

Beschikking aansprakelijkstelling wordt deels verminderd wegens schending Unierechtelijk verdedigingsbeginsel I

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 31-12-2020 nr. 19/00165
Zaaknummer(s)	19/00165
Datum uitspraak	31-12-2020
Belastingjaar/tijdvak	2008
Trefwoorden	bekendmaking, melding betalingsonmacht, grove schuld, Melo Tadeu, sepot
Rubriek	Invordering
Wetsartikelen	IW 1990 - art. 36, IW 1990 - art. 8
ECLI	ECLI:NL:GHSHE:2020:4049
Brondocumenten	Gerechtshof 's-Hertogenbosch 31 december 2020, nr. 19/00165
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2019:1063, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Auteur	mr. N. Hoek
NTRF	2021/521
Datum publicatie	11-02-2021
NTRF	

Samenvatting

S bv exploiteerde in 2008 een uitzendbureau. Tijdens een strafrechtelijk onderzoek door de FIOD is gebleken dat er door S bv onjuiste aangiften omzetbelasting zijn ingediend en dat er nagenoeg geen administratie bewaard is gebleven. De inspecteur heeft vervolgens na een boekenonderzoek een naheffingsaanslag omzetbelasting over 2008 opgelegd. Deze is onbetaald gebleven. Belanghebbende is hiervoor als bestuurder aansprakelijk gesteld. De strafzaak tegen belanghebbende is geresulteerd in een sepot. Het hof oordeelt onder meer over het verdedigingsbeginsel. Vaststaat dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is geschonden doordat belanghebbende voorafgaand aan het vaststellen van de beschikking aansprakelijkstelling niet in de gelegenheid is gesteld zich uit te laten over het voorgenomen besluit. Volgens het hof had belanghebbende ten aanzien van de omvang van de voorbelasting inbreng kunnen leveren die mogelijk tot een andere beslissing had kunnen leiden. Het hof acht in dit geval gerechtvaardigd om over te gaan tot een proportionele vermindering van de beschikking aansprakelijkstelling. Naar het oordeel van het hof brengt de toepassing van het verdedigingsbeginsel niet mee, dat wanneer belanghebbende op een bepaald onderdeel inbreng had kunnen leveren die mogelijk tot een andere uitkomst zou hebben kunnen leiden, dat daarmee de gehele beschikking aansprakelijkstelling moet worden vernietigd. Een meer proportionele benadering, die in overeenstemming is met het beginselkarakter van de rechten van verdediging, kan reden zijn om onder omstandigheden de beschikking gedeeltelijk te verminderen. De aansprakelijkstelling wordt vanwege de schending van het verdedigingsbeginsel verminderd.

(Hoger beroep gegrond.)

Commentaar

Inleiding

Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat een besluit moet worden vernietigd als het EU-verdedigingsbeginsel is geschonden en het niet is uitgesloten dat de ('verijdelde') inbreng van belanghebbende tot een ander besluit had geleid (het andere-afloop-criterium) (o.a. HR 30 oktober 2015, nr. 13/01768, NTRF 2015/3146, r.o. 2.7.). Hof Den Bosch wijkt in deze zaak van die lijn af met de volgende overweging:

'Naar het oordeel van het hof brengt de toepassing van het verdedigingsbeginsel niet mee, dat wanneer belanghebbende op een bepaald onderdeel inbreng had kunnen leveren die mogelijk tot een andere uitkomst zou hebben kunnen leiden, dat daarmee de gehele beschikking aansprakelijkstelling moet worden vernietigd. Een meer proportionele benadering, die in overeenstemming is met het beginselkarakter van de rechten van verdediging, kan zijn om onder omstandigheden de beschikking gedeeltelijk te verminderen. Het hof acht in dit geval gerechtvaardigd om over te gaan tot een proportionele vermindering van de beschikking aansprakelijkstelling.'

In dit commentaar bespreek ik kort twee arresten van het HvJ waaruit een dergelijke proportionele benadering zou kunnen worden afgeleid. Overigens verwijst het HvJ voor de proportionele benadering niet naar Europese arresten, maar naar HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940 (ECLI:NL:HR:2015:2161, r.o. 2.7.4.). Dat die analyse is gebaseerd op een onjuiste lezing van het arrest licht ik vervolgens toe. Tot slot belicht ik de vraag of een proportionele benadering tot meer rechtsbescherming leidt dan de huidige praktijk, waarin feitenrechters zich in bochten wringen om een besluit niet te hoeven vernietigen op grond van het ruime andere-afloopcriterium.

HvJ – gevolgen schending verdedigingsbeginsel

In het arrest G&R van 10 september 2013 (zaak C-383/13, NTFR 2014/945), dat ging over een besluit tot verlenging van inbewaringstelling in een vreemdelingenprocedure, is het volgende overwogen:

'41. Indien (...) elke schending van het recht om te worden gehoord automatisch en verplicht zou leiden tot de nietigverklaring van het besluit tot verlenging van de bewaring en tot de opheffing van die bewaring, hoewel een dergelijke onregelmatigheid in werkelijkheid zonder invloed is op dat verlengingsbesluit en hoewel is voldaan aan de inhoudelijke voorwaarden voor de bewaring in artikel 15 van richtlijn 2008/115, zou dit het gevaar van afbreuk aan het nuttig effect van deze richtlijn inhouden.'

De aangehaalde overweging van het HvJ 'rechtvaardigt' het andere-afloopcriterium. De zinsnede 'en hoewel voldaan is aan de inhoudelijke voorwaarden (...)' zou echter zo kunnen worden gelezen dat het HvJ op twee gedachten hinkt. Er zou namelijk in kunnen worden gelezen dat uiteindelijk van doorslaggevend belang is of al dan niet voldaan is aan de voorwaarden om het besluit te mogen nemen. Daarin zou je kunnen lezen dat het HvJ met name van belang vindt in hoeverre er een andere afloop zou zijn geweest. Ik geef direct toe dat deze lezing wat gezocht is.

In het arrest Frankrijk/Commissie van 14 februari 1990 (zaak C-301/87) oordeelde het HvJ dat schending van het beginsel niet tot nietigheid leidde omdat de bewijsmiddelen waarover Frankrijk niet was gehoord het besluit niet zelfstandig droegen. De schending leidde weliswaar tot bewijsuitsluiting van de bewijsmiddelen, maar dat had geen gevolg voor het besluit. Je zou dus kunnen zeggen dat het HvJ de gevolgen van de schending toespitste op de aard van de inbreuk en het gevolg dat reparatie (uitsluiting van de bewijsmiddelen) zou hebben gehad (niets). Je zou ook kunnen zeggen dat 'gewoon' geen andere afloop mogelijk was geweest.

In het arrest Kamino en Datema van 3 juli 2014 (zaak C-129/13) laat het HvJ zich hierover uit door te overwegen 'dat een dergelijke schending pas tot nietigverklaring (...) leidt wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop zou kunnen hebben gehad.' Ik lees deze overweging zo, dat een mogelijk andere afloop tot nietigheid van het betreffende besluit leidt. Dat sluit een proportionele benadering uit.

HR 2015 – beschikking aansprakelijkstelling proportioneel verminderen?

Zoals gezegd hangt Hof Den Bosch zijn proportionele benadering op aan het arrest van de Hoge Raad van 14 augustus 2015. In die zaak was de belanghebbende aansprakelijk gesteld voor twee aanslagen omzetbelasting en één aanslag loonbelasting. In bezwaar verviel de aansprakelijkstelling voor één van de twee aanslagen omzetbelasting en werd de aansprakelijkstelling voor de resterende aanslag omzetbelasting alsmede de loonbelasting verminderd. De Hoge Raad overwoog als volgt:

'2.7.4. De Ontvanger heeft de hiervoor in 2.1.4 bedoelde bedragen aan omzetbelasting bij uitspraak op bezwaar laten vallen respectievelijk verminderd. Voor de hiervoor in 2.7.3 bedoelde beoordeling is van belang dat de Ontvanger een bedrag aan omzetbelasting heeft gehandhaafd. Het verwijzingshof dient te beoordelen of de inbreng van belanghebbende tot een andere afloop had kunnen leiden en zo ja, in hoeverre. Alsdan dient de aansprakelijkstelling derhalve ook voor dat bedrag aan omzetbelasting ongedaan te worden gemaakt.'

Cursorisch beschouwd zou hierin een proportionele benadering kunnen worden gelezen. Het ligt in mijn ogen echter voor de hand dat de Hoge Raad bedoelde dat een inbreng van belanghebbende gericht tegen de aansprakelijkstelling voor de loonbelasting geen gevolgen heeft voor de aansprakelijkstelling voor de omzetbelasting. De loonbelasting valt immers niet onder de werking van het EU-verdedigingsbeginsel. Zo bezien wordt met 'dat bedrag aan omzetbelasting' het na bezwaar resterende bedrag aan omzetbelasting bedoeld. Dat bedrag komt geheel te vervallen als de inbreng van de belanghebbende op die aanslag zag en een andere afloop mogelijk was geweest. Kennelijk ziet de Hoge Raad de aansprakelijkstelling voor verschillende aanslagen als meerdere besluiten vevat in één beschikking. Dat betekent dat een aansprakelijkstelling voor meerdere aanslagen (die onder het beginsel vallen) bij schending van het beginsel niet geheel komt te vervallen als de inbreng van belanghebbende slechts op een van de aanslagen betrekking heeft (vermindering 'in hoeverre'). Dat brengt mij tot het volgende.

Rechtsbescherming

Als een aansprakelijkstelling voor meerdere aanslagen middels één beschikking verschillende besluiten betreft, waarom geldt dat dan niet voor aanslagen, bijvoorbeeld in de omzetbelasting? Een ondernemer is toch per belastbaar feit belasting verschuldigd? Dat betekent dat de inspecteur in theorie voor ieder feit afzonderlijk een aanslag op kan leggen, voor zover de algemene beginselen van behoorlijk bestuur dat recht niet beperken. Een naheffingsaanslag omzetbelasting over een bepaald tijdvak omvat dus al snel een veelheid aan besluiten vevat in één beschikking (zoveel besluiten als er belastbare feiten in de aangifte ontbraken). In het verlengde daarvan kan de inspecteur zijn procesrisico omtrent het verdedigingsbeginsel beperken door de tijdvakken op te knippen en bijvoorbeeld per maand en niet per jaar na te heffen. Zo voorkomt hij dat een vermindering van de aanslag over bijvoorbeeld januari meebrengt dat de aanslagen over februari

t/m december 'besmet' raken en (in onderbuiktaal 'ten onrechte') moeten worden vernietigd. U begrijpt dat een dergelijk opknippen de rechtsbescherming niet ten goede komt.

Suggestie tot stellen van prejudiciële vragen aan HvJ

Wellicht is het daarom goed dat de Hoge Raad hierover prejudiciële vragen stelt aan het HvJ. Hoe moet de nietigheid van een besluit in dit kader worden gezien? Is dit een 'straf' of in andere woorden een disciplinerende correctie op het schenden van een belangrijk beginsel? Dan ligt (volledige) vernietiging voor de hand. Is het daarentegen een manier om alsnog te komen tot een behoorlijke vaststelling van de belastingschuld, dan ligt het voor de hand dat de rechter kan vernietigen en verminderen. Ik zou kiezen voor de eerste optie, die zich het meest lijkt te verhouden met de achtergrond die het HvJ voor het verdedigingsbeginsel hanteert. Maar of de justitiabele daarmee het beste is gediend, waag ik te betwijfelen. Zo'n radicale vernietiging spreekt de belastingrechter even weinig aan als radicale bewijsuitsluiting de strafrechter. Daarvan uitgaande zou de mogelijkheid tot vermindering wel eens meer rechtsbescherming kunnen opleveren dan de theoretisch zuiverder volledige vernietiging. Ik stel me daarbij voor dat veel belastingbeschikkingen, met name die bestaan uit meerdere componenten (IB/OB) zich beter lenen voor een 'in hoeverre-benadering' dan besluiten over bijvoorbeeld een inbewaringstelling, zoals in het arrest G&R.

[1] Mr. N. van den Hoek is advocaat-belastingkundige bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

Datum: 15-2-2021

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2021-521>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.