

Naast de meldplicht klopt er nog meer niet... Geef de ondernemer bij in de afgelopen 5 jaren te veel betaalde btw altijd toegang tot de fiscale rechter!

Soms lijkt het, althans zo voelen belastingplichtigen dat, dat de bevoegdheden van de overheid oneindig zijn. Heeft een ondernemer in het verleden namelijk geen of te weinig btw op aangifte voldaan, dan heeft de belastingdienst de mogelijkheid een naheffingsaanslag op te leggen (artikel 20 eerste lid AWR).

Aangezien de verschuldigde omzetbelasting in de aangifte door de belastingplichtige zelf wordt berekend en de belastingplichtige daarvan zelf aangifte doet zonder tussenkomst van de belastingdienst, kan de Inspecteur tot een correctie overgaan zonder dat hiervoor een nieuw feit nodig is. Naheffing kan echter niet meer plaatsvinden na verloop van vijf jaren na het einde van het kalenderjaar waarin de belastingschuld is ontstaan of de teruggaaf is verleend.

Voor het berekenen van deze vijfjaarsperiode is de dagtekening van het aanslagbiljet in beginsel beslissend. Praktisch gesproken vervalt aan het eind van elk kalenderjaar weer een jaar voor de belastingdienst om nog te kunnen corrigeren. In 2018 is dus alleen nog naheffing voor de btw mogelijk voor de jaren 2013 tot en met nu. Is de ondernemer het niet eens met de naheffingsaanslag, dan kan daar tegen bezwaar en beroep worden ingesteld. Bij een naheffingsaanslag heeft de ondernemer in elk geval toegang tot de fiscale rechter.

Waar de belastingdienst gedurende 5 jaar alle vrijheid heeft om tot naheffing over te gaan, ligt dat anders voor de ondernemer die over de afgelopen vijf jaar te veel btw heeft voldaan. De belastingplichtige dient dan, om toegang tot de fiscale rechter te krijgen, binnen zes weken bezwaar te maken tegen de eigen aangifte.

En voor elk tijdvak (bijv. kwartaal) waarin te veel btw is voldaan, zal dan bezwaar moeten worden gemaakt, tenzij daarover in het concrete geval afspraken kunnen worden gemaakt met de belastingdienst waarbij over één tijdvak wordt geprocedeerd en de andere tijdvakken ambtshalve worden gevolgd.

Indien de belastingplichtige te laat bezwaar maakt, dat wil zeggen later dan 6 weken maar binnen vijf jaar, wordt ambtshalve op het bezwaar beslist. Artikel 65 van de AWR bepaalt namelijk dat de inspecteur een onjuiste belastingaanslag of beschikking ambtshalve kan verminderen.

Een te laat ingediend bezwaar tegen de eigen aangifte wordt aangemerkt als een verzoek om de aangifte ambtshalve te verminderen waarbij de uitwerking van de wettelijke regels omtrent de ambtshalve vermindering zijn te vinden in paragraaf 23 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: BFB). En juist in deze ambtshalve sfeer begint de schoen te wringen.

Volgens het BFB wordt geen ambtshalve vermindering of teruggaaf verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid. Het arrest of het besluit leidt niet tot het ambtshalve verlenen van teruggaaf van belasting indien de belastingaanslag onherroepelijk is komen vast te staan vóór de dag, waarop bijvoorbeeld het arrest door de Hoge Raad is gewezen, onderscheidenlijk vóór de dagtekening van het beleidsbesluit of andere schriftelijke aanwijzing. Ambtshalve vermindering kan in die gevallen enkel nog plaatsvinden indien de Staatssecretaris van Financiën dit expliciet in de regeling heeft opgenomen of indien uit de nieuwe jurisprudentie blijkt dat de inspecteur in een gelijk geval tegen beter weten in heeft geprocedeerd. Een uitzondering lijkt echter wel mogelijk indien op basis van een uitspraak van het Hof van Justitie aanleiding bestaat om een aanslag ambtshalve te verminderen of een teruggaaf te verlenen. Hierbij dient dan wel te worden voldaan aan de voorwaarden zoals weergegeven in het arrest van het Hof van Justitie van 13 januari 2004, C-453/00 ([Kühne & Heitz](#)).

Verder geldt dat tegen de beslissing van een inspecteur op een verzoek om een ambtshalve vermindering geen bezwaar of beroep openstaat.

De ambtshalve beslissing is daarmee ook een definitieve beslissing ongeacht of een belastingplichtige op goede gronden zijn verzoek heeft ingediend. Hierbij nog opgemerkt dat indien de inspecteur het bezwaar niet-ontvankelijk verklaart terwijl hij de aanslag wel ambtshalve vermindert, er geen recht bestaat op vergoeding van de kosten die in de bezwaarfase zijn gemaakt.

Het onredelijke verschil tussen de naheffingsaanslag en het verzoek om ambtshalve vermindering komt in die gevallen aan het licht waarin een ondernemer bijvoorbeeld geconfronteerd kan worden met een boekenonderzoek waarbij de inspecteur de bevoegdheid heeft om voor de afgelopen vijf jaren de belasting na te heffen. Indien de ondernemer het niet eens is met de correctie van de inspecteur, dan kan de ondernemer bezwaar maken en bestaat voor de ondernemer de mogelijkheid om zijn casus aan een fiscale rechter voor te leggen.

Dit is echter anders indien een ondernemer, zes weken nadat hij zijn aangifte heeft ingediend, van mening is (op basis van later verschenen literatuur of jurisprudentie) dat hij in het verleden te veel btw heeft voldaan. In deze gevallen kan alleen een verzoek om ambtshalve teruggaaf van btw worden ingediend. Net als bij naheffing, geldt voor (ambtshalve) teruggaaf een periode van 5 jaar. Met als verschil dat bij een naheffingsaanslag bezwaar en beroep mogelijk is, en juist deze mogelijkheid is bij ingediend verzoek uitgesloten. Zijn casus kan niet door een fiscale rechter worden getoetst en is daarmee de kous af.

Is aan diezelfde ondernemer echter een naheffingsaanslag opgelegd voor een andere btw-aangelegenheid, dan kan de ondernemer zijn (ambtshalve) casus waarin hij meent te veel belasting te hebben betaald (in de vijf afgelopen jaren) wel aan de rechter voorleggen. Er is immers over dat tijdvak een naheffingsaanslag voor een bepaald bedrag opgelegd waardoor deze met een teruggaaf kan worden gecompenseerd.

Sinds 1 januari 2012 is er naast de controlerende bevoegdheden van de overheid een drukmiddel in de wet opgenomen om de ondernemer te dwingen *uit eigener beweging* tot een btw-correctie over te gaan door middel van het indienen van een (verplichte) suppletie. De ondernemer is hiermee verplicht - op straffe van een boete of strafrechtelijke vervolging - om btw die te weinig (maar ook te veel!) is betaald aan de belastingdienst te melden. Of het beboeten dan wel het strafrechtelijk vervolgen, van een belastingplichtige die niet aan zijn meldplicht voldoet in de toekomst tot de mogelijkheden blijft behoren is echter de vraag. Op 10 juli jl. heeft het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ([ECLI:NL:GHSHE:2018:2879](#)) namelijk bepaald dat een ondernemer niet strafrechtelijk vervolgd (en dus ook niet beboet) kan worden.

Maar welke rechtvaardiging bestaat er voor deze ongelijke behandeling tussen overheid en burger als het gaat tussen het naheffen en terugvragen van omzetbelasting?

Het klopt dat het initiatief bij de ondernemer ligt voor wat betreft het doen van aangifte. De ondernemer bepaalt immers zelf hoeveel btw hij aan de fiscus betaalt. Begrijpelijk dat de overheid dan een zekere periode krijgt om de juistheid te kunnen controleren en een correctie op te leggen. Maar rechtvaardigt dit ook een teruggaaf waar na afloop van de zes wekentermijn om wordt verzocht, alleen in de ambtshalve sfeer te behandelen? Als een naheffingsaanslag over de afgelopen vijf jaar aan de rechter kan worden voorgelegd, dan zou de rechter toch ook over een teruggaaf moeten kunnen oordelen. Des te meer nu in de praktijk blijkt dat inspecteurs over één vraagstuk verschillend denken alsmede dat dezelfde btw-casus diverse uitkomsten kan hebben.

In andere EU-lidstaten bestaat de mogelijkheid wel om ambtshalve beslissingen aan een fiscale rechter voor te leggen. Zo blijkt onder andere uit het arrest van het Hof van Justitie ([zaak C-533/16](#)) dat Volkswagen AG in de periode van 2004 tot en met 2010 van verschillende leveranciers goederen had ontvangen waarvoor op de desbetreffende facturen geen btw was vermeld. De contracterende partijen waren er namelijk ten onrechte van uitgegaan dat die handelingen niet onderworpen waren aan btw. In die zaak weigerde de Slowaakse belastingdienst het verzoek om aftrek omdat de termijn voor uitoefening van dat recht (vijf jaar) al was verstreken (waarde 1.354.968,83 EUR).



Hertoghs
advocaten

Gelet op het feit dat tegen die beslissing in Slowakije bezwaar en beroep openstond was het voor Volkswagen AG uiteindelijk mogelijk om - nadat de nationale rechtsgang was doorlopen - via het Hof van Justitie het recht op aftrek alsnog te kunnen effectueren. Voor meer informatie over deze zaak verwijzen wij u graag naar het artikel van Roelof Vos en Ron Jeronimus ([BTW-bulletin 2018/35, HvJ Volkswagen AG: een verlichting voor de teruggaaf van btw?](#))

Nu de uitgaven van de Nederlandse overheid voor meer dan 30% met btw-inkomsten worden gefinancierd alsmede de omstandigheid dat de btw-ondernemer een grote verantwoordelijkheid draagt voor deze belastingafdracht en - onder dreiging van beboeting - tot verplichte suppleties moet overgaan, is het tijd dat de wetgever deze rechtsongelijkheid opheft door, in opvolging van de wetwijziging in de inkomstenbelasting de mogelijk om bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de beslissing op een verzoek om teruggaaf van btw in de wet op te nemen.