

NTFR 2014/2376 Relativering verdedigingsbeginsel in belastingrecht

Conclusie A-G IJzerman 09 juli 2014, nr.12/05832

Hof Den Bosch 07 november 2012, nr.08/00267

Conclusie A-G IJzerman 09 juli 2014, nr.12/05864

Conclusie A-G IJzerman 09 juli 2014, nr.12/05857

Conclusie A-G IJzerman 09 juli 2014, nr.12/05865

Conclusie A-G IJzerman 09 juli 2014, nr.12/05873

Belastingjaar/tijdvak	1996-2001	☐ Brondocument
Wetsartikelen	AWR-art. 67e Awb-art. 8:42 AWR-art. 16 AWR-art. 27e AWR-art. 47 AWR-art. 67d EVRM-art. 6 Wet OB 1968-art. 3 Awb-art. 3:2	
Auteur	mr. I.R.J. Thijssen	
ECLI	ECLI:NL:PHR:2014:1270	

Samenvatting

A-G IJzerman heeft conclusies genomen in een vijftal zaken waarin zogeheten oogst-op-stamcontracten aan de orde zijn. In deze zaken zijn in cassatie vooral formele klachten aangevoerd.

De Belastingdienst heeft een grootschalig onderzoek verricht naar tuinders die zogeheten oogst-op-stamcontracten hebben afgesloten met rechtspersonen opgericht naar Pools recht. Naar aanleiding van dit onderzoek zijn naheffingsaanslagen OB en navorderingsaanslagen IB en VPB met boeten opgelegd. Deze oogst-op-stamcontracten houden in dat de tuinders al op stam nog te kweken en daarna te oogsten tuinbouwproducten, groenten en fruit, verkochten aan Poolse vennootschappen. Na verloop van tijd werden de gerealiseerde oogsten door of namens die vennootschappen, over de veiling of rechtstreeks, verkocht aan afnemers. Kernpunt van deze procedure is of de hiermee behaalde opbrengsten, als volgens contract, moeten worden toegerekend aan de desbetreffende Poolse vennootschappen, dan wel aan belanghebbenden omdat die contracten niet reëel te achten zijn, maar dienen te worden aangemerkt als schijnhandelingen ter maskering van de werkelijke verhoudingen. De inspecteur heeft zich op het laatste standpunt gesteld. In verband daarmee is de inspecteur van mening dat belanghebbenden ter zake van de leveringen aan de veiling en aan andere afnemers omzetbelasting hadden moeten aangeven en voldoen. Bovendien dienen deze leveringen voor de bepaling van de winst in aanmerking te worden genomen.

Hof Den Bosch heeft de inspecteur in het gelijk gesteld. Daartoe heeft het hof overwogen dat belanghebbenden, ondanks de gepretendeerde verkoop op stam, het belang bij de oogst hebben behouden. Het hof heeft de contracten met de Poolse vennootschappen als schijnhandelingen aangemerkt, zodat belanghebbenden de geogste producten op eigen naam en voor eigen rekening hebben geleverd aan de veiling.

Belanghebbenden betogen dat raadsheer Gladpootjes van Hof Den Bosch niet onpartijdig is geweest. Belanghebbenden veronderstellen dat Gladpootjes in het verleden betrokken is geweest bij de bestrijding van de oogst-op-stamconstructies. Belanghebbenden baseren deze veronderstelling op het feit dat Gladpootjes uit hoofde van zijn vorige functie bij het Ministerie van Financiën lid was van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding, samen met B die de onderhavige procedure namens de inspecteur heeft gevoerd. Volgens A-G IJzerman slaagt het middel. Een raadsheer die ten tijde van de aanslageregeling en de bezwaarfase in een andere functie betrokken was bij een ministeriële taakgroep die zich (mede) bezig hield met de bestrijding van constructies als waarvan belanghebbende in casu wordt 'verdacht', kan zijns inziens in redelijkheid bij belanghebbenden de schijn wekken van gebrek aan onvooroordeeldheid ten opzichte van de materie waarover hij later als raadsheer heeft te beslissen.

Het hof heeft feitelijk geoordeeld dat de Poolse vennootschap niet als eigenaar over de producten heeft kunnen beschikken, maar dat belanghebbenden de geogste producten op eigen naam en voor eigen rekening hebben geleverd aan de veiling. De advocaat-generaal acht dat feitelijke oordeel niet onbegrijpelijk. Voorts is de advocaat-generaal van mening dat het hof de juiste maatstaf heeft aangelegd door geen waarde te hechten aan de (schijn)contracten en de (economische) realiteit doorslaggevend te achten.

Volgens de advocaat-generaal heeft het hof ook terecht de bewijslast omgekeerd. Ervan uitgaande dat sprake is van schijnhandelingen, moeten belanghebbenden bij het doen van de aangiften zich ervan bewust zijn geweest dat een aanzienlijk bedrag aan verschuldigde belasting op basis van die aangiften niet zou worden geheven. Belanghebbenden hebben aldus niet de vereiste aangifte gedaan. Bovendien is sprake van kwade trouw in de zin van art. 16 AWR.

Als uitgegaan wordt van schijnhandelingen, dan waren belanghebbenden zich bewust van het feit dat de aangiften onjuist waren. Het hof heeft mitsdien kunnen oordelen dat belanghebbenden opzettelijk onjuiste aangiften hebben gedaan. De boetes zijn daarom terecht opgelegd. Volgens de advocaat-generaal heeft het hof daarbij onder ogen gezien dat de (enkelvoudige) belasting is vastgesteld met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast.

In nr. 12/05832 wordt geklaagd dat de hofuitspraak niet uitsluit dat door belanghebbende afgelegde verklaringen vanwege zijn inlichtingenplicht ex art. 47 AWR, in strijd met art. 6 EVRM ten grondslag zijn gelegd aan de oplegging van de boetes. Het hof heeft niet gespecificeerd op grond van welke feiten de boete gerechtvaardigd is. Volgens de advocaat-generaal kan daarom niet worden uitgesloten dat bij de boeteoplegging wilsafhankelijke verklaringen van belanghebbende zijn gebruikt. Het hof heeft ten onrechte onbesproken gelaten of de door de inspecteur afgedwongen verklaringen voor het bewijs van de boete zijn gebruikt. Ook heeft het hof in deze zaak niet gemotiveerd waarom sprake is van strafverzwarende omstandigheden.

Belanghebbenden hebben zich beroepen op het verdedigingsbeginsel. De advocaat-generaal gaat ervan uit dat art. 41 van het Handvest van de grondrechten van toepassing is. In de jurisprudentie van het HvJ is thans de lijn dat schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, naar Unierecht pas tot nietigverklaring van het na afloop van de administratieve procedure genomen besluit kan leiden, indien de desbetreffende procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben. De gevolgen van een schending van het verdedigingsbeginsel zijn een nationaalrechtelijke aangelegenheid, aldus de advocaat-generaal.

Als bij uitspraak op bezwaar een belastingaanslag wordt verminderd, zou gezegd kunnen worden dat wellicht een lagere aanslag zou zijn opgelegd indien belanghebbende was gehoord vóór het opleggen van die bezwarende maatregel zodat hij meteen zijn bezwaren kenbaar had kunnen maken. Anderzijds lijkt het de advocaat-generaal maar de vraag of een belanghebbende daardoor is geschaad. In geval van bezwaar tegen een belastingaanslag kan, uitzonderingen daargelaten, desverzocht uitstel van betaling worden verkregen voor het betwiste bedrag. Verder geldt in het algemeen voor financiële beschikkingen zoals belastingbeschikkingen, dat de gevolgen van een schending van het verdedigingsbeginsel, uitzonderingen daargelaten, ongedaan kunnen worden gemaakt door het bieden van financiële compensatie. Dat relateert, naar de advocaat-generaal meent, de rol van het onderhavige verdedigingsbeginsel in belastingprocedures. Die relativering moet zich zijns inziens ook uitstrekken tot de gevolgen die te verbinden zijn aan eventuele schending. Nietigverklaring van opgelegde belastingaanslagen lijkt de advocaat-generaal in het algemeen een (veel) te zware maatregel. In casu is niet aangevoerd dat indien vóór het nemen van het primaire besluit was gehoord, de uiteindelijke uitkomst van de procedure anders zou zijn geworden. Ook daarom ziet de advocaat-generaal geen aanleiding tot enige nietigverklaring deswege.

Verder heeft de advocaat-generaal nog opgemerkt dat art. 8:42 Awb niet is geschonden. Gezien de grote omvang van het dossier zijn partijen overeengekomen dat de inspecteur alle stukken waarover hij beschikt in het kader van het opleggen van de onderhavige navorderingsaanslagen in kopie aan de gemachtigde zal verstrekken, waarna een selectie van die stukken aan het hof zal worden gezonden. Het hof heeft aannemelijk geacht dat de inspecteur inderdaad alle stukken aan belanghebbende in kopie heeft verstrekt. De advocaat-generaal merkt op dat art. 8:42 Awb beoogt de belangen van belanghebbende te beschermen. De advocaat-generaal meent dat aan die bescherming ruimschoots is voldaan nu belanghebbende de beschikking heeft gekregen over alle op de zaak betrekking hebbende stukken. Overigens is er volgens de advocaat-generaal geen rechtsregel die met zich brengt dat het hof de selectie van de relevante stukken voor zijn beslissing niet aan partijen mag overlaten. Partijen bepalen de omvang van het geding.

Commentaar

A-G IJzerman bespreekt in zijn vijf conclusies een aanzienlijke hoeveelheid formeelrechtelijke klachten, maar dit commentaar beperkt zich tot hetgeen door de advocaat-generaal wordt geconcludeerd aangaande de (gevolgen van) schending van het verdedigingsbeginsel. Over datzelfde verdedigingsbeginsel verzocht de Hoge Raad op 22 februari 2013 (nr. 10/02774 en 10/02777, NTFR 2013/537) in een andere zaak om een prejudiciële beslissing van het HvJ en inmiddels – na conclusie van A-G Wathelet (25 februari 2014, zaak C-129/13 en C-130/13, NTFR 2014/1053) – heeft het HvJ op 3 juli 2014 hierover beslist (ECLI:EU:C:2014:2041). Het HvJ verklaart onder meer voor recht dat: 'De nationale rechter, die verplicht is om de volle werking van het Unierecht te waarborgen, kan bij de beoordeling van de gevolgen van een schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder van het recht om te worden gehoord, rekening ermee houden dat een dergelijke schending pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop zou kunnen hebben gehad.'

In de procedure bij het HvJ had belanghebbende erkend dat ook zonder de schending van het verdedigingsbeginsel de procedure geen andere afloop zou hebben gehad, en daarin is het verschil gelegen met de onderhavige zaak waarover A-G IJzerman heeft geconcludeerd. In de onderhavige procedure staat namelijk vast dat bij de uitspraak op bezwaar het oorspronkelijke besluit, de naheffingsaanslag, aanzienlijk is verlaagd. A-G IJzerman lijkt in zijn conclusie (punt 9.22) met de term 'wellicht' de suggestie te willen wekken alsof het mogelijk zou zijn geweest dat geen lagere naheffingsaanslag zou zijn opgelegd als belanghebbende wel meteen (de gronden van) zijn bezwaren kenbaar had kunnen maken voorafgaande aan de bezwarende maatregel, maar mij is onduidelijk op welke reële situatie (dus afgezien van een halsstarrige aanslagregelaar) de advocaat-generaal precies doelt. In r.o. 2.3 van Hof Den Bosch 7 november 2012, nr. 08/00274 was immers als feit vastgesteld dat de verlaging van de naheffingsaanslag heeft plaatsgevonden 'naar aanleiding van het tegen de naheffingsaanslag ingediende bezwaar als gevolg waarvan de inspecteur in zijn uitspraak op bezwaar is uitgegaan van een opbrengst per vaste plant van f 0,5565 (in plaats van het in eerste instantie door de Inspecteur gehanteerde bedrag van f 1,06)'. Ik zie dan ook niet goed in waarom de naheffingsaanslag niet direct tot dit lagere bedrag zou zijn vastgesteld indien dezelfde grond (die de oorzaak was om de naheffingsaanslag in bezwaar te verlagen) reeds voorafgaande aan de naheffingsaanslag bekend zou zijn bij de inspecteur. Overigens blijft de opbrengst per plant ook na bezwaar een (feitelijk) geschilpunt en in (hoger) beroep staat belanghebbende dan ook een (nog) lagere opbrengst per plant voor dan de f 0,5565 waarvan de inspecteur bij zijn uitspraak op bezwaar is uitgegaan.

Mijns inziens zou in het onderhavige geval dus een veel lagere naheffingsaanslag zijn vastgesteld indien belanghebbende voorafgaande aan de aanslagoplegging zou zijn gehoord (naar aanleiding van het pas veel later aan hem verstrekte controlerapport met daarin de te hoge opbrengst per plant) waardoor het door het HvJ genoemde gevolg van 'nietigverklaring' van de naheffingsaanslag in beeld komt. De advocaat-generaal vindt echter dat nietigverklaring van een opgelegde belastingaanslag in het algemeen een veel te zware maatregel zou zijn omdat belanghebbenden om een tweetal redenen niet geschaad zouden zijn: ten eerste omdat bij bezwaar desgevraagd uitstel van betaling kan worden verkregen voor het betwiste bedrag van een belastingaanslag en ten tweede omdat bij belastingaanslagen de gevolgen van schending van het verdedigingsbeginsel 'ongedaan kunnen worden gemaakt door het bieden van financiële compensatie'. Dit relateert de rol van het verdedigingsbeginsel in belastingprocedures, aldus de advocaat-generaal. Ik begrijp niet goed dat vernietiging van een naheffingsaanslag vanwege schending van het verdedigingsbeginsel een te zware maatregel zou zijn. Weinig staat er voor de inspecteur aan in de weg om een nieuwe (lagere) naheffingsaanslag op te leggen, dit keer volgens de regelen der kunst, dus pas nadat belanghebbende is gehoord. Daaraan doet niet af dat een inspecteur de naheffingstermijn heeft laten

verstrijken, omdat ook een buiten deze termijn opgelegde naheffingsaanslag rechtskracht heeft en niet van rechtswege nietig is.

De suggestie van de advocaat-generaal dat een belanghebbende bij zijn bezwaarschrift om uitstel van betaling kan verzoeken, betekent niet dat een dergelijk verzoek (automatisch) wordt gehonoreerd (nog afgezien van de in art. 10 IV 1990 omschreven gevallen waarin een belastingaanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar is). Uit de stukken wordt niet duidelijk of in het onderhavige geval uitstel van betaling is verleend, maar het HvJ (punt 64) stelde in het eerdergenoemde arrest reeds vast dat een bezwaarprocedure niet tot gevolg heeft dat de tenuitvoerlegging van een bezwarend besluit automatisch wordt opgeschort en dat dit besluit onmiddellijk buiten toepassing wordt gesteld. Een automatisch verleend uitstel (tot het moment waarop belanghebbende alsnog op een juiste wijze is gehoord) kan eventueel een rechtvaardiging vormen om het recht om voorafgaande aan een bezwarend besluit te worden gehoord, te beperken (HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11 (Textdata Software), EU:C:2013:588, punt 85). Maar zoals gezegd kent Nederland geen bepaling die de opschorting van de tenuitvoerlegging automatisch regelt in geval een belanghebbende niet vooraf is gehoord zodat de door de advocaat-generaal geopperde suggestie dat een belanghebbende om uitstel kan verzoeken geen rechtvaardiging vormt voor de schending van het verdedigingsbeginsel.

Ten slotte is onduidelijk wat de advocaat-generaal bedoelt met het ongedaan maken van een schending van het verdedigingsbeginsel door het bieden van financiële compensatie. Het ongedaan maken van een dergelijke schending is feitelijk onmogelijk. De tijd kan immers niet worden teruggedraaid en het feit dat belanghebbende in een latere fase alsnog zijn bezwaren naar voren kan brengen doet daaraan niet af. Zo overwoog het HvJ (15 oktober 2002, zaak C-238/99 e.a.) bijvoorbeeld in een gelijksoortige aangelegenheid dat een schending van het recht van toegang tot het dossier in de procedure voorafgaand aan de vaststelling van een beschikking niet gedekt kan worden door het enkele feit dat de toegang tijdens de gerechtelijke procedure mogelijk is geworden. Analooq aan dit arrest betekent dit dat in het geval een belastingplichtige geen gebruik heeft kunnen maken van zijn recht te worden gehoord voorafgaand aan het vaststellen van een naheffingsaanslag of utb, niet gerepareerd kan worden doordat hij in een latere (bezwaar)fase alsnog zijn standpunten naar voren heeft kunnen brengen.

Dan blijft over de door de advocaat-generaal gesuggereerde financiële compensatie die geboden kan worden indien sprake is van een schending van het verdedigingsbeginsel. De advocaat-generaal laat echter volledig in het midden waaruit deze financiële compensatie zou kunnen of moeten bestaan, maar ik vrees dat de advocaat-generaal van mening is dat de lagere naheffingsaanslag op zichzelf al voldoende financiële compensatie biedt. Of zou belanghebbende volgens de advocaat-generaal wellicht (ook) nog een integrale kostenvergoeding moeten krijgen vanwege het feit dat hij genoodzaakt was een bezwaarprocedure aanhangig te maken om alsnog een lagere naheffingsaanslag te bewerkstelligen? Maar misschien doelt de advocaat-generaal met financiële compensatie wel op een zodanige schadevergoeding dat de financiële gevolgen van de naheffingsaanslag geheel teniet worden gedaan. Allemaal vragen die boven de markt blijven hangen totdat de Hoge Raad, als hoogste nationale rechter, zich een keer zal uitlaten over de gevolgen die verbonden moeten worden aan de schending van het verdedigingsbeginsel.

En juist omdat de nationale rechter de gevolgen moet bepalen die aan een dergelijke schending verbonden zijn, had ik van de advocaat-generaal een wat uitgebreidere conclusie verwacht, waarin – bijvoorbeeld – ook enige parallellen getrokken zouden zijn met de rijkgeschakeerde jurisprudentie over de gevolgen die verbonden zijn aan schending van de hoorplicht in de bezwaarfase en de gevallen waarin door de rechter wordt teruggewezen naar het bestuursorgaan om dit gebrek te herstellen. Zo is het volgens de Hoge Raad (HR 18 april 2003, nr. 37.790, NTFR 2003/761) pas mogelijk om aan de schending van de hoorplicht in de bezwaarfase voorbij te gaan, indien de belastingplichtige niet is benadeeld, bijvoorbeeld omdat tussen partijen (uiteindelijk) geen verschil van mening bestaat over de relevante feiten en het geschil betrekking heeft op een aangelegenheid waarbij de inspecteur geen beleidsvrijheid toekomt. In het onderhavige geval is er echter een voortdurend (feitelijk) geschil tussen belanghebbende en de inspecteur over de opbrengst per plant, hetgeen zou betekenen – als dit arrest analoog zou worden toegepast op schending van de hoorplicht in de aan de aanslagoplegging voorafgaande fase – dat sprake is van benadeling als gevolg waarvan de naheffingsaanslag vernietigd zou moeten worden. Daarnaast is in het onderhavige geval tevens sprake van beboeting, een aangelegenheid waar de aanslagregelend inspecteur bij uitstek een discretionaire bevoegdheid heeft. Het wachten is evenwel op een oordeel van de Hoge Raad.

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

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2014-2376>

Datum: 15-4-2016 10:46:04

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, 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.