

Fiscaal bestuursrecht

FED 2017/106

HOGE RAAD

2 juni 2017, nr. 16/03921

(Mrs. Overgaauw, Punt, Van Loon, Van Kalmthout, Beukers-Van Dooren)

m.nt. mw. mr. M.H.W.N. Lammers

Art. 201, 213 Communautair Douanewetboek (vervallen); art. 77, 84 Douanewetboek van de Unie

V-N Vandaag 2017/1243

NJB 2017/1298

V-N 2017/30.3

ECLI:NL:HR:2017:959

Schending verdedigingsbeginsel: toepassing van het andere afloop-criterium leidt tot vernietiging van de utb's

Belanghebbende, douane-expediteur, heeft in de periode 19 februari 2004 t/m 14 september 2004 aangifte gedaan voor het in het vrije verkeer brengen van voedingssupplementen. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat belanghebbende daarbij van te lage douanewaarden is uitgegaan en heeft utb's uitgereikt. Daartegen heeft belanghebbende rechtsmiddelen aangewend. Op 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2165, BNB 2015/226 heeft de Hoge Raad (eerste cassatie) geoordeeld dat het verdedigingsbeginsel is geschonden en dat de utb's moeten worden vernietigd als wordt geconcludeerd dat de procedure een andere afloop zou kunnen hebben gehad zonder de schending. De Hoge Raad verwees de zaak vervolgens naar Hof Amsterdam. Dat hof (23 juni 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:2442) oordeelde dat belanghebbende niet aanmemelijk heeft gemaakt dat wordt voldaan aan het zogenoemde 'andere afloop-criterium'. Belanghebbende heeft wederom beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad. Daar krijgt de procedure een andere afloop, want de Hoge Raad vernietigt de utb's. Daarbij geeft de Hoge Raad een richtsnoer hoe het 'andere afloop-criterium' moet worden ingevuld. Voor de vaststelling of wordt voldaan aan dit criterium kan van belang zijn of (i) verweermogelijkheden in de vorm van juridische stellingen dan wel (nieuwe) bewijsmiddelen, waarvan niet is uitgesloten dat deze een andere afloop konden bewerkstelligen, niet konden worden benut en (ii) belanghebbende had kunnen aanvoeren dat de inspecteur de feiten ook op een andere wijze had kunnen waarderen en interpreteren en zodoende niet tot het besluit had kunnen komen.

Het geschil betreft de uitnodigingen tot betaling van douanerechten.

OP HET BEROEP IN CASSATIE VAN BELANGHEBBENDE OVERWEEGT DE HOGE RAAD:**3 In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.**

3.1.1. Belanghebbende, douane-expediteur, heeft in de periode 19 februari 2004 tot en met 14 september 2004 achttien maal aangifte gedaan voor het in het vrije verkeer brengen van voedingssupplementen. Zij heeft telkens op eigen naam en voor eigen rekening aangifte gedaan in opdracht van [A] B.V. respectievelijk [B] B.V. (hierna: de opdrachtgevers).

3.1.2. De Inspecteur heeft met betrekking tot de hiervoor in 3.1.1 bedoelde aangiften een controle na invoer verricht om de juistheid van de aangegeven douanewaarde te onderzoeken. De bevindingen van deze controle vormden voor de FIOD-ECD aanleiding een strafrechtelijk onderzoek in te stellen.

3.1.3. Nog voordat het hiervoor in 3.1.2 bedoelde onderzoek door de FIOD-ECD was afgerond en van de bevindingen een schriftelijk verslag was opgemaakt, heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de aangegeven douanewaarde te laag is geweest en dat te weinig douanerechten zijn geheven. Aan belanghebbende zijn vervolgens de onderhavige vijf aanslagbiljetten, gedateerd 14 februari 2007, 27 februari 2007 (twee aanslagbiljetten), 16 maart 2007 respectievelijk 19 maart 2007, uitgereikt. Op elk daarvan zijn één of meer uitnodigingen tot betaling als bedoeld in artikel 7:6, lid 1, van de Algemene douanewet vermeld.

3.1.4. Belanghebbende heeft tegen de hiervoor in 3.1.3 bedoelde uitnodigingen tot betaling bezwaar gemaakt en de Inspecteur verzocht de gegevens kenbaar te maken waarop deze waren gebaseerd. Een proces-verbaal van het hiervoor in 3.1.2 vermelde, door de FIOD-ECD ingestelde onderzoek is op 9 oktober

2007 opgemaakt. Van dat proces-verbaal heeft de Inspecteur op 4 januari 2008 een deel ter beschikking gesteld aan belanghebbende.

3.1.5. Belanghebbende heeft op 3 maart 2010 tegen het niet-tijdig doen van uitspraak op bezwaar bij de Rechtbank beroep ingesteld. De Rechtbank heeft bij uitspraak van 16 augustus 2010 de Inspecteur gelast alsnog op de gemaakte bezwaren uitspraak te doen. Dit heeft de Inspecteur gedaan bij de onderwerpelijke, in één geschrift vervatte, uitspraken op bezwaar, gedagtekend 25 augustus 2010. Daarbij heeft hij op 24 augustus 2010 andere, nog niet eerder ter beschikking gestelde bescheiden van het proces-verbaal van de FIOD-ECD aan belanghebbende verstrekt om haar inzicht te geven in de naar zijn mening relevante gegevens over het verloop van de geldstromen, afkomstig van de opdrachtgevers in de Verenigde Staten. Bij de uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur de uitnodiging tot betaling van 16 maart 2007 verminderd en de overige uitnodigingen tot betaling gehandhaafd.

3.2. Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat zij voorafgaand aan de uitreiking van de bestreden uitnodigingen tot betaling een inbreng had kunnen leveren die voor het vaststellen van de uitnodigingen tot betaling van belang was, en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden. Het Hof heeft daarvoor redengevend geacht in de eerste plaats dat belanghebbende enkel heeft aangevoerd wat zij had willen onderzoeken en niet wat zij concreet had willen inbrengen, en in de tweede plaats dat de door belanghebbende bedoelde onderzoeken alle gericht zijn op de onderbouwing van haar stelling dat de provisiebetalingen aan de verkoper in de Verenigde Staten niet waren bestemd voor deze verkoper maar voor de desbetreffende PM-Teampartners. Omdat de Inspecteur zijn navordering heeft gegrond op het gegeven dat elke betaling die een voorwaarde voor de verkoop vormt tot de douanewaarde behoort, zou de Inspecteur tot navordering zijn overgegaan, aldus het Hof, ook indien belanghebbende voorafgaand aan het uitreiken van de uitnodigingen tot betaling sluitend bewijs zou hebben overgelegd dat de desbetreffende provisiebetalingen in de Verenigde Staten door de verkoper werden doorgesluisd naar de desbetreffende PM-Teampartners.

3.3. Het middel is gericht tegen de hiervoor in 3.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel betoogt dat, gelet op hetgeen in het verwijzingsarrest is overwogen over het na verwijzing met inachtneming van dat arrest van de Hoge Raad te verrichten onderzoek, het ervoor moet worden gehouden dat niet is uitgesloten dat de procedure van besluitvorming van de Inspecteur zonder schending van de rechten van de verdediging een andere afloop zou kunnen hebben gehad. De Rechtbank is immers, zo betoogt het middel onder meer, vanwege een andere waardering en interpretatie van de door de Inspecteur in een laat stadium verstrekte gegevens, tot de slotsom gekomen dat de Inspecteur de douanewaarde te hoog heeft vastgesteld, en heeft alle uitnodigingen tot betaling dienovereenkomstig verminderd.

3.4.1. Om vast te stellen of de besluitvormingsprocedure van de douaneautoriteiten met betrekking tot het uitreiken van uitnodigingen tot betaling een andere afloop had kunnen hebben, is onder meer van belang of verweermogelijkheden in de vorm van juridische stellingen dan wel (nieuwe) bewijsmiddelen, waarvan niet is uitgesloten dat deze een andere afloop konden bewerkstelligen, niet konden worden benut (vgl. HR 9 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2989, BNB 2015/227, rechtsoverweging 2.3.3, en HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2077, BNB 2016/208, rechtsoverweging 4.3). In dit verband kan ook van belang zijn of een belanghebbende, niet zonder redelijke grond, had kunnen aanvoeren dat de inspecteur de feiten op een andere wijze had moeten waarderen en interpreteren, zodat hij niet tot het genomen besluit had kunnen komen. Het gegeven dat de inspecteur een niet voor meerderlei uitleg vatbaar juridisch standpunt heeft, in dit geval het standpunt dat ingevolge artikel 29, lid 3, letter a, van het Communautair douanewetboek (hierna: het CDW) alle betalingen die een koper doet of heeft gedaan als voorwaarde voor de verkoop tot de douanewaarde behoren, neemt immers niet weg dat de waardering en de interpretatie van de door de inspecteur gestelde feiten zich kunnen lenen voor een discussie over het antwoord op de vraag of dat standpunt moet leiden tot de door de inspecteur gestelde gevolgen. Deze toetsing heeft het Hof niet uitgevoerd. De uitspraak van het Hof getuigt om die reden van een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt in zoverre.

3.4.2. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.4.1 is overwogen, kan 's Hof's uitspraak niet in stand blijven. Het middel behoeft voor het overige geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

Belanghebbende heeft zich van meet af aan op het standpunt gesteld dat de Inspecteur niet over het bewijs beschikte waarop de uitnodigingen tot betaling met toepassing van artikel 29 van het CDW konden worden gebaseerd. De Rechtbank heeft de door de Inspecteur pas bij zijn uitspraak op bezwaar overgelegde bewijsstukken zodanig gewaardeerd en geïnterpreteerd dat zij elke aan de uitnodigingen tot betaling ten grondslag gelegde douanewaarde heeft verminderd. In deze oordelen ligt besloten dat de onderhavige feitelijke omstandigheden en de juridische duiding ervan zodanig waren dat het besluit-

vormingsproces van de Inspecteur zonder schending van het verdedigingsbeginsel een andere afloop had kunnen hebben gehad. De uitnodigingen tot betaling dienen daarom te worden vernietigd.

4 *Proceskosten*

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie en de Inspecteur in de kosten van de gedingen voor het Hof.

5 *Beslissing*

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,
vernietigt de uitspraak van het Hof, behoudens de beslissing omtrent de vergoeding van immateriële schade, alsmede de uitspraak van de Rechtbank, behoudens de beslissingen omtrent het griffierecht en de proceskosten,

vernietigt de uitnodigingen tot betaling,
gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 503, en gelast dat de Inspecteur aan belanghebbende vergoedt het bij het Hof betaalde griffierecht ter zake van de behandeling van de zaak voor het Hof ten bedrage van € 454,

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 990 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, en

veroordeelt de Inspecteur in de kosten van de gedingen voor het Hof aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 2970 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Noot

De ontwikkelingen in de rechtsbescherming van de belastingplichtige kennen een grillig verloop. De ene keer staat iedereen op de bres om de rechtsbescherming te verbeteren en de andere keer vindt iedereen dat het wel weer wat minder kan (bijvoorbeeld de discussie bij de Panama Papers). Het verdedigingsbeginsel maakt onderdeel uit van de rechtsbescherming van de belastingplichtige en ook bij de nadere ontwikkeling en invulling hiervan zien we 'ups-and-downs' tevoorschijn komen. Inmiddels weten we dat het 'andere afloopcriterium' van belang is voor het bepalen welke gevolgen moeten worden verbonden aan een schending van het verdedigingsbeginsel maar wisten we nog niet hoe we dat moesten toepassen. De Hoge Raad brengt daar in dit arrest verandering in door 'handen en voeten' te geven aan dit criterium.

Het verdedigingsbeginsel is in 2008 door het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) op de kaart gezet om de rechtsbescherming van de belastingplichtige te verbeteren. Daartoe oordeelde het HvJ EU op 18 december 2008 (C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746 (*Sopropé*)) dat als de inspecteur een aanslag vaststelt die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt, de inspecteur de belastingplichtige voorafgaand daaraan in de gelegenheid moet stellen om zich uit te laten over de elementen. Dit oordeel van het HvJ EU zorgde voor een nieuwe dimensie in fiscale procedures. Daarbij ging het niet alleen over de vraag of het verdedigingsbeginsel is geschonden, maar ook over de vraag welke gevolgen er zouden moeten zijn als sprake is van een schending.

De jurisprudentie is bij deze beoordelingen van links naar rechts gegaan. Oordeelde de belastingrechtshouders in het begin nog dat een schending direct vernietiging van de aanslag of de utb tot gevolg moest hebben, later werd dit meer en meer genuanceerd.

Als eerste de nuancering bij de vraag of het verdedigingsbeginsel is geschonden. In eerste instantie was de tendens waarneembaar dat als de belastingplichtige voorafgaand aan het vaststellen van het bezwarende besluit niet was gehoord, direct de conclusie werd getrokken dat het verdedigingsbeginsel was geschonden. In de latere jurisprudentie wordt de 'soep niet meer zo heet gegeten'. Voordat wordt geconcludeerd tot schending van het verdedigingsbeginsel wordt eerst beoordeeld of een rechtvaardiging bestaat om het horen 'over te slaan'. Is zo'n rechtvaardiging aanwezig (bijvoorbeeld de invordering komt in gevaar), dan is geen sprake van een schending van het verdedigingsbeginsel. Ontbreekt een rechtvaardigingsgrond, dan komen we toe aan de tweede vraag en dat is welke gevolgen aan de schending moeten worden verbonden.

In het arrest *Kamino/Datema* (HvJ EU 3 juli 2014, C-129/13 en C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041) komt het HvJ EU tot het oordeel dat een schending van het verdedigingsrecht pas tot nietigverklaring van het besluit kan leiden als de procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop zou hebben gehad. Dit oordeel wordt in de wandelgangen ook wel het 'andere afloopcriterium' genoemd. Het HvJ EU licht

in het arrest niet toe waar zij met dit criterium precies het oog op heeft gehad. De nationale rechters moeten dit dus verder uitkristalliseren. De Hoge Raad heeft daar in dit arrest van 2 juni 2017 een aanvang mee genomen. Ik spreek bewust van 'een aanvang' omdat de Hoge Raad in r.o. 3.4.1. de woorden 'onder andere' hanteert. Dat duidt erop dat de Hoge Raad (nog) geen limitatieve opsomming wil geven. Wat zijn nu kwesties die voldoen aan het 'andere afloopcriterium'? Volgens de Hoge Raad is daarbij in de eerste plaats van belang of de belastingplichtige verweermogelijkheden, in de vorm van het innemen van juridische stellingen of het overleggen van (nieuwe) bewijsmiddelen, heeft gekregen waarvan niet is uitgesloten dat deze een andere afloop aan de procedure zouden kunnen geven. Een andere mogelijkheid is of de belastingplichtige in de gelegenheid is gesteld om aan te voeren dat de inspecteur de feiten op een andere wijze had moeten waarden en interpreteren, zodat hij niet tot het genomen besluit had kunnen komen. Heeft de belastingplichtige deze mogelijkheden niet gehad dan heeft de schending van het verdedigingsbeginsel de nietigverklaring van het besluit tot gevolg. De Hoge Raad geeft daar in deze zaak ook direct gevolg aan door de utb's te vernietigen. Daarmee zegeviert na jaren van procederen eindelijk het recht voor de belastingplichtige.

mw. mr. M.H.W.N. Lammers