

## Geef de ondernemer bij in de afgelopen vijf jaar te veel betaalde btw altijd toegang tot de fiscale rechter!

### NLFiscaal opinie

Als een ondernemer geen of te weinig btw op aangifte heeft voldaan, kan de fiscus een naheffingsaanslag voor de afgelopen vijf jaar opleggen. Bezwaar en beroep daartegen is mogelijk als de belastingplichtige het er niet mee eens is. Heeft de belastingplichtige te veel btw betaald, dan kan hij alleen in bezwaar en beroep als hij bezwaar maakt tegen de eigen aangifte. De termijn daarvoor is zes weken na indiening/betaling van het desbetreffende tijdvak. Dient hij een bezwaar na afloop van de zeswekentermijn in maar binnen vijf jaar, dan kan de btw alleen ambtshalve worden teruggeven.

Maar wat als de Inspecteur het verzoek om ambtshalve vermindering afwijst? Dan houdt het in de meeste gevallen voor de belastingplichtige op. Tegen deze afwijzing kan geen bezwaar of beroep worden ingesteld.

Gelet op de (ontbrekende) rechten voor belastingbetalers is het dan ook hoog tijd de belastingplichtige toegang te geven tot de fiscale rechter in de gevallen dat over de afgelopen vijf jaar ten onrechte omzetbelasting is betaald. Gelijke behandeling bij zowel een voor- als nadeel van de Nederlandse schatkist. Waarom een teruggaaf anders behandelen dan een naheffing?

### Gesloten stelsel

Als het gaat om de rechten van belastingbetalers dan kennen wij in het Nederlandse belastingstelsel een gesloten stelsel van rechtsbescherming. Het gesloten stelsel geeft expliciet aan welke beslissingen van een Inspecteur of Ontvanger voor bezwaar en beroep vatbaar zijn. Alleen tegen een voor 'bezwaar vatbare beslissing' kan de belastingplichtige bezwaar aantekenen en indien nodig nog in beroep, hoger beroep en cassatie gaan. Voor overige gevallen kan een belastingplichtige zijn of haar casus dus niet aan de fiscale rechter voorleggen. Hij kan enkel een klacht bij de Nationale ombudsman indienen of een verzoekschrift naar de commissie voor de Verzoekschriften en de Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer of de commissie voor de Verzoekschriften van de Eerste Kamer sturen.

Als het gaat om de omzetbelasting, heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om binnen een periode van vijf jaar een naheffingsaanslag op te leggen als op enig moment duidelijk is geworden dat een belastingplichtige in het verleden een onjuiste aangifte omzetbelasting heeft ingediend waardoor te weinig btw op aangifte is voldaan (artikel 20, lid 1, AWR). 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.

De naheffingsaanslag is een voor bezwaar vatbare beslissing. Is de ondernemer het niet eens met de naheffingsaanslag, dan kan daartegen bezwaar en beroep worden ingesteld. Bij een naheffingsaanslag heeft de ondernemer dus toegang tot de fiscale rechter om de correctie (de naheffingsaanslag) die de Belastingdienst heeft opgelegd inhoudelijk te laten toetsen.

#### Ambtshalve bezwaar

Waar de Belastingdienst gedurende vijf 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 (bijvoorbeeld kwartaal) waarin te veel btw is voldaan, zal dan tijdig bezwaar moeten worden gemaakt. Indien de belastingplichtige te laat bezwaar maakt, dat wil zeggen later dan zes weken maar binnen vijf jaar, wordt ambtshalve op het bezwaar beslist. Artikel 65 AWR bepaalt namelijk dat de Inspecteur een onjuiste belastingaanslag of beschikking ambtshalve kan verminderen. De uitwerking van de wettelijke regels omtrent de ambtshalve vermindering zijn te vinden in paragraaf 23 Besluit fiscaal bestuursrecht (hierna: Bfb). En juist in deze ambtshalve sfeer begint de 'rechtsbeschermende' schoen te wringen.

Volgens het Bfb wordt in ieder geval geen ambtshalve vermindering of teruggaaf verleend indien er sprake is van nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid. Het arrest of het besluit leidt dan 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 Kühne & Heitz.<sup>1</sup>

Zoals gezegd worden (te laat) ingediende verzoeken/suppleties niet als bezwaarschriften behandeld waardoor de afwijzing van een verzoek om teruggaaf van btw (een negatieve suppletie) niet geschiedt bij een voor bezwaar vatbare beschikking zoals bedoeld in artikel 26 AWR. In laatstgenoemde bepaling is het zogenoemde gesloten stelsel van rechtsbescherming neergelegd. Dit stelsel houdt in dat, in afwijking van artikel 8:1 Awb, tegen een ingevolge de belastingwet genomen besluit slechts beroep kan worden ingesteld, indien sprake is van een belastingaanslag of een ingevolge de belastingwetgeving genomen beschikking (waaronder blijkens het tweede lid ook de voldoening op aangifte moet worden begrepen) waarvan is bepaald dat deze voor bezwaar vatbaar is.

Als een Inspecteur een verzoek om teruggaaf van btw afwijst is dat een ingevolge de belastingwetgeving genomen besluit in de zin van artikel 26 AWR. Echter betreft het hier geen besluit dat voor bezwaar

vatbaar is. Ook artikel 10a AWR (de suppletieplicht) brengt niet met zich mee dat een Inspecteur beslist bij een voor bezwaar vatbare beschikking in de zin van artikel 26, lid 1, onderdeel b, AWR als het gaat om een ingediende (negatieve) suppletie.

Burgerlijke rechter biedt geen soulaas bij afwijzing ambtshalve bezwaar

Ondanks dat de belastingplichtige in het geval van een afwijzing van zijn verzoek geen toegang heeft tot de fiscale rechter en de beslissing van de Inspecteur daarmee niet inhoudelijk kan worden getoetst, wordt geacht voldoende rechtsbescherming te bestaan omdat de belastingplichtige zich in dat geval kan wenden tot de burgerlijke rechter (als vangnetfunctie). De burgerlijke rechter biedt volgens ons echter een onvoldoende met waarborgen omklede rechtsgang. Het fiscale geschil wordt namelijk niet op haar fiscale merites beoordeeld. Het lek aan rechtsbescherming wordt dan ook niet gedicht omdat de burgerlijke rechter zal uitgaan van de rechtmatigheid van het door de Inspecteur genomen besluit. Dit omdat de belastingplichtige (eiser in civiele zaken) de bestuursrechtelijke rechtsgang onbenut heeft gelaten door de bezwaartermijn te laten verstrijken (leerstuk van de formele rechtskracht).

Volgens het Hof van Justitie geldt echter, zoals bepaald in onder andere het arrest Volkswagen<sup>2</sup> alsmede het arrest Astone,<sup>3</sup> dat een vervaltermijn waarvan het verstrijken betekent dat een onvoldoende voortvarende belastingplichtige, die niet eerder om aftrek van de voorbelasting heeft verzocht, kan worden bestraft met het verlies van het recht op btw-aftrek. Hierdoor kan strijd ontstaan met het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel, de randvoorwaarden waar het nationale recht aan moet voldoen.<sup>4</sup>

Indien een belastingplichtige buiten de bezwaartermijn van zes weken wordt geconfronteerd met de wetenschap dat hij in het verleden te veel btw heeft betaald en deze binnen vijf jaar door middel van een suppletie alsnog wil herstellen, dan is in onze optiek geen sprake van onvoldoende voortvarend handelen door de belastingplichtige. Dat brengt met zich mee dat een belastingplichtige ook niet bestraft moet kunnen worden door het op een teruggaaf van btw te verliezen. Des te meer omdat de nationale termijn van vijf jaar voor het naheffen van btw (met rechtsbescherming) afwijkt van de termijn van slechts zes weken om btw (met rechtsbescherming) terug te kunnen vragen.

Strijdigheid met Europese doeltreffendheids- en evenredigheidsbeginsel en beginsel van fiscale neutraliteit  
De vraag die bij ons resteert is of het de belastingplichtige in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt om btw terug te vragen in de ambtshalve sfeer (zonder rechtsbescherming), hetgeen in strijd is met onder andere het Europese doeltreffendheids- en evenredigheidsbeginsel alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit. Omdat het besluit van de Inspecteur via de burgerlijke rechter niet inhoudelijk getoetst wordt, wordt niet conform het Unierechtelijk beginsel van effectieve rechtsbescherming gehandeld. Het is dan ook aan te bevelen dat het Hof van Justitie zich uitlaat over de vraag of het samenstel van Nederlandse materiële en formele bepalingen het recht op aftrek van voorbelasting onmogelijk of uiterst moeilijk maakt.

Voor ons is die vraag eenvoudig te beantwoorden vanuit het oogpunt van de ondernemer. Het onredelijke verschil laat zich vooral kenmerken door de gevallen waar de Belastingdienst kan naheffen en de belastingplichtige het verzoek om ambtshalve vermindering kan indienen.

De ondernemer kan op enig moment geconfronteerd 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. Tot dusver geen probleem. De belastingplichtige kan zijn recht op aftrek van voorbelasting effectueren via een beroep op artikel 31, lid 2 en 3, Wet OB 1968. Artikel 31, lid 8, Wet OB 1968 bepaalt dat de Inspecteur op het verzoek om teruggaaf beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking. Daartegen staat bezwaar en beroep open. In die gevallen maken de Nederlandse nationale procesregels het recht op aftrek van voorbelasting niet onmogelijk of uiterst moeilijk. Het doeltreffendheidsbeginsel lijkt in dit geval niet te worden geschonden.

Het is echter compleet 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 vijf jaar. Met als verschil dat bij een naheffingsaanslag bezwaar en beroep mogelijk is, en juist deze mogelijkheid bij een ingediend verzoek is uitgesloten. Zijn casus kan niet door een fiscale rechter worden getoetst en daarmee is de kous af. In deze gevallen maken de Nederlandse nationale procesregels het recht op aftrek van voorbelasting uiterst moeilijk dan wel onmogelijk waardoor het beginsel van effectieve rechtsbescherming is geschonden.

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

Wij vinden dat geen rechtvaardiging bestaat voor een ongelijke behandeling tussen overheid en burger als het gaat om 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 om een teruggaaf waar na afloop van de zeswekentermijn 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. Er lijkt voor ons maar één oplossing te bestaan:

Geef de ondernemer bij in de afgelopen vijf jaar te veel betaalde btw altijd toegang tot de fiscale rechter!  
Oplossingsrichtingen

Om dit zonder medewerking van de wetgever te kunnen bewerkstelligen zien wij een kans om een teruggaaf van btw in de ambtshalve sfeer door middel van een procedure bij het Hof van Justitie af te dwingen. Hiertoe dient een belastingplichtige bezwaar te maken tegen een afwijzing van een besluit om ambtshalve teruggaaf te verlenen en vervolgens in beroep, hoger beroep en vervolgens in cassatie te gaan tegen de niet-ontvankelijkheid van zijn bezwaar om vervolgens de Hoge Raad te verzoeken prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie te stellen of de uitoefening van het recht op btw-aftrek in Nederland onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt en strijdig is met het doeltreffendheids- en evenredigheidsbeginsel alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit. Wel heeft het onze voorkeur dat de wetgever ook inziet dat de Europese btw-beginselen, zoals onder andere weergegeven in het Handvest, worden omgezet in Nederlandse (formele) belastingwetgeving. Wellicht door een derde lid aan artikel 65 AWR toe te voegen met de tekst:

‘Indien de belastingplichtige een verzoek om ambtshalve vermindering heeft gedaan en dat verzoek geheel of gedeeltelijk wordt afgewezen, beslist de Inspecteur dat bij een voor bezwaar vatbare beschikking.’