

EU-verdedigingsbeginsel na HR 24 juni 2022: per aangiftetijdvak beoordelen of andere afloop mogelijk is

Mr. N. van den Hoek, datum 14-09-2022

Datum

14-09-2022

Auteur

Mr. N. van den Hoek^[1]

Folio weergave

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

JCDI

JCDI:ADS661187:1

Vakgebied(en)

Belastingrecht algemeen (V)

De uitleg van het EU-verdedigingsbeginsel door de Hoge Raad is nog volop in beweging. De laatste loot aan de stam is het arrest van 24 juni 2022, waarin de Hoge Raad overwoog dat per aangiftetijdvak moet worden beoordeeld of is voldaan aan het andere afloop-criterium.^[2] In dit artikel bespreek ik de actuele stand van zaken van het recht om voorafgaand aan een bezwarend besluit te worden gehoord.

EU-verdedigingsbeginsel in de Nederlandse fiscale praktijk – vooraf horen, maar niet altijd

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (het verdedigingsbeginsel of het beginsel) is sinds het Sopropé-arrest van 18 december 2008 niet meer weg te denken uit de Nederlandse fiscale praktijk.^[3] Het beginsel omvat het recht om een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop het bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.^[4] Ik zal dit recht hierna ook aanduiden als het recht om vooraf te worden gehoord.^[5] Om het beginsel of het recht met succes in te kunnen roepen, is vereist dat het voorgenomen besluit binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt.^[6] In de Nederlandse fiscale praktijk gaat het met name om omzetbelastingkwesties en douanezaken.

Het recht om vooraf te worden gehoord is niet absoluut.^[7] Zo heeft de Hoge Raad op 10 juli 2015 overwogen dat de omstandigheid dat een aanslag versneld mag worden ingevorderd, een rechtvaardiging vormt voor het pas in de bezwaarfase horen van de belanghebbende.^[8] De Hoge Raad verwees in dat verband naar art. 10 IW 1990, dat de gevallen opsomt waarin een aanslag versneld ('terstond en tot het volle bedrag') mag worden ingevorderd (bijvoorbeeld als sprake is van gegronde vrees voor verduistering). Verder wijs ik in dit verband op het arrest van de Hoge Raad van 19 juni 2020.^[9] Daarin is overwogen dat de omstandigheid dat in beginsel uitstel van betaling wordt verleend, niet 'in alle gevallen zonder meer' een rechtvaardiging vormt voor het niet vooraf horen. Onduidelijk is in welke gevallen verleend uitstel van betaling wel een rechtvaardiging vormt voor het niet vooraf horen.

Een andere beperking van het recht vooraf te worden gehoord, volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 15 mei 2020.^[10] In dat arrest is overwogen dat de belastingplichtige een redelijke termijn moet worden gegund om bewijs te leveren tegen de elementen die de inspecteur ten grondslag legt aan zijn voornemen tot het opleggen van (naheffings)aanslagen. Die redelijke termijn eindigt volgens het arrest nooit later dan op het tijdstip waarop moet worden overgegaan tot heffing van de desbetreffende belastingschulden in verband met een dreigende verjaring. Deze uitzonderingsregel bij dreigende verjaring is in mijn ogen te stellig geformuleerd. In de praktijk leidt dit er bijvoorbeeld toe dat de inspecteur kort voor het verstrijken van de verjaringstermijn een omvangrijk rapport opstuurt aan de belastingplichtige waarin hij aankondigt voor zeer hoge bedragen omzetbelasting na te heffen. De daarbij gegeven reactietermijn is dan een week of hoogstens twee weken. Die termijn is te kort om goed te kunnen reageren op een omvangrijk rapport. Helemaal als voor een goede reactie informatie uit het buitenland moet worden opgevraagd. 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 tegenbewijs te leveren in te korten of hem die termijn helemaal niet te gunnen. Een oplossing voor dit probleem kan mogelijk gevonden worden in de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De inspecteur die treuzelt bij het opstellen van een rapport en het opleggen van aanslagen handelt onzorgvuldig als hij de belastingplichtige daardoor de mogelijkheid ontnemt zich goed te kunnen verweren tegen aangekondigde (naheffings)aanslagen.

Andere afloop-criterium

Als de belastingplichtige ten onrechte niet vooraf is gehoord, dan dient de rechter vervolgens te beoordelen of het besluitvormingsproces van de inspecteur tot het opleggen van de desbetreffende aanslag zonder de schending van het beginsel, dus als belanghebbende wel vooraf zou zijn gehoord, een andere afloop zou kunnen hebben gehad.^[11] Hierdoor wordt voorkomen dat een besluit rechtens wordt aangetast omdat de belastingplichtige niet vooraf is gehoord terwijl dat horen niet had kunnen leiden tot het niet of tot een lager bedrag opleggen van de belastingaanslag. In andere arresten formuleerde de Hoge Raad dat aan het andere afloop-criterium is voldaan als 'niet kan worden uitgesloten' dat de vrijdelde inbreng van belanghebbende tot een andere afloop had kunnen leiden.^[12] In zijn arresten van voor het arrest van 24 juni 2022 vernietigde de Hoge Raad de desbetreffende belastingaanslag(en) als aan het andere afloop-criterium was voldaan.^[13]

HR 24 juni 2022: voornemen duidelijk maken in niet mis te verstane bewoordingen

In zijn arrest van 24 juni 2022 heeft de Hoge Raad zijn rechtspraak op dit punt genuanceerd of nader uitgelegd. In die zaak was een naheffingsaanslag omzetbelasting over de jaren 2012 en 2013 versneld invorderbaar verklaard. De belastingplichtige was om die reden niet vooraf gehoord. De rechtbank had de naheffingsaanslag verminderd omdat die voor één maand te hoog was vastgesteld. Het gerechtshof oordeelde dat belastingplichtige wel vooraf was gehoord omdat de inspecteur hem voorafgaand aan het opleggen van de aanslagen Excel-overzichten had toegestuurd waarin de verschillen stonden tussen wat hij aan omzetbelasting had betaald en wat hij volgens de inspecteur had moeten betalen. Daaruit kon de belastingplichtige afleiden voor welke bedragen de fiscus naheffingsaanslagen wilde opleggen en daarop reageren, aldus het hof.

De Hoge Raad wijst deze benadering van het hof van de hand met de overweging dat de inspecteur 'de belastingplichtige tijdig en expliciet, dat wil zeggen in niet mis te verstane bewoordingen, van de voorgenomen naheffingsaanslag op de hoogte moet stellen, onder voldoende nauwkeurige vermelding van de elementen die hij aan die naheffingsaanslag ten grondslag wil leggen. Daarbij moet de inspecteur de belastingplichtige expliciet en ook tijdig uitnodigen om zijn standpunten over de voorgenomen naheffingsaanslag kenbaar te maken.'

HR 24 juni 2022: mogelijk andere afloop per aangiftetijdvak beoordelen

In dit arrest overweegt de Hoge Raad dat de vraag of het besluitvormingsproces van de inspecteur een andere afloop had kunnen hebben, per aangiftetijdvak moet worden beantwoord. De Hoge Raad verwijst daarbij naar zijn jurisprudentie uit 1979 waaruit volgt dat het de inspecteur is toegestaan te weinig betaalde omzetbelasting over meerdere tijdvakken na te heffen in één gezamenlijke naheffingsaanslag over bijvoorbeeld één of meerdere jaren. De gedachte lijkt dat in zo'n geval sprake is van een gecombineerde aanslag, die in wezen bestaat uit een verzameling van naheffingsaanslagen over verschillende tijdvakken. In het douanerecht, dat geen aangiftetijdvakken kent, bestaat vergelijkbare jurisprudentie waaruit volgt dat met het opleggen van één naheffingsaanslag ('uitnodiging tot betaling'), de te weinig geheven douanerechten over verschillende te lage aangiften tegelijk kan worden nageheven.^[14] Voor het douanerecht komt de nuancering er dus op neer dat per aangifte moet worden beoordeeld of aan het andere afloop-criterium is voldaan.

Kanttekeningen bij huidige lijn HR

Volgens Keulemans is aan het andere afloop-criterium voldaan bij: (i) juridische stellingen van belanghebbende die hout snijden, (ii) het tenietgaan van bewijsmogelijkheden en (iii) discussie over de feiten en/of de interpretatie daarvan.^[15] Hierbij valt de volgende kanttekening te plaatsen. Stel de belastingplichtige neemt het standpunt in dat de naheffingsaanslag ten onrechte is opgelegd omdat de betreffende activiteiten btw-vrijgesteld zijn. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden maakt dit standpunt serieus kans van slagen. Als de rechter het betoog rechtens onjuist acht, kan het toch tot vernietiging van de aanslag leiden omdat het serieus genomen moest worden (en de inspecteur het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel heeft geschonden). Ik sluit niet uit dat de Hoge Raad ook hierop een nuancering zal aanbrengen die erop neerkomt dat het innemen van een onjuist bevonden juridisch standpunt niet tot een andere afloop van het besluitvormingsproces kan leiden.

Een andere kanttekening plaats ik bij de mate van vermindering van een aanslag na een schending van het verdedigingsbeginsel. De Hoge Raad heeft die al teruggebracht tot een vermindering van de aanslag voor de aangiftetijdvakken waarvoor de belastingplichtige een inbreng had willen geven. Dat leidt dan echter wel tot vermindering van de aanslag met het totale bedrag dat aan de betreffende tijdvakken moet worden toegerekend. Dus als de aanslag voor één tijdvak één euro te hoog is, moet de aanslag worden verminderd met het hele bedrag aan nageheven belasting dat aan dat tijdvak moet worden toegerekend. Het is naar mijn mening niet zeker dat het HvJ dat resultaat voor ogen heeft gehad

met zijn jurisprudentie waarin is overwogen dat, als een andere afloop mogelijk was geweest, het verdedigingsbeginsel 'vereist' dat het besluit 'nietig' wordt verklaard.^[6] In *NTFR* 2021/521 heb ik geopperd dat de Hoge Raad hierover prejudiciële vragen moet stellen aan het HvJ. Onduidelijk is namelijk hoe de nietigheid van een besluit in dit kader moet worden gezien. Is dit een 'straf' of een disciplinerende correctie op het schenden van een belangrijk rechtsbeginsel? Of is het een manier om alsnog te komen tot een behoorlijke vaststelling van de belastingschuld? In dat laatste geval ligt het meer voor de hand dat de rechter de aanslag die één euro te hoog is niet verder vermindert dan met één euro.

Conclusie

Een belastingplichtige heeft op grond van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel het recht om op een voorgenomen bezwarend besluit te reageren, mits het voorgenomen besluit binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt. Met zijn reactie kan de belastingplichtige proberen het besluitvormingsproces van de inspecteur te beïnvloeden. Op dit recht om vooraf te worden gehoord bestaat een aantal uitzonderingen. Als de belastingplichtige zonder goede reden niet vooraf is gehoord, is het verdedigingsbeginsel geschonden. In dat geval dient de rechter te beoordelen of het besluitvormingsproces van de inspecteur tot het nemen van het betreffende besluit zonder de schending van dat beginsel een andere afloop zou kunnen hebben gehad. In het arrest van 24 juni 2022 heeft de Hoge Raad overwogen dat per aangiftetijdvak moet worden beoordeeld of zo'n andere afloop mogelijk was geweest. Dit leidt tot een vermindering van een aanslag in plaats van de vernietiging daarvan, als de belastingplichtige slechts voor een deel van een opgelegde naheffingsaanslag een (serieuze) inbreng had kunnen geven. Het overige deel van de aanslag, de tijdvakken waarop de 'verijdelde' inbreng van de belastingplichtige geen betrekking heeft, blijft dan in stand. Vermoedelijk zal de Hoge Raad de komende jaren nog meer arresten wijzen waarin de alles-of-nietswerking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel verder wordt beperkt.

Voetnoten

[\[2\]](#)

HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:934.

[\[1\]](#)

Mr. N. (Nick) van den Hoek is fiscaal advocaat bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen in Amsterdam.

[\[3\]](#)

HvJ 18 december 2008, C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746 (*Sopropé*).

[\[4\]](#)

Keulemans somt in haar promotieonderzoek op dat onder het verdedigingsbeginsel daarnaast wordt begrepen (i) het recht op geheimhouding van stukken, (ii) het recht op bijstand en legal privilege en (iii) het recht zichzelf niet te incrimineren. A.E. Keulemans, *Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (Fiscale Monografieën nr. 170)* (diss. Leiden), Wolters Kluwer 2021, p. 8 (Keulemans 2021).

[\[5\]](#)

Keulemans doet dat niet om verwarring met het recht op een mondeling hoorgesprek in de bezwaarfase te voorkomen. Zij omschrijft het recht om vooraf te worden gehoord als het kenbaarheidsbeginsel (Keulemans 2021, p. 9). Dat het recht om vooraf te worden gehoord geen recht op een mondeling hoorgesprek omvat, volgt uit HR 22 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:393, *BNB* 2019/92 m.nt. A.J.H. van Suilen, r.o. 2.1.

[\[6\]](#)

HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1044, r.o. 2.4.2 met een verwijzing naar HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809.

[\[7\]](#)

HvJ 3 juli 2014, C-129/13 en C-130/13, *BNB* 2014/231 (gevoegde zaken *Kamino International Logistics B.V.* en *Datema Hellman Logistics B.V.*) en HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, vanaf r.o. 2.4.2.

[\[8\]](#)

HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, r.o. 2.6.3. Het vervolg van die overweging stelt aanvullende eisen voor dit geval. 'Zo de inspecteur erin slaagt met de door hem daartoe aangevoerde feiten en omstandigheden aannemelijk te maken dat van een van de in artikel 10 Invorderingswet 1990 vermelde gronden sprake was, en daarmee rechtvaardigt dat de belanghebbende pas is gehoord in het kader van het bezwaar tegen de desbetreffende belastingaanslag, dient de inspecteur vervolgens aannemelijk te maken dat ook dan is voldaan aan de voorwaarden om de eerbiediging van het recht om te worden gehoord te verzekeren (zie punt 55 van het arrest *Kamino*). In het bijzonder dient daarvoor komen vast te staan dat de schending geen nadelige gevolgen heeft gehad voor het maken van effectief bezwaar tegen de belastingaanslag en voorts dat eventuele aan het opleggen van de belastingaanslag verbonden gevolgen in de bezwaarprocedure buiten toepassing zijn gesteld, dan wel dat na afloop van de bezwaarprocedure de nadelige gevolgen van het opleggen van de belastingaanslag ongedaan zijn gemaakt dan wel alsnog ongedaan konden worden gemaakt.'

[\[9\]](#)

HR 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1044.

[\[10\]](#)

HR 15 mei 2020, ECLI:NL:HR:2020:873, *NTFR* 2020/1528 met mijn commentaar, *NLF* 2020/1283 met annotatie van Jeannette van der Vegt, *BNB* 2020/137 met annotatie van J.A.R. van Eijnsden.

[\[11\]](#)

HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, r.o. 2.6.5, met een verwijzing naar HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1666, onderdelen 2.3.2 en 2.3.3.

[\[12\]](#)

HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1850, *NLF* 2021/2421 met annotatie van Joost Vetter.

[\[13\]](#)

HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, r.o. 2.6.5; HR 30 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3174, *NTFR* 2015/3146, r.o. 2.7, HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2077, r.o. 4.4 en HR 25 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:442, *NLF* 2022/0672 met noot van Wolf.

[\[14\]](#)

HR 20 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3316, r.o. 2.5.3.

[\[15\]](#)

A.E. Keulemans, 'Het partieel vernietigen van een bezwarend besluit bij schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel', *NLF-W* 2022/15, paragraaf 6.

[\[16\]](#)

HvJ 4 juni 2020, C-430/19 (SC C.F.), onderdeel 37.