

## Verdedigingsbeginsel niet geschonden nu bij dreigende verjaring omzetbelastingsschuld belanghebbende drie dagen is gegend om te reageren

<b>Instantie</b>	Hoge Raad, 19-06-2020 nr. 18/03982
<b>Zaaknummer(s)</b>	18/03982
<b>Datum uitspraak</b>	19-06-2020
<b>Belastingjaar/tijdvak</b>	2010
<b>Rubriek</b>	Formeel belastingrecht
<b>ECLI</b>	ECLI:NL:HR:2020:1044
<b>Brondocumenten</b>	Hoge Raad 19 juni 2020, nr. 18/03982, Beroepschrift in cassatie bij HR nr. 18/03982
<b>Formele relaties</b>	Conclusie: ECLI:NL:PHR:2019:779 Conclusie: ECLI:NL:PHR:2019:780 In cassatie op : ECLI:NL:GHDHA:2018:2074
<b>Auteur</b>	Mr. V.S. Huygen van Dyck-Jagersma
<b>NTFR</b>	2020/1954
<b>Datum publicatie</b>	25-06-2020
<b>NTFR</b>	

### Samenvatting

Belanghebbende drijft een onderneming. Naar aanleiding van een boekenonderzoek heeft de inspecteur gesteld dat er een omzetcorrectie moet plaatsvinden. Belanghebbende heeft het concept-controlerapport ontvangen op vrijdag 27 november 2015. Daarbij is aan belanghebbende een termijn gegend tot uiterlijk maandag 30 november 2015 om te reageren op het voornemen om een naheffingsaanslag omzetbelasting op te leggen. Hof Den Haag (15 augustus 2018, nr. 18/00349, NTFR 2018/2095) heeft geoordeeld dat het verdedigingsbeginsel niet is geschonden. De Hoge Raad onderschrijft dat oordeel. De vraag of de inspecteur een rechtvaardiging heeft om niet te horen, moet telkens worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval. Uit het arrest Prequ' Italia kan niet worden afgeleid dat in alle gevallen zonder meer mag worden afgezien van het voorafgaand horen indien geen strikte voorwaarden worden toegepast bij het aan de belanghebbende verlenen van uitstel van betaling voor de geheven douanerechten of omzetbelasting. Een dreigende verjaring van de heffing van omzetbelasting kan een rechtvaardiging zijn om niet te horen of om de termijn voor reactie tot het minimum te bekorten. In dit geval heeft de inspecteur ondanks een dreigende verjaring van de omzetbelastingsschuld belanghebbende in de gelegenheid gesteld te reageren. Het verdedigingsbeginsel is dus niet geschonden.

(Volgt ongegrondverklaring.)

### Feiten

(Ontleend aan de hofuitspraak.)

Belanghebbende drijft een onderneming. Naar aanleiding van een boekenonderzoek heeft de inspecteur gesteld dat een omzetcorrectie moet plaatsvinden. Belanghebbende heeft het concept-controlerapport ontvangen op vrijdag 27 november 2015. Daarbij is aan belanghebbende een termijn gegend tot uiterlijk maandag 30 november 2015 om te reageren op het voornemen om een naheffingsaanslag omzetbelasting op te leggen.

### Geschil

2.1. Voor het Hof was onder meer in geschil of de Inspecteur het Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging (hierna: het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel) heeft geschonden door belanghebbende drie dagen (waaronder één werkdag) te geven om te

reageren op het voornemen belanghebbende een naheffingsaanslag in de omzetbelasting op te leggen.

2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet heeft geschonden, zelfs niet indien hij belanghebbende in het geheel geen reactietermijn zou hebben gegeven. Het Hof heeft dit afgeleid uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 20 december 2017, Prequ' Italia Srl (HvJ 20 december 2017, Prequ' Italia Srl, C-276/16, ECLI:EU:C:2017:1010; hierna: het arrest Prequ' Italia). Uit het arrest Prequ' Italia volgt, aldus het Hof, dat van een schending van het verdedigingsbeginsel geen sprake is indien een bezwarend besluit wordt vastgesteld zonder de belanghebbende van tevoren te horen indien de belanghebbende de mogelijkheid heeft om achteraf alsnog te worden gehoord en daarnaast aan de volgende twee voorwaarden is voldaan: (i) de beperking van het recht om vooraf te worden gehoord, moet beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en (ii) er is geen sprake van een onevenredige en onduidbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast. Naar het oordeel van het Hof volgt uit het arrest Prequ' Italia met betrekking tot de hiervoor weergegeven voorwaarde (i) dat het algemene belang van de Europese Unie bij een tijdige inning van haar eigen middelen bij douanebeschikkingen altijd aanwezig is. Naar het oordeel van het Hof geldt dit ook voor de omzetbelasting vanwege het algemene belang dat de Europese Unie bij de inning van eigen middelen heeft, dat controles onverwijld en doeltreffend kunnen worden uitgevoerd. Met betrekking tot de hiervoor weergegeven voorwaarde (ii) geldt naar het oordeel van het Hof dat deze voorwaarde al is vervuld indien in beginsel uitstel van betaling mogelijk is en de nationale bepalingen voor het verlenen van dergelijk uitstel niet te eng worden toegepast.

2.2.2. Het Hof heeft in aanmerking genomen dat de inning van de omzetbelasting in het gedrang dreigde te komen vanwege een niet aan de Inspecteur toe te rekenen tijdsverloop omdat belanghebbende telkens onvoldoende concreet heeft geantwoord op de verschillende vragenbrieven van de Inspecteur. Verder is volgens het Hof van een 'eng' uitstelbeleid in de zin van het arrest Prequ' Italia geen sprake: belanghebbende heeft in het bezwaarschrift expliciet verzocht om uitstel van betaling en niet is gebleken dat het gevraagde uitstel niet zou zijn verleend. Voor het geval zijn uitleg van het arrest Prequ' Italia niet juist is, is het Hof van oordeel dat, gezien de specifieke omstandigheden van dit geval, de termijn van drie dagen die belanghebbende heeft gekregen voor zijn verweer tegen het voornemen tot het opleggen van de naheffingsaanslag, voor belanghebbende voldoende was om op doeltreffende wijze verweer te voeren in de zin van het arrest van het Hof van Justitie van 18 december 2008, Sopropé – Organizações de Calçado Lda (HvJ 18 december 2008, Sopropé – Organizações de Calçado Lda, C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746; hierna: het arrest Sopropé).

2.3. De middelen richten zich tegen de hiervoor in 2.2.1 en 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof.

## **Rechtsoverwegingen**

2.4.1. Bij de beoordeling van de middelen stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

2.4.2. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, zoals weergegeven in de onderdelen 4 tot en met 6 van de gemeenschappelijke bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal (red. ECLI:NL:PHR:2019:780), volgt de regel dat aan de hand van de specifieke omstandigheden van elk geval moet worden beoordeeld of een beperking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel toelaatbaar is. Hierbij moet met name rekening worden gehouden met de aard van de betrokken handeling, de context van de vaststelling ervan en de rechtsregels die de betrokken materie beheersen (zie HvJ 25 oktober 2011, Solvay/Commissie, C-110/10 P, ECLI:EU:C:2011:687, punt 63, HvJ 18 juli 2013, Commissie e.a./Kadi, gevoegde zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, ECLI:EU:C:2013:518, punt 102 en HvJ 16 mei 2017, Berlioz Investment Fund SA, C-682/15, ECLI:EU:C:2017:373, punt 97 (red. NTFR 2017/1441)). Deze regel geldt ook voor bezwarende

besluiten die worden vastgesteld met toepassing van een nationale regeling die valt binnen de werkingssfeer van het Unierecht (HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809 (red. NTFR 2015/2115), waaronder de Wet op de omzetbelasting 1968 moet worden begrepen.

2.4.3. In een geval waarin de belanghebbende niet voorafgaand aan het vaststellen van het bezwarende besluit is gehoord, heeft het Hof van Justitie in het arrest Prequ' Italia verduidelijkt dat het horen van de belanghebbende tijdens de fase van bezwaar tegen dit bezwarende besluit onder bepaalde voorwaarden alsnog de eerbiediging van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel kan verzekeren. Tot de in aanmerking te nemen omstandigheden van het geval behoort dan of en, zo ja, onder welke voorwaarden de tenuitvoerlegging van het bezwarende besluit (al dan niet automatisch) kan worden opgeschort tijdens de fase van bezwaar (zie het arrest Prequ' Italia, punten 51 tot en met 61 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dit is in overeenstemming met de hiervoor in 2.4.2 weergegeven uitgangspunten. Uit het arrest Prequ' Italia kan daarom niet worden afgeleid dat het Hof van Justitie heeft aanvaard dat bij een voornemen om douanerechten of omzetbelasting te heffen in alle gevallen zonder meer mag worden afgezien van het voorafgaand horen van de belanghebbende indien geen strikte voorwaarden worden toegepast bij het aan de belanghebbende verlenen van uitstel van betaling voor de geheven douanerechten of omzetbelasting. Het is buiten redelijke twijfel dat het antwoord op de vraag of de inspecteur bij een voornemen tot heffing van douanerechten of omzetbelasting een rechtvaardiging heeft om voorafgaand aan de heffing de belastingplichtige niet te horen, telkens moet worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval. Het hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordeel van het Hof geeft daarom in zoverre blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

2.5. De middelen voor het overige richten zich tegen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof. Zij kunnen niet tot cassatie leiden. De Inspecteur heeft ondanks de dreigende verjaring van de omzetbelastingsschuld belanghebbende voorafgaand aan het opleggen van de naheffingsaanslag in de gelegenheid gesteld om te worden gehoord. Hiervan uitgaande kunnen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen van het Hof zelfstandig zijn beslissing dragen dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in dit geval niet is geschonden. Een dreigende verjaring van de heffing van omzetbelasting is een grond die kan rechtvaardigen dat de belanghebbende niet voorafgaand aan het opleggen van de naheffingsaanslag in de gelegenheid wordt gesteld te worden gehoord (vgl. HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3295 (red. NTFR 2015/3014), rechtsoverweging 2.2.2). Bovendien kan een dreigende verjaring ook rechtvaardigen dat de termijn voor het reageren op het voornemen tot naheffing tot een minimum wordt bekort, zelfs indien daardoor tekort wordt gedaan aan de mogelijkheid doeltreffend te reageren op het voornemen tot naheffing. De in het arrest Sopropé bedoelde termijn eindigt immers nooit later dan op het tijdstip waarop moet worden overgegaan tot heffing in verband met een dreigende verjaring (zie HR 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:873 (red. NTFR 2020/1528), rechtsoverweging 2.2.2). In dit verband voeren de middelen nog aan dat een zeker tijdsverloop van het boekenonderzoek tot 18 juni 2015 niet is toe te rekenen aan belanghebbende maar aan de Inspecteur. Uit de uitspraak van het Hof of de stukken van het geding blijkt echter niet dat deze klacht ook voor het Hof is aangevoerd. De beoordeling ervan vergt een onderzoek van feitelijke aard, waarvoor de cassatieprocedure geen mogelijkheid biedt.

2.6. Uit hetgeen hiervoor in 2.4 en 2.5 is overwogen, volgt dat de middelen, hoewel deels terecht voorgesteld, niet tot cassatie kunnen leiden.

(Volgt ongegrondverklaring).

## **Commentaar**

*Ook bij belangen Unie concrete rechtvaardiging beperking verdedigingsrechten vereist*

A-G Ettema schreef een gezamenlijke bijlage bij deze en twee andere cassatieprocedures. Daarbij schreef ik een gecombineerd commentaar in NTFR 2019/2099. Hier speelde de vraag: wordt in douane- en btw-zaken een reële bescherming van de verdedigingsrechten gewaarborgd of mag die

standaard worden doorbroken, omdat het om de financiële belangen van de Unie zelf gaat, mits voldoende ruime mogelijkheden op uitstel van betaling bestaan? De suggestie dat een standaard-rechtvaardiging (of 'abstracte toets') voldoende is, vloeit namelijk voort uit het arrest Prequ' Italia van het HvJ (20 december 2017, zaak C-276/16). Hof Den Haag ging in de onderliggende uitspraak mee in die gedachte (zie r.o. 6.6).

De advocaat-generaal kwam na analyse van een scala aan uitspraken van het HvJ tot een veel optimistischer uitkomst. Zij concludeerde dat de conclusie van Hof Amsterdam en Hof Den Haag in deze zaken niet de juiste is. Uit Prequ' zou toch niet volgen dat de inning van Uniemiddelen altijd een rechtvaardiging biedt? Niet die abstracte toets – gaat het om Uniemiddelen, dan is sprake van een rechtvaardiging – maar een individuele toets moet worden aangelegd, waarbij belangen tegen elkaar worden afgewogen. Met haar slotconclusie dat het buiten redelijke twijfel is dat een concrete toetsing moet plaatsvinden, stuurde de advocaat-generaal op dit punt niet aan op prejudiciële vragen door de Hoge Raad. Gelet op het belang van de richtingaanwijzer die in het arrest Prequ' ontbreekt, leek mij dat wel wenselijk.

Anders dan in zijn arresten in de twee andere procedures (zie NTFR 2020/1528, met commentaar van Van den Hoek) gaat de Hoge Raad in dit arrest uitdrukkelijk wel op de voorzet van de advocaat-generaal in. Onder verwijzing naar de jurisprudentie die door de advocaat-generaal wordt aangehaald, oordeelt de Hoge Raad in r.o. 2.4.3 het 'buiten redelijke twijfel' (lees: prejudiciële vragen zijn hierover niet nodig) dat de vraag of beperking van het hoorrecht is toegestaan bij een voornemen tot heffing altijd moet worden beoordeeld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval, de door de advocaat-generaal benoemde 'concrete toets'. De Hoge Raad komt kortom tot een voor de rechtsbescherming gunstige uitkomst, maar zonder prejudiciële vragen die de uitleg door het HvJ hadden kunnen verduidelijken.

### *Korte termijn bij dreiging verjaring (altijd) gerechtvaardigd?*

In deze zaak was aan belanghebbende op het voornemen een reactietermijn geboden van drie dagen, waarvan één werkdag. In algemene zin is dit niet bepaald een termijn om effectief en doeltreffend gebruik te kunnen maken van de verdedigingsrechten. Toch oordeelde het hof dat de termijn onder de voorliggende omstandigheden voldoende moest worden geacht, onder meer omdat de inhoud van het controlerapport waarop de naheffingsaanslagen gebaseerd waren 'niet als een verrassing' kwam. De Hoge Raad komt niet toe aan het antwoord op de vraag of de geboden termijn in dit geval voldoende was.

De Hoge Raad overweegt onder verwijzing naar eerdere eigen arresten dat een dreigende verjaring van de heffing een grond is die kan rechtvaardigen dat de belanghebbende niet voorafgaand aan het opleggen van de naheffingsaanslag in de gelegenheid wordt gesteld te worden gehoord of dat die termijn tot een minimum wordt bekort, zelfs indien daardoor tekort wordt gedaan aan de mogelijkheid doeltreffend te reageren op het voornemen tot naheffing. De in het arrest Sopropé (HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07) bedoelde termijn zou nooit later eindigen dan op het tijdstip waarop moet worden overgegaan tot heffing in verband met een dreigende verjaring.

Of de Hoge Raad van oordeel is dat dreigende verjaring de inperking van het verdedigingsbeginsel altijd rechtvaardigt, blijft vooralsnog een openstaande vraag. In de voorliggende zaak was in cassatie aangevoerd dat een zeker tijdsverloop van het boekenonderzoek – ongeveer een halfjaar – niet is toe te rekenen aan belanghebbende maar aan de inspecteur. Of dat tot een andere uitkomst zou hebben geleid, komen we echter niet te weten, omdat de klacht niet eerder in feitelijke instantie blijkt te zijn aangevoerd. De klacht strandt daarom op cassatietechniek: de beoordeling zou een onderzoek van feitelijke aard vergen, waarvoor de cassatieprocedure geen mogelijkheid biedt.

Slotsom op dit punt is dus dat onduidelijk blijft welk effect een verwijtbare vertraging aan de zijde

van de inspecteur zou hebben gehad. Enerzijds acht de Hoge Raad de klacht van voldoende belang om deze op te nemen in zijn arrest en de impliciete instructie om dit in andere zaken tijdiger naar voren te brengen. Anderzijds '(eindigt) de in het arrest Sopropé bedoelde termijn nooit later dan op het tijdstip waarop moet worden overgegaan tot heffing in verband met een dreigende verjaring'.

Ik schaar mij achter de opmerking van Van den Hoek in NTFR 2020/1528: 'Dreigende verjaring is een omstandigheid die in beginsel voor risico van de autoriteiten behoort te komen. Als door getreuzel aan die zijde nog maar weinig tijd over is om te heffen, komt het mij niet redelijk voor dat probleem op de belastingplichtige af te wentelen door zijn redelijke termijn om bewijs te leveren in te korten of hem die termijn helemaal niet te gunnen.'

[1] Vanessa Huygen van Dyck-Jagersma is verbonden aan Jaeger advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.

Datum: 1-7-2020

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2020-1954>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.