op het weigeren van het nultarief in gevallen waarin de leverancier de identiteit van de afnemers verbergt. Dit standpunt is door de Inspecteur – anders dan het beroep op interne compensatie – niet eerder ingenomen.

4.4. Voorts bestrijdt belanghebbende dat zij wist of had moeten weten dat zij deel uitmaakte van btw-fraude.

4.5. Het Hof van Justitie heeft in het voornoemde arrest Axel Kittel/Recolta Recycling BVBA overwogen:

“44. In punt 51 van het reeds aangehaalde arrest Optigen [Hof: Hof van Justitie 12 januari 2006, C-354/03] leidt het Hof hieruit af, dat handelingen die zelf niet in het kader van BTW-fraude zijn verricht, leveringen van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en een economische

activiteit in de zin van de artikelen 2, punt 1, 4 en 5, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn voorzover zij voldoen aan de objectieve criteria waarop die begrippen zijn gegrond, onafhankelijk van het oogmerk van een andere ondernemer dan de betrokken belastingplichtige die deel uitmaakt van dezelfde keten van leveringen en/of de eventuele frauduleuze aard – waarvan deze belastingplichtige geen weet had en geen weet kon hebben – van een andere handeling uit deze keten van leveringen, die voorafgaat aan of volgt op de door die belastingplichtige verrichte handeling.

45. Het Hof heeft gepreciseerd dat het recht van een belastingplichtige die dergelijke handelingen verricht, op aftrek van de voorbelasting evenmin kan worden aangetast door de omstandigheid dat er in de keten van leveringen waarvan deze handelingen deel uitmaken, zonder dat deze belastingplichtige dit weet of kan weten, ten aanzien van een andere handeling, die voorafgaat aan of volgt op de door laatstgenoemde verrichte handeling, BTW–fraude is of wordt gepleegd (arrest Optigen e.a., reeds aangehaald, punt 52).

(...)

59. Derhalve staat het aan de nationale rechter het recht op aftrek te weigeren indien aan de hand van objectieve elementen wordt vastgesteld dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij door zijn aankoop deelnam aan een transactie die onderdeel was van BTW–fraude, en dit zelfs indien de betrokken handeling voldoet aan de criteria waarop de begrippen levering van goederen door een als zodanig handelende belastingplichtige en economische activiteit zijn gebaseerd.”

4.6. Tegenover de betwisting door belanghebbende rust op de Inspecteur de last de feiten en omstandigheden te stellen en aannemelijk te maken, die de conclusie rechtvaardigen dat belanghebbende van de fraude wist of had moeten weten. De Inspecteur wijst in dat verband op de in 2.3. vermelde informatie, verstrekt door de Engelse autoriteiten, en op de omstandigheid dat uit de administratie geen enkel contact blijkt tussen belanghebbende en de uiteindelijke afnemers van de goederen. Ter zitting heeft hij daaraan toegevoegd dat indien een vaste klant belt en vraagt om de factuur op naam van een ander te stellen, bellen moeten gaan rinkelen. Ook beroept hij zich op een uitlating die A voornoemd tijdens het boekenonderzoek zou hebben gedaan en die zou inhouden dat het belanghebbende duidelijk was dat in het Verenigd Koninkrijk werd gefraudeerd met de handel in frisdranken maar dat belanghebbende de activiteiten in het Verenigd Koninkrijk niet wilde beëindigen omdat het een lucratieve handel was.

4.7. Het Hof volgt de Inspecteur niet in zijn standpunt. Niet gesteld of gebleken is dat belanghebbende met haar aankopen bij haar Nederlandse leveranciers heeft deelgenomen aan een transactie die onderdeel was van btw-fraude. Ter zake van de intracommunautaire leveringen aan de afnemers in het Verenigd Koninkrijk heeft zij – naar tussen partijen niet langer in geschil is – terecht het nultarief toegepast. De Inspecteur betoogt slechts dat belanghebbende ter zake van de intracommunautaire verwerving wist of kon weten dat de Engelse afnemers niet aan hun verplichtingen zouden voldoen. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur onvoldoende objectieve gegevens aangedragen die deze conclusie rechtvaardigen. Daarbij neemt het Hof in aanmerking dat i) de door de Engelse autoriteiten verstrekte inlichtingen uitsluitend betrekking hebben op de leveringen waarbij B/C betrokken is geweest, ii) de door partijen gehanteerde werkwijze op zichzelf niet zo ongebruikelijk is dat belanghebbende daaruit had moeten afleiden dat de afnemers niet aan hun verplichtingen zouden voldoen iii) dat het ook zonder officiële machtiging mogelijk is dat belanghebbende in redelijkheid kon menen dat B en C bevoegd waren om de door hen aangedragen afnemers te vertegenwoordigen en dat iv) de omstandigheid dat een vaste handelspartner belt en namens een andere ondernemer goederen bestelt – afhankelijk van de voorgeschiedenis met deze handelspartner – ook aanleiding kan zijn om juist minder achterdochtig te zijn.

4.8. De door de Inspecteur genoemde verklaring van A maakt dit oordeel niet anders. Zelfs indien het Hof ervan uit zou gaan dat de uitlating is gedaan zoals de Inspecteur betoogt – en belanghebbende bestrijdt – dan nog volgt uit deze uitlating niet dat belanghebbende wist of zich ervan bewust moet zijn geweest dat ook in haar handelsketen werd gefraudeerd. Aftrek van de door haar betaalde voorbelasting kan belanghebbende daarom niet worden ontzegd.

4.9. Gelet op het hiervoor overwogene behoeft de door belanghebbende in haar pleitnota ingenomen stelling dat het tot het algemene beginsel van gemeenschapsrecht behorende verdedigingsbeginsel (vgl. HvJ, 18 december 2008, C 349/07, Sopropé – Organizações de Calçado Lda) in een geval als het onderhavige aan interne compensatie in de weg staat, geen behandeling meer.

Slotsom

Het hoger beroep en het incidentele hoger beroep van belanghebbende zijn gegrond. Het hoger beroep en het incidentele hoger beroep van de Inspecteur zijn ongegrond.

5. Proceskosten

Naar het oordeel van het Hof bestaat geen grond voor een integrale proceskostenvergoeding. De Inspecteur heeft na verwijzing zijn standpunt herhaald dat hij reeds bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch naar voren had gebracht. Hem treft naar het oordeel van het Hof niet het verwijt dat hij een aanslag heeft opgelegd of uitspraak heeft gedaan terwijl op dat moment reeds duidelijk was dat die aanslag of uitspraak in een daartegen ingestelde procedure geen stand zou houden. Door het hiervoor bedoelde standpunt pas in te nemen in een aanvulling op zijn conclusie van dupliek heeft de Inspecteur niet in vergaande mate onzorgvuldig gehandeld (vgl. HR 4 februari 2011, nr. 09/02123, LJN BP2975, BNB 2011/103).

Belanghebbende heeft in cassatie de hoogte van de door het gerechtshof te 's-Hertogenbosch toegekende proceskostenvergoeding niet bestreden, noch de beslissing van dat hof omtrent de beslissingen te dier zake van de Rechtbank. Derhalve zijn die beslissingen onherroepelijk komen vast te staan.

Het Hof stelt de kosten die belanghebbende na verwijzing heeft moeten maken overeenkomstig de in het Besluit proceskosten bestuursrecht opgenomen forfaitaire normen vast op € 655,50 (1/2 punt voor conclusie na verwijzing, 1 punt voor verschijnen ter zitting, waarde per punt € 437, factor 1).

6. Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent de proceskosten en het griffierecht,
- verklaart het tegen de uitspraken van de Inspecteur ingestelde beroep gegrond,
- vernietigt de uitspraken van de Inspecteur,
- vernietigt de naheffingsaanslag,
- vernietigt de boetebeschikking,
- vernietigt de beschikking heffingsrente,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten na verwijzing van belanghebbende tot een bedrag van € 655,50,
- bepaalt dat van de Staat op het moment dat deze uitspraak onherroepelijk is komen vast te staan een griffierecht zal worden geheven van € 422.

Deze uitspraak is gedaan te Arnhem door mr. J.P.M. Kooijmans, voorzitter, mr. C.M. Ettema en mr. W.A.P. Nieuwenhuizen, in tegenwoordigheid van drs. S. Darwinkel als griffier.