

NTFR 2023/531 - Aanslagbiljet behoort niet tot art. 8:42-stukken; geen opzet ondanks omvangrijke en langdurige onjuiste aangiften OB

Gegevens

Publicatie

NTFR 2023/531

Instantie

Hoge Raad

Datum uitspraak

31 maart 2023

Datum publicatie

4 april 2023

Annotator

mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma
werkzaam als advocaat belastingprocedures en fiscaal strafrecht bij HuygenLammers
Advocaten

ECLI

[ECLI:NL:HR:2023:492](https://ecli.nl/NL:HR:2023:492)

Zaaknummer

21/01297

Relevante informatie

[Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 21/01297, Art. 67f AWR, Art. 8:42 Awb, Art. 5 AWR](#)

Inhoudsindicatie

Samenvatting

Aan belanghebbende is een naheffingsaanslag OB opgelegd en een vergrijpboete. Volgens Hof Den Haag (12 november 2020, [ECLI:NL:GHDHA:2020:2804](#), [NTFR 2021/1454](#)) heeft de inspecteur art. 8:42 Awb niet geschonden, ondanks dat hij het aanslagbiljet niet in het geding heeft gebracht. De Hoge Raad onderschrijft dat oordeel. Uit art. 5 AWR volgt immers dat zodra het aanslagbiljet is verzonden aan de belastingschuldige, de inspecteur niet meer over dat biljet beschikt, zodat hij dit ook niet kan inbrengen. In dit geval heeft de inspecteur ook geen kopie van het aanslagbiljet gemaakt, zodat met het niet overleggen van een kopie evenmin art. 8:42 Awb is geschonden. Verder overweegt de Hoge Raad dat de omstandigheid dat een aanslagbiljet niet op de juiste wijze is bekendgemaakt, geen grond is voor vernietiging van de daarop vermelde aanslag of boetebeschikking. Wat betreft de boetebeschikking slaagt het cassatieberoep wel. De Hoge Raad merkt op dat opzet of grove schuld moet bestaan op het tijdstip waarop belanghebbende elke maand uiterlijk de verschuldigde omzetbelasting moest voldoen. Het hof heeft dit miskend. Bovendien kan uit de omstandigheid dat de niet betaalde omzetbelasting zowel absoluut als relatief omvangrijk is, niet worden afgeleid dat belanghebbende met (voorwaardelijk) opzet heeft gehandeld, zelfs niet als stelselmatig en langdurig te weinig omzetbelasting op aangifte is voldaan. Ook de omstandigheid dat belanghebbende zich ervan bewust had moeten zijn dat de betaling op aangifte onjuist was, levert geen opzet op. Nu de inspecteur subsidiair grove schuld heeft verweten, wordt de zaak verwezen.

Uitspraak

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1.1. Belanghebbende is – in elk geval tot 29 juni 2012 – een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 7, lid 4, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Die eenheid wordt gevormd door twee besloten vennootschappen (hierna: de Holding respectievelijk de Dochter). In de jaren 2014 en 2015 zijn op naam van belanghebbende maandelijks aangiften voor de omzetbelasting gedaan.

2.1.2. De Holding en de Dochter vormden tot 1 januari 2015 tevens een fiscale eenheid in de zin van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op 8 juli 2016 heeft de Holding de aangifte voor de vennootschapsbelasting voor het jaar 2014 gedaan. In de bij die aangifte gevoegde jaarrekening van de Dochter is per 31 december 2014 een balanspost ‘te betalen omzetbelasting’ vermeld. Blijkens de specificatie van die balanspost maakt daarvan deel uit ‘omzetbelasting suppletie 2014: € 127.219’.

Op 20 december 2016 heeft de Dochter de aangifte voor de vennootschapsbelasting voor het jaar 2015 gedaan. In die aangifte is een bedrag aan verschuldigde omzetbelasting opgenomen van € 216.921, gespecificeerd als ‘Verschuldigd over dit boekjaar € 104.856’ en ‘Verschuldigd over vorig boekjaar € 112.065’. De bijgevoegde jaarrekening van de Dochter over het jaar 2015 vermeldt dat de te betalen omzetbelasting per 31 december 2015 € 216.921 bedraagt.

2.1.3. In 2018 heeft de inspecteur een boekenonderzoek ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de door belanghebbende gedane aangiften voor de omzetbelasting over de periode 1 januari 2014 tot en met 31 december 2015. Naar aanleiding van de uitkomsten van het boekenonderzoek heeft de inspecteur belanghebbende op 27 september 2018 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over de periode 1 januari 2014 tot en met 31 december 2015 opgelegd (hierna: de naheffingsaanslag) en een boete ter zake van een in artikel 67f, lid 1, AWR omschreven vergrijp (hierna: de boete).

2.2.1. Voor het Hof was in de eerste plaats in geschil of de naheffingsaanslag en de boete terecht op naam van belanghebbende zijn gesteld. Belanghebbende voerde aan dat zij vanaf 29 juni 2012 niet langer een fiscale eenheid voor de omzetbelasting is, met als gevolg dat de inspecteur de naheffingsaanslag en de boete ten onrechte op naam van de fiscale eenheid heeft gesteld. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat zij vanaf 29 juni 2012 niet langer een fiscale eenheid voor de omzetbelasting is.

2.2.2. Verder was bij het Hof in geschil of de inspecteur heeft voldaan aan artikel 8:42, lid 1, Awb met betrekking tot zowel het aanslagbiljet, waarop het bedrag van de naheffingsaanslag en het bedrag van de boete zijn vermeld, als met betrekking tot een duplicaat daarvan. Het Hof heeft ook deze vraag bevestigend beantwoord omdat zich bij de gedingstukken een schermpriint bevindt die de gegevens van de naheffingsaanslag en de boete vermeldt.

2.2.3. Belanghebbende heeft voor het Hof gesteld dat zij het aanslagbiljet niet heeft ontvangen en dat dit ook niet is verzonden en dat om die reden de naheffingsaanslag en de boete moeten worden vernietigd. Het Hof heeft geoordeeld dat het geen aanleiding heeft te twifelen aan een tijdige verzending van het aanslagbiljet naar het juiste adres. Dat belanghebbende het aanslagbiljet niet zou hebben ontvangen, kan volgens het Hof allerlei andere oorzaken hebben zoals de postbezorging of het bij belanghebbende in het ongereede raken van post.

2.2.4. Met betrekking tot de boete heeft het Hof geoordeeld dat, alle feiten en omstandigheden in aanmerking nemend, in het bijzonder de bij belanghebbende bestaande wetenschap omtrent de uit de bij de aangiften voor de heffing van vennootschapsbelasting voor de jaren 2014 en 2015 overgelegde stukken blijken omzetbelastingsschulden en het vervolgens achterwege laten van het (tijdig) voldoen van deze belastingsschulden, voldoende bewijs voorhanden is voor het oordeel dat de boete terecht is opgelegd. Volgens het Hof is de inspecteur niet geslaagd in het bewijs dat belanghebbende 'stelselmatige en langdurige fraude' heeft gepleegd. In dit een en ander heeft het Hof mede aanleiding gezien de boete te matigen, hoewel deze op basis van wat is komen vast te staan op zichzelf, aldus het Hof, terecht is belopen door belanghebbende. Het Hof heeft de door de inspecteur opgelegde boete van € 117.729 verminderd tot een bedrag van € 20.000, omdat dit bedrag volgens het Hof passend en geboden is.

3. Beoordeling van de middelen

3.1. Middel I betoogt onder meer dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de inspecteur de verplichting van artikel 8:42, lid 1, Awb om alle op de zaak betrekking hebbende stukken aan de rechter over te leggen, niet heeft geschonden. Het voert daartoe aan dat de inspecteur ten onrechte noch het aanslagbiljet, waarop zowel het bedrag van de naheffingsaanslag als het bedrag van de boete is vermeld, noch een duplicaat van dat biljet in het geding heeft gebracht.

3.2. De Hoge Raad stelt het volgende voorop.

3.2.1. Artikel 5, lid 1, AWR bepaalt dat de vaststelling van een belastingaanslag geschiedt door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet door de inspecteur. De inspecteur stelt het aanslagbiljet ter invordering van de daaruit blijken belastingaanslag aan de ontvanger ter hand. Artikel 8, lid 1, van de Invorderingswet 1990 (hierna: de Invorderingswet) bepaalt dat de ontvanger de belastingaanslag vervolgens bekendmaakt door verzending of uitreiking van het door de inspecteur voor de belastingschuldige opgemaakte aanslagbiljet. Indien de inspecteur de belastingplichtige gelijktijdig met het vaststellen van de naheffingsaanslag wegens niet of gedeeltelijk niet betalen van belasting een boete oplegt door het geven van een beschikking als bedoeld in artikel 67g, lid 1, AWR, volgt uit artikel 24a, lid 2, AWR dat hij die boetebeschikking tezamen met het bedrag van een daarmee samenhangende belastingaanslag op het aanslagbiljet kan vermelden. Indien de inspecteur van die mogelijkheid gebruik maakt, geldt hetgeen in artikel 5, lid 1, AWR en artikel 8, lid 1, van de Invorderingswet is bepaald met betrekking tot de belastingaanslag, ook voor de boetebeschikking. Uit artikel 5, lid 1, AWR, in samenhang gelezen met artikel 8, lid 1, van de Invorderingswet, vloeit voort dat zodra het aanslagbiljet is verzonden of uitgereikt aan de belastingschuldige, de inspecteur niet meer over dat biljet beschikt. Hetzelfde geldt voor de ontvanger.

3.2.2. Op grond van artikel 8:42, lid 1, Awb dient de inspecteur in beginsel alle stukken die hem ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten, in het geding te brengen. ¹ Die verplichting gaat niet zo ver dat de inspecteur ook is gehouden het aanslagbiljet en/of de afzonderlijke boetebeschikking in het geding te brengen wanneer hij daarover niet meer beschikt en

ook niet meer kan beschikken omdat dit stuk ter voldoening aan het bepaalde in artikel 8, lid 1, van de Invorderingswet is verzonden of uitgereikt aan de belastingschuldige.

3.2.3. Verder strekt artikel 8:42, lid 1, Awb niet zover dat niet-bestaande stukken alsnog moeten worden vervaardigd en in het geding moeten worden gebracht. ² De inspecteur is op grond van artikel 8:42, lid 1, Awb dus niet verplicht om van het aanslagbiljet een kopie te maken teneinde die kopie in een eventuele latere procedure in het geding te kunnen brengen. Indien de inspecteur niet een kopie van het aanslagbiljet heeft gemaakt, heeft hij door een dergelijke kopie niet over te leggen dan ook niet de verplichting van artikel 8:42, lid 1, Awb geschonden. Indien de inspecteur wel een kopie van het aanslagbiljet heeft gemaakt, behoort die kopie tot de op de zaak betrekking hebbende stukken als bedoeld in artikel 8:42, lid 1, Awb en is de inspecteur in een procedure voor de rechter wel gehouden deze in het geding te brengen.

3.3. Uit hetgeen hiervoor in 3.2.1 tot en met 3.2.3 is overwogen, volgt dat het Hof terecht heeft geoordeeld dat de inspecteur de verplichting van artikel 8:42, lid 1, Awb niet heeft geschonden door het aanslagbiljet, waarop zowel het bedrag van de naheffingsaanslag als het bedrag van de boete is vermeld, niet in het geding te brengen. De stukken van het geding bieden geen grond voor de conclusie dat de inspecteur een kopie van het aanslagbiljet heeft gemaakt. Het Hof heeft daarom eveneens terecht geoordeeld dat de verplichting van artikel 8:42, lid 1, Awb niet is geschonden met betrekking tot een duplicaat van dat biljet. Het oordeel van het Hof dat artikel 8:42, lid 1, Awb niet is geschonden is dan ook juist, wat er zij van de door het Hof gebezigde gronden. Middel I faalt in zoverre.

3.4.1. Verder betogen middel I en middel II onder meer dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de inspecteur heeft bewezen dat het aanslagbiljet op de juiste wijze is bekendgemaakt aan belanghebbende. Het Hof is daarbij uitgegaan van een onjuiste bewijslastverdeling, aldus deze middelen. In deze middelen ligt verder de klacht besloten dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de juiste bekendmaking van het aanslagbiljet volgt uit de tot de gedingstukken behorende schermprint die de gegevens van de naheffingsaanslag en de boetebeschikking vermeldt.

3.4.2. Indien de belanghebbende, zoals in dit geval, stelt dat een schriftelijk besluit van de inspecteur hem niet heeft bereikt, ligt in die stelling een betwisting van de verzending van dat besluit naar het adres van de belanghebbende begrepen. In dat geval dient de inspecteur die verzending aannemelijk te maken dan wel, indien het besluit een boetebeschikking betreft waartegen vóór 1 augustus 2019 bezwaar of beroep is aangetekend, die verzending overtuigend aan te tonen. In een geval als het onderhavige – waarin vóór 1 augustus 2019 bezwaar is gemaakt tegen de boetebeschikking en – waarin de inspecteur stelt dat het besluit is bekendgemaakt door verzending per post, houdt die bewijslast in dat hij aannemelijk moet maken respectievelijk overtuigend moet aantonen dat het desbetreffende poststuk is aangeboden aan een postvervoerbedrijf. Daartoe zal de inspecteur mede aannemelijk moeten maken respectievelijk overtuigend moeten aantonen aan welk postvervoerbedrijf het desbetreffende poststuk is aangeboden. ³

3.4.3. Met zijn hiervoor in 2.2.3 weergegeven oordelen heeft het Hof hetgeen hiervoor in 3.4.2 is overwogen, miskend. Uit die oordelen blijkt immers niet dat de inspecteur de bekendmaking van de naheffingsaanslag en de boete door middel van verzending van het aanslagbiljet per post naar het adres van belanghebbende aannemelijk heeft gemaakt, laat staan, voor zover het de boetebeschikking betreft, overtuigend heeft aangetoond. Voor zover de uitspraak van het Hof zo moet worden opgevat dat het heeft geoordeeld dat de inspecteur met het overleggen van de hiervoor in 3.4.1 bedoelde schermprint heeft voldaan aan de op hem rustende bewijslast dat het aanslagbiljet is verzonden naar het adres van belanghebbende, is dat oordeel onbegrijpelijk, aangezien de tot de gedingstukken behorende schermprint geen adresgegevens bevat.

3.4.4. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.3 is overwogen, zijn middel I en middel II in zoverre terecht voorgesteld. Dit kan echter niet tot cassatie leiden. Uit de gedingstukken blijkt dat de stelling van belanghebbende dat het aanslagbiljet niet op de juiste wijze is bekendgemaakt, enkel door haar is aangevoerd ter ondersteuning van haar betoog dat de naheffingsaanslag en de boete moeten worden vernietigd. Deze opvatting is echter onjuist. De enkele omstandigheid dat een aanslagbiljet niet of niet op de juiste wijze is bekendgemaakt, is geen grond voor vernietiging van de daarop vermelde

aanslag en/of boetebeschikking en geeft evenmin grond om aan te nemen dat die aanslag of boetebeschikking van rechtswege nietig is ⁴.

3.5.1. Middel III is gericht tegen de hiervoor in 2.2.4 weergegeven oordelen van het Hof over de boete. In het middel ligt de klacht besloten dat het Hof de vraag of belanghebbende opzet of grove schuld kan worden verweten, zoals vereist is voor het opleggen van een boete op grond van artikel 67f AWR, ten onrechte niet heeft beoordeeld naar het tijdstip waarop belanghebbende elke maand op aangifte omzetbelasting voldeed. Verder ligt in het middel de klacht besloten dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat zij de verschuldigde omzetbelasting niet volledig heeft betaald.

3.5.2. Op grond van artikel 67f AWR kan de inspecteur een boete opleggen indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige is te wijten dat belasting die op aangifte moet worden voldaan of afgedragen niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in de belastingwet gestelde termijn is betaald. Deze omschrijving van het beboetbare feit brengt mee dat opzet of grove schuld als hiervoor bedoeld moet bestaan op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting uiterlijk had moeten zijn betaald.

3.5.3. Uit de hiervoor in 2.2.4 weergegeven oordelen blijkt niet dat het Hof de vraag of belanghebbende opzet of grove schuld kan worden verweten ter zake van het niet volledig betalen van de verschuldigde omzetbelasting, heeft beoordeeld naar de tijdstippen waarop belanghebbende voor elke maand uiterlijk de verschuldigde omzetbelasting moest voldoen. Daarom berust het oordeel van het Hof op een onjuiste rechtsopvatting, dan wel, als het Hof is uitgegaan van de juiste, hiervoor weergegeven rechtsopvatting, is zijn oordeel ontoereikend gemotiveerd omdat het Hof geen feiten en omstandigheden heeft vastgesteld die zich voordeden op de hiervoor in 3.5.2 bedoelde tijdstippen. Middel III slaagt in zoverre.

3.5.4. Middel III slaagt ook voor zover het betoogt dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat het aan opzet van belanghebbende is te wijten dat zij de verschuldigde omzetbelasting niet heeft betaald. Met zijn hiervoor in 2.2.4 weergegeven oordelen heeft het Hof onvoldoende duidelijk gemaakt (i) op grond van welke feiten en omstandigheden het heeft aangenomen dat aan de voor de aanwezigheid van (voorwaardelijk) opzet respectievelijk grove schuld geldende vereisten is voldaan, en (ii) of die feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan ⁵.

3.6. De Hoge Raad heeft ook de overige klachten over de uitspraak van het Hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

3.7.1. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.5.3 en 3.5.4 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Verwijzing moet volgen voor een nieuw onderzoek naar de vraag of terecht een boete is opgelegd.

3.7.2. Voor het geding na verwijzing verdient het volgende opmerking.

3.7.3. Uit de tot de gedingstukken behorende brief van 31 juli 2018 waarmee de inspecteur belanghebbende in kennis heeft gesteld van zijn voornemen om een boete op grond van artikel 67f AWR op te leggen, blijkt dat de boete volgens de inspecteur zijn grondslag vindt in de omstandigheid dat het bedrag van de over de periode 1 januari 2014 tot en met 31 december 2015 ten onrechte niet betaalde omzetbelasting zowel absoluut als relatief dermate groot is dat de bestuurder van de Holding zich ervan bewust had moeten zijn dat de door hem op naam van belanghebbende gedane aangiften voor de omzetbelasting tot een te laag bedrag waren ingediend. Op grond van het 'aangiftegedrag' van belanghebbende kan

belanghebbende volgens de Inspecteur ten minste voorwaardelijk opzet worden verweten. Voor het Hof heeft de inspecteur in dit verband verder gesteld dat belanghebbende stelselmatig en langdurig te weinig omzetbelasting heeft voldaan.

3.7.4. De enkele omstandigheid dat de ten onrechte niet betaalde omzetbelasting zowel absoluut als relatief omvangrijk is, kan niet de conclusie rechtvaardigen dat de belastingplichtige met opzet heeft gehandeld, ook niet in de vorm van voorwaardelijk opzet, dat wil zeggen dat hij wetenschap had van de aanmerkelijke kans dat hij te weinig omzetbelasting op aangifte zou voldoen en dat hij deze kans bovendien bewust heeft aanvaard (op de koop toe heeft genomen) ⁶. Ook de omstandigheid dat stelselmatig en langdurig te weinig omzetbelasting op aangifte is voldaan, brengt niet mee, ook niet in combinatie met de omvang van de daarmee gemoeide bedragen, dat het gaat om fouten die met (voorwaardelijk) opzet zijn gemaakt. De omstandigheid dat de belastingplichtige zich ervan bewust had moeten zijn dat zijn betaling op aangifte onjuist was, welke omstandigheid zich volgens de inspecteur in dit geval voordeed, brengt evenmin mee dat hem de voor opzet vereiste bewustheid met betrekking tot die onjuistheid kan worden verweten ⁷.

3.7.5. Aangezien in dit geval de inspecteur voor het overige geen feiten of omstandigheden heeft gesteld die kunnen meebrengen dat belanghebbende met (voorwaardelijk) opzet te weinig omzetbelasting op aangifte heeft voldaan, volgt uit hetgeen hiervoor in 3.7.4 is overwogen dat de boete niet gebaseerd kan worden op het verwijt dat belanghebbende met (voorwaardelijk) opzet heeft gehandeld. De inspecteur heeft zich subsidiair op het standpunt gesteld dat het aan grove schuld van belanghebbende is te wijten dat zij de verschuldigde omzetbelasting niet volledig heeft betaald. Of dat verwijt terecht is, zal door het verwijzingshof moeten worden beoordeeld. Indien dat het geval is, zal door het verwijzingshof ook moeten worden beoordeeld of de boete moet worden verminderd tot een lager bedrag dan het door het Hof vastgestelde bedrag van € 20.000.

4. Overschrijding van de redelijke termijn in de cassatieprocedure

In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 18 december 2020. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn met niet meer dan twaalf maanden. Wat betreft de naheffingsaanslag en de beschikking inzake belastingrente leidt dit niet tot toekenning van een vergoeding voor immateriële schade, omdat belanghebbende daarom niet heeft verzocht. Wat betreft de boetebeschikking geldt het volgende. De boete beloopt meer dan € 1.000. Indien na verwijzing de boete tot enig bedrag in stand blijft, is het aan het verwijzingshof om – met inachtneming van de totale duur van de berechting – te beoordelen of en, zo ja, in hoeverre de boete verder dient te worden verminderd in verband met de hiervoor bedoelde overschrijding van de redelijke termijn in de cassatiefase.

(Volgt vernietiging van de hofuitspraak van het hof voor zover die ziet op de boetebeschikking en verwijzing.)

Noot

In dit arrest staat de boete in de zin van art. 67f AWR centraal, voor het opzettelijk dan wel met grove schuld niet (volledig) afdragen van de verschuldigde omzetbelasting. Een ander arrest van dezelfde datum gaat over de opgelegde suppletieboete voor dezelfde belastingschuld (HR 31 maart 2023, [ECLI:NL:HR:2023:491](#), [NTFR 2023/530](#)).

Het arrest bevat enkele opmerkelijke oordelen van de Hoge Raad met betrekking tot de verplichting van de inspecteur alle stukken in het geding te brengen en over de gevolgen van niet-juiste bekendmaking van een aanslag. De opzetboete is in deze zaak definitief van tafel vanwege ontbreken van het benodigde bewijs daarvoor, in welk kader de Hoge Raad uiteenzet waar dat bewijs uit moet bestaan en wat daarvoor in elk geval onvoldoende is. Door de formulering van de

verwijzingsopdracht kan de indruk ontstaan dat datzelfde bewijs wel voldoende zou zijn voor 'grove schuld', maar die conclusie lijkt me niet terecht.

Art. 8:42 Awb verplicht niet tot inbrengen (kopie) aanslag

In r.o. 3.2.1 t/m 3.3 beoordeelt de Hoge Raad het beroep op schending van de verplichtingen uit art. 8:42 Awb. Belanghebbende stelde dat de verplichting van de inspecteur om alle op de zaak betrekking hebbende stukken te verstrekken was geschonden, doordat hij niet (een kopie van) de aanslag in het geding had gebracht. Hoofdregel is dat de inspecteur alle stukken die van belang kunnen zijn voor de beoordeling en waar hij de beschikking over heeft (gehad), moet inbrengen. Voor het aanslagbiljet geldt echter iets bijzonders, oordeelt de Hoge Raad in dit arrest. Uit het wettelijke systeem van art. 5 lid 1 AWR in samenhang met art. 8 lid 1 lw 1990 vloeit voort dat de inspecteur en de ontvanger, na verzending of uitreiking van het aanslagbiljet, daar niet meer over beschikken. En aangezien geen stukken hoeven te worden geproduceerd om aan 8:42 Awb te voldoen, wordt door het niet-inbrengen van de aanslag die verplichting niet geschonden. Dat is alleen anders wanneer de inspecteur wél al over een kopie aanslagbiljet beschikt. Dan is die kopie een op de zaak betrekking hebbend stuk dat de inspecteur verplicht moet inbrengen.

De logica van deze redenering is te volgen – wat er niet is, hoeft niet te worden verstrekt – maar het loslaten van de verplichting een (kopie)aanslag in het geding te brengen is toch bijzonder. We hebben het immers over het kerndocument waar de hele procedure om draait. Op een schermprintje staan niet exact dezelfde gegevens, zo blijkt ook in deze procedure: daarop ontbraken in elk geval de adresgegevens (zie r.o. 3.4.3). Het loslaten van de verplichting voor de inspecteur om het aanslagbiljet te kunnen reproduceren en in het geding te brengen, vind ik in dat licht niet begrijpelijk.

Ontbreken bewijs verzending leidt (niet) tot vernietiging aanslag

De Hoge Raad gaat in r.o. 3.4.1 t/m 3.4.4 in op de vraag of de inspecteur aan zijn bewijslast heeft voldaan dat het aanslagbiljet met de daarin vervatte boetebeschikking op de juiste wijze is bekendgemaakt. In deze zaak speelt nog dat ten aanzien van het boetedeel het oude bewijscriterium geldt (overtuigend aantonen), aangezien vóór 1 augustus 2019 bezwaar is gemaakt. Maar ook aan het 'aannemelijk maken' van die juiste bekendmaking is niet voldaan, oordeelt de Hoge Raad. Dat oordeel is goed te volgen, het vervolg stelt mij echter voor een raadsel.

In r.o. 3.4.4 overweegt de Hoge Raad dat dit niet tot cassatie kan leiden, aangezien deze stelling 'enkel is aangevoerd' voor het 'betooog dat de naheffingsaanslag en de boete moeten worden vernietigd,' terwijl de 'enkele omstandigheid dat een aanslagbiljet niet of niet op de juiste wijze is bekendgemaakt, (...) geen grond (is) voor vernietiging (...)'. Daarbij wordt verwezen naar HR 29 juni 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW0194](#), [NTFR 2012/1746](#). Na dat arrest uit 2012 volgde echter het arrest HR 18 april 2014, [ECLI:NL:HR:2014:930](#), [NTFR 2014/1403](#). In dat arrest ging de Hoge Raad 'om' ten aanzien van de gevolgen van niet juist bekendgemaakte aanslagen. Waar dit voordien alleen effect had op de bezwaartermijn, wordt in 2014 uitdrukkelijk overwogen dat latere bekendmaking dan de dagtekening betekent dat de aanslag ook later is vastgesteld en dit dus – als die (herstel)datum buiten de aanslagtermijn ligt – tot gevolg heeft dat de aanslag moet worden vernietigd.

Kortom, niet-juiste bekendmaking kan volgens het HR-arrest van 2014 wel degelijk tot vernietiging leiden. Waarom de Hoge Raad hier het tegengestelde lijkt te zeggen, wordt mij niet duidelijk. Dat wel verwezen wordt naar het arrest uit 2012 maar niet naar 2014, lijkt erop te duiden dat de Hoge Raad het arrest uit 2014 vergeten is. Dat kan ik me echter niet goed voorstellen. Het enige relevante verschil dat ik kan benoemen, is dat in 2014 uitdrukkelijk was geconstateerd niet alleen dat niet-rechtsgeldige bekendmaking had plaatsgevonden, maar ook dat de aanslag daardoor niet binnen de daarvoor geldende termijn is vastgesteld. Die laatste constatering lees ik in ieder geval niet terug in dit arrest. Maar aangezien uit niets blijkt dat latere rechtsgeldige bekendmaking heeft plaatsgevonden en dit ook niet anno nu alsnog zou kunnen, kan inmiddels wel ambtshalve worden geconstateerd dat de aanslag niet tijdig is vastgesteld.

De verklaring voor het verschil zal dan erin moeten worden gevonden dat voor het hof onvoldoende feiten en omstandigheden naar voren zijn gebracht op grond waarvan kon worden geconstateerd dat de aanslag pas na ommekomst van de aanslagtermijn(en) was vastgesteld. Wellicht is dit bewust niet naar voren gebracht, aangezien ten tijde van de hofuitspraak in ieder geval de naheffingsaanslag over 2015 (als)nog rechtsgeldig had kunnen worden opgelegd. Kortom: de tussenstap is niet uitdrukkelijk naar voren gebracht en daarmee komt de Hoge Raad aan de eindconclusie niet toe.

Dat dit de verklaring betreft waarom de Hoge Raad in 2014 wel tot vernietiging van de aanslag kwam en dat nu niet zou kunnen, blijkt echter niet duidelijk uit het arrest. Het was duidelijker geweest wanneer de Hoge Raad dit expliciet tot uitdrukking had gebracht. Nu kan ik niet anders dan benoemen dat ik hier een discrepantie zie.

Bewijs opzet/grove schuld ten tijde van beboetbare feit

Het cassatieberoep van belanghebbende slaagt voor zover het gaat om de klacht dat het voor de boete benodigde opzet of grove schuld niet is beoordeeld naar het juiste moment. De Hoge Raad overweegt dat dit bij een boete in de zin van art. 67f AWR, waarin het gaat om opzettelijk of grofschuldig niet (volledig of tijdig) afdragen van omzetbelasting, moet worden vastgesteld op het tijdstip dat de verschuldigde omzetbelasting uiterlijk had moeten zijn betaald. Of het hof dat heeft beoordeeld, blijkt niet, of is ontoereikend gemotiveerd doordat geen feiten en omstandigheden naar dat moment zijn vastgesteld.

Wat is vastgesteld betrof namelijk uitsluitend dat de verschuldigde bedragen omzetbelasting op de balans waren vermeld. Dat (later) wordt geconcludeerd dat een aangifte en daarmee ook de afdracht onjuist is geweest, brengt echter nog niet mee dat de voor opzet of grove schuld benodigde bewustheid al ten tijde van die afdrachtverplichting aanwezig was. Dat zou nopen tot een suppletieaangifte, maar het niet-doen daarvan stond in deze procedure niet ter discussie (zie daarvoor HR 31 maart 2023, [ECLI:NL:HR:2023:491](#), [NTFR 2023/530](#)). De zaak wordt daarom verwezen naar het gerechtshof Amsterdam, uitsluitend voor beoordeling van de boete.

Verwijzingsopdracht beperkt tot beoordeling grove schuld

Het cassatieberoep slaagt ook tegen het oordeel dat überhaupt opzet kon worden vastgesteld (r.o. 3.5.4), aangezien aan de inmiddels geldende bewijslast ten aanzien van de boete niet is voldaan. Met zijn oordeel dat 'het Hof onvoldoende duidelijk [heeft] gemaakt (i) op grond van welke feiten en omstandigheden het heeft aangenomen dat aan de voor de aanwezigheid van (voorwaardelijk) opzet respectievelijk grove schuld geldende vereisten is voldaan, en (ii) of die feiten en omstandigheden buiten redelijke twijfel zijn komen vast te staan,' herhaalt de Hoge Raad zijn standaardjurisprudentie (HR 8 april 2022, [ECLI:NL:HR:2022:526](#), [NTFR 2022/1628](#), r.o. 3.2).

De Hoge Raad geeft bovendien mee voor de zaak na verwijzing dat de boete 'niet gebaseerd kan worden' op een opzetverwijt (zie r.o. 3.7.2 t/m 3.7.5). In dit kader overweegt de Hoge Raad dat 'absoluut als relatief dermate groot' als 'stelselmatig en langdurig te weinig omzetbelasting' voldoen op zichzelf en in samenhang geen opzet oplevert. Voor een opzetboete is dus eenvoudigweg te weinig aangevoerd.

Of er (wel) voldoende verwijt kan worden gemaakt voor een grove schuldboete, mag het hof na verwijzing nog (wel) beoordelen. Hiermee lijkt de Hoge Raad op het eerste oog te zeggen dat de genoemde omstandigheden (groot bedrag, stelselmatig) wellicht wel voldoende zouden kunnen zijn voor een oordeel dat sprake is van grove schuld. Maar het is niet aannemelijk dat de overwegingen zo moeten worden gelezen.

Doordat het hof heeft aangenomen dat sprake is van opzet, is hij immers niet toegekomen aan het subsidiaire standpunt van de inspecteur dat grove schuld kan worden verweten. Die beoordeling zal het hof derhalve na verwijzing alsnog

moeten maken.

De Hoge Raad beperkt hiermee de verwijzingsopdracht tot het beoordelen van die grove schuld, en biedt het hof daarbij niet de ruimte om te oordelen op nieuw in te brengen standpunten van belanghebbende of de inspecteur. Of sprake is van grove schuld, zal derhalve moeten worden beoordeeld op basis van wat in eerdere instantie al naar voren is gebracht. Ook voor grove schuld geldt uitdrukkelijk de eis dat het daarvoor te leveren bewijs dient te voldoen aan het criterium 'overtuigend aantonen' (zie HR 10 februari 2023, [ECLI:NL:HR:2023:182](#), [NTFR 2023/259](#), r.o. 4.6.1 t/m 4.6.2).

Mocht het hof tot het oordeel komen dat wel sprake is van grove schuld, dan moet binnen de verwijzingsopdracht ook worden beoordeeld of de boete 'passend en geboden' is, met andere woorden: of deze niet te hoog is. In dat geval is de vraag of belanghebbende nog veel zal winnen, aangezien het (eerste) hof de boete al van een 50%-boete van bijna € 120.000 naar € 20.000 had verminderd, omdat de inspecteur niet geslaagd was in het bewijs dat sprake was van 'stelselmatige en langdurige fraude'. Een 'normale' grove schuldboete bedraagt 25%. Wat resteert is dus nog geen 10% boete, oftewel een heel lage grove schuldboete. Als grove schuld wordt aangenomen, is dus niet te verwachten dat de boete nog veel verder wordt verminderd.

Voetnoten

- 1). Vgl. HR 10 april 2015, [ECLI:NL:HR:2015:874](#), rechtsoverweging 2.3.2 (red. [NTFR 2015/1302](#)), en HR 4 mei 2018, [ECLI:NL:HR:2018:672](#), rechtsoverweging 3.4.2 (red. [NTFR 2018/1156](#)).
- 2). Vgl. ABRvS 18 juli 2018, [ECLI:NL:RVS:2018:2451](#), rechtsoverweging 7.2.
- 3). Vgl. HR 17 juni 2022, [ECLI:NL:HR:2022:875](#), rechtsoverweging 2.5.1 (red. [NTFR 2022/2560](#)).
- 4). Vgl. HR 29 juni 2012, [ECLI:NL:HR:2012:BW0194](#), rechtsoverweging 3.3.3 (red. [NTFR 2012/1746](#)).
- 5). Vgl. HR 8 april 2022, [ECLI:NL:HR:2022:526](#), rechtsoverweging 3.2 (red. [NTFR 2022/1628](#)).
- 6). Vgl. HR 10 februari 2023, [ECLI:NL:HR:2023:182](#), rechtsoverweging 4.3.2 (red. [NTFR 2023/259](#)).
- 7). Vgl. HR 4 februari 2022, [ECLI:NL:HR:2022:124](#), rechtsoverweging 2.4.1 (red. [NTFR 2022/623](#)).