

/0

Beginsel van hoor en wederhoor geschonden; naheffingsaanslag vernietigd

Hoge Raad 13 juni 2025, 23/04071, ECLI:NL:HR:2025:903

SAMENVATTING

Tweede cassatie na HR 10 december 2021, 19/03617, ECLI:NL:HR:2021:1849, NLF 2021/2420, met noot van Geradts.

X (bv; belanghebbende) heeft in de jaren 2001 tot en met 2005 facturen zonder vermelding van omzetbelasting uitgereikt aan twee in Zwitserland gevestigde vennootschappen, A AG en B AG. Zij heeft in zoverre ook geen omzetbelasting op aangifte voldaan.

De Inspecteur heeft omzetbelasting nageheven met als argument dat in werkelijkheid een in Nederland gevestigde vennootschap (hierna: de bv) de afnemer van de (loterij-ondersteunende) reclamediensten is, zodat deze voor de heffing van omzetbelasting moeten worden geacht in Nederland te zijn verricht.

Hof Den Bosch heeft het beroep van X op het vertrouwensbeginsel gehonoreerd maar volgens de Hoge Raad is het Hof uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting of heeft het zijn uitspraak niet deugdelijk gemotiveerd. De zaak was daarom verwezen naar Hof Arnhem-Leeuwarden.

Het verwijzingshof heeft eerst beoordeeld of het zorgvuldigheidsbeginsel is geschonden (antwoord: nee) en of alle zaakstukken zijn overgelegd (antwoord: controledossier 1 niet, maar dat is niet meer voorhanden).

De afnemer van de reclamediensten van X is volgens het verwijzingshof de bv. De plaats van dienst ten aanzien van de reclamediensten is derhalve Nederland. De naheffingsaanslag OB is daarmee in beginsel terecht opgelegd. Van schending van het vertrouwensbeginsel is volgens het verwijzingshof geen sprake, omdat de Inspecteur over de desbetreffende kwestie over onjuiste en/of onvolledige inlichtingen beschikte. Evenmin is sprake van schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, aldus het verwijzingshof.

Tegen deze uitspraak heeft X cassatieberoep ingesteld en de Hoge Raad verklaart dit gegrond.

Een belastingplichtige heeft recht op de mogelijkheid om te reageren op een concreet voornemen tot naheffing, voordat de Belastingdienst een definitieve aanslag oplegt. In dit geval had de Inspecteur in januari 2006 wel zijn voornemen kenbaar gemaakt, maar pas in een brief van 22 februari 2006 werden de concrete gronden en het exacte bedrag van de naheffingsaanslag omzetbelasting duidelijk gecommuniceerd.

X heeft echter geen duidelijke uitnodiging gekregen om op dat voornemen te reageren. Dat is in strijd met het rechtsbeginsel van hoor en wederhoor, ook al had zij tijdens het boekenonderzoek

ingestemd met een naheffing en zelf de gegevens aangeleverd. De naheffingsaanslag en de beschikking heffingsrente worden vernietigd.

NOOT

Uit dit arrest blijkt dat de Hoge Raad vasthoudt aan zijn strenge formele koers voor wat betreft het (Unierechtelijke) verdedigingsbeginsel. Zelfs als de Inspecteur duidelijk heeft gemaakt dat en waarom hij voornemens is na te heffen en de belastingplichtige daarop heeft gereageerd, is het beginsel geschonden als de belastingplichtige niet expliciet is uitgenodigd om te reageren op de voorgenomen naheffingsaanslag. De Hoge Raad geeft in dit arrest voorts nadere regels over de toepassing van het verdedigingsbeginsel als gedurende een lopend onderzoek een aanslag wordt opgelegd.

Nadere rechtsregels verdedigingsbeginsel en lopend onderzoek

De Hoge Raad stelt in het arrest een aantal normen voorop die we al kennen uit eerdere arresten. Bijvoorbeeld dat de Inspecteur de belastingplichtige in niet mis te verstane bewoordingen van een voorgenomen naheffingsaanslag (omzetbelasting) op de hoogte moet stellen, onder voldoende nauwkeurige vermelding van de elementen die hij aan de naheffingsaanslag ten grondslag wil leggen. En dat hij de belastingplichtige expliciet en ook tijdig moet uitnodigen om zijn standpunten over een voorgenomen naheffingsaanslag kenbaar te maken. De Hoge Raad vult aan dat deze mededelingen in alle gevallen moeten worden gedaan, ook als het voornemen tot naheffing ontstaat tijdens een controle, de belastingplichtige weet waarom de controle is ingesteld en hij op de hoogte is van de feiten die tot de voorgenomen naheffingsaanslag leiden. Niet is vereist dat de controle is afgerond voordat de Inspecteur de belastingplichtige op de hoogte stelt van een of meer voorgenomen naheffingsaanslagen (r.o. 5.2.3). 'Juist' als de controle nog niet is afgerond, moet duidelijk worden gemaakt waarom en tot welk(e) bedrag(en) alvast een naheffingsaanslag wordt opgelegd en dat de belastingplichtige op dat moment 'de laatste gelegenheid wordt geboden' om daarop te reageren (r.o. 5.3.2). Voorkomen moet dus worden dat hierover onduidelijkheid kan bestaan, wat inderdaad denkbaar is als gedurende een lopend onderzoek wordt nageheven. Tijdens een controle kunnen immers veelvuldig standpunten worden uitgewisseld tussen partijen, waarbij het dus duidelijk moet zijn wanneer de discussie wat de Inspecteur betreft voorbij is en hij een laatste kans biedt om te reageren. Als het gaat om aanslagen tot behoud van recht, die vaak summierlijk worden gemotiveerd, ligt het intuïtief meer voor de hand te reageren als de Inspecteur zijn controle heeft afgerond. Van dat summierlijk motiveren kan echter geen sprake (meer) zijn als het verdedigingsbeginsel van toepassing is.

De bewijslast dat de hiervoor bedoelde mededelingen (tijdig) zijn gedaan, rust op de Inspecteur (r.o. 5.2.4).

Strenge koers Hoge Raad in lijn met HvJ?

Bij het Hof was op dit punt alleen in geschil of sprake is van een 'beperking'¹ van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.² Het Hof oordeelde van niet, omdat belanghebbende diverse keren had kunnen

1 De term 'beperking' lijkt in dit kader ongelukkig gekozen. In het stappenplan van Keulemans komt deze term voor in de laatste stap ('Is de beperking van het beginsel gerechtvaardigd?'), terwijl in de uitspraak werd bedoeld op de tweede stap

reageren op het voornemen van de Inspecteur tot het opleggen van een naheffingsaanslag.³ Opvallend is dat de vernietigde Hofuitspraak werd gewezen met Keulemans in de zetel, die in 2021 promoveerde op het (Unierechtelijke) verdedigingsbeginsel. Van Hilten zat destijds in de promotiecommissie en wees op het onderhavige arrest. Volgens Keulemans is bepalend voor het HvJ of belanghebbende 'zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken'.⁴ Gelet op de vele contactmomenten tussen de Inspecteur en de belastingplichtige valt er veel voor te zeggen dat in deze zaak aan die norm is voldaan. Toen het Hof uitspraak deed, was het echter bekend dat de Hoge Raad van de Inspecteur verlangt dat hij de belastingplichtige expliciet in de gelegenheid stelt om te reageren. Aangezien dat in deze zaak niet is gebeurd, is de uitkomst in zekere zin voorzienbaar geweest. Ik had verwacht dat de aanwezigheid van een superspecialist in de Hofzetel het college ertoe zou hebben gebracht te overwegen dat de strenge formele koers van de Hoge Raad niet in lijn is met de meer materiële benadering van het HvJ.⁵ Of het had uitgemaakt voor de uitkomst van de cassatieprocedure betwijfel ik, maar een conclusie van de A-G had met zo'n voorzet wellicht voor wat spanning kunnen zorgen.

mr. N. van den Hoek

Jaeger Advocaten-belastingkundigen

BRON ECLI:NL:HR:2025:903

Arrest in de zaak van X bv (hierna: belanghebbende) tegen de Staatssecretaris van Financiën op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 5 september 2023, nr. BK-ARN 21/01839⁶, betreffende een aan belanghebbende over de periode 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting en de daarbij gegeven beschikking inzake heffingsrente.

1. Het eerste geding in cassatie

Bij arrest van de Hoge Raad van 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1849, is vernietigd de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 21 juni 2019, nr. 14/00263⁷, met verwijzing van het geding

(‘Heeft belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken?’). Zie A.E. Keulemans, Het Unierechtelijk verdedigingsbeginsel, FM 170, Wolters Kluwer, Deventer 2021, par. 6.1, p. 122 (hierna: Keulemans 2021).

2 Indien sprake is van een beperking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel was tussen partijen niet langer in geschil dat (i) daarvoor geen rechtvaardiging bestaat, (ii) alsdan sprake is van een schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, (iii) belanghebbende voldoet aan het ‘andere afloop’-criterium en (iv) partieel vernietigen van de naheffingsaanslag niet aan de orde is.

3 Keulemans 2021.

4 Keulemans 2021, par. 6.1, p. 122.

5 Keulemans 2021, par. 5.4.4, p. 103, onder verwijzing naar HvJ 5 november 2014, C-166/13 (Mukarubega), ECLI:EU:C:2014:2336, r.o. 69 t/m 71 en HvJ 14 februari 1990, C-301/87 (Frankrijk/Commissie), ECLI:EU:C:1990:67, r.o. 31. Zie ook Conclusie A-G Wattel 28 februari 2020, 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, NLF 2020/0905, met noot van Nent, punt 1.8 en 5.9.

6 ECLI:NL:GHARL:2023:7547.

7 ECLI:NL:GHSHE:2019:2245.

naar het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (hierna: het Hof) ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dat arrest.

2. Het tweede geding in cassatie

2.1. Belanghebbende, vertegenwoordigd door A.J.C. Perdaems, advocaat, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft de zaak schriftelijk doen toelichten door A.J.C. Perdaems voornoemd.

2.2. Belanghebbende heeft in het beroepschrift in cassatie verzocht om de Staat te veroordelen tot een vergoeding van immateriële schade voor het geval de redelijke termijn die geldt voor de behandeling van het cassatieberoep, wordt overschreden. De Minister van Justitie en Veiligheid heeft schriftelijk gereageerd op dit verzoek en zich gerefereerd aan het oordeel van de Hoge Raad.

3. Uitgangspunten in cassatie

3.1. Belanghebbende, gevestigd in Nederland, heeft zich bij overeenkomst van 15 december 2000 respectievelijk 30 juli 2003 jegens aan belanghebbende gelieerde, in Zwitserland gevestigde vennootschappen – AG I respectievelijk AG II – verplicht tot het “voor eigen rekening” verrichten van diensten op het gebied van reclame en marketing met betrekking tot kansspelen die volgens die overeenkomsten door AG I respectievelijk AG II worden georganiseerd en verzorgd.

3.2. De hiervoor in 3.1 bedoelde diensten vonden plaats binnen een structuur waarbij behalve belanghebbende en de hiervoor in 3.1 genoemde AG's twee eveneens aan belanghebbende gelieerde, in Nederland gevestigde vennootschappen betrokken waren, te weten [BV 2] en BV.[BV 2] verzorgde tegen vergoeding de verzending van door belanghebbende ontworpen mailings om particulieren te bewegen mee te doen aan pools waarmee in de Duitse lotto werd gespeeld, alsmede de verwerking en de respons van die particulieren op die mailings. BV kocht de lottobewijzen. Zij had een dienstverleningsovereenkomst gesloten met AG I, op grond waarvan de activiteiten die BV verrichtte door AG I worden verricht. In die overeenkomst is onder meer vastgelegd dat BV vervolgens, voor AG I, tegen vergoeding van een provisie zorgdraagt voor de financiële transacties met betrekking tot deze lottobewijzen, zoals het innen van de spelinleg van klanten, het overschrijven van de spelinleg aan de Duitse Lotto, en het administreren en verdelen van de behaalde opbrengst aan de klanten. BV stootte de ontvangen gelden, onder inhouding van een provisie, door naar AG I.

3.3. In de periode 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 heeft belanghebbende ter zake van door haar verrichte reclamediens ten bedragen gefactureerd aan AG I respectievelijk AG II. Belanghebbende heeft bij die facturering geen omzetbelasting in rekening gebracht en evenmin heeft zij op aangifte omzetbelasting voldaan ter zake van de op die facturen vermelde bedragen. Belanghebbende is ervan uitgegaan dat de door haar verrichte reclamediens ten niet in Nederland belastbaar zijn op grond van artikel 6, lid 2, letter d, onder 2e, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet), aangezien zij die diens ten verleent aan een buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer (AG I respectievelijk AG II). Belanghebbende heeft wel de omzetbelasting in aftrek gebracht die haar tijdens deze periode, onder meer door [BV 2] en BV, in rekening is gebracht voor goederen en diens ten die zij voor het verrichten van deze diens ten heeft gebezigd.

3.4. De Inspecteur heeft op 30 mei 2005 boekenonderzoeken ingesteld bij zowel belanghebbende als BV. Het boekenonderzoek bij belanghebbende (hierna: het boekenonderzoek) betrof de aanvaardbaarheid van de aangiften voor de omzetbelasting over de periode 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005.

3.5. Op 22 november 2005 heeft over het boekenonderzoek een voortgangsgesprek met de controlerend ambtenaren plaatsgevonden. Tijdens dit gesprek is afgesproken dat belanghebbende haar visie zal toezenden op twee aspecten waarover deze ambtenaren vragen hebben gesteld, te weten over de aanwezigheid van een vaste inrichting van AG I in Nederland en over het ondernemerschap van AG I.

3.6. Op 4 januari 2006 heeft een telefoongesprek plaatsgevonden tussen belanghebbende en de Belastingdienst. Bij brief van 6 januari 2006 heeft belanghebbende dit gesprek bevestigd en medegedeeld dat zij in week 2 van 2006 haar visie aan de Belastingdienst zal doen toekomen over het voornemen van de Belastingdienst naheffingsaanslagen in de omzetbelasting aan belanghebbende, [BV 2] en BV op te leggen. Belanghebbende schrijft in deze brief dat de Belastingdienst twee standpunten inneemt, namelijk (i) dat AG I een vaste inrichting in Nederland heeft, en (ii) dat AG I geen onderneming voert maar dat de door die AG verrichte activiteiten in hun geheel door BV worden verricht. Belanghebbende heeft bij brief van 12 januari 2006 een uitvoerige reactie gegeven op deze twee standpunten, waarbij zij als bijlage diverse stukken heeft gevoegd.

3.7. Op 17 januari 2006 heeft een bespreking plaatsgevonden tussen belanghebbende en medewerkers van de Belastingdienst over het hiervoor in 3.6 vermelde voornemen van de Belastingdienst een naheffingsaanslag in de omzetbelasting aan belanghebbende op te leggen. Bij brief van 19 januari 2006 heeft belanghebbende, overeenkomstig een tijdens de bespreking van 17 januari 2006 gemaakte afspraak, haar reactie gegeven op het standpunt van de Belastingdienst dat AG I een vaste inrichting heeft in Nederland.

3.8. Vervolgens heeft de Belastingdienst op 31 januari 2006 belanghebbende een brief gestuurd met daarin een groot aantal vragen naar aanleiding van het standpunt van de Belastingdienst dat AG I geen onderneming voert maar dat de door die AG verrichte activiteiten in hun geheel door BV worden verricht.

3.9. Bij brief van 9 februari 2006 is belanghebbende ingegaan op de hiervoor in 3.8 bedoelde vragen en op het verzoek om aanvullende schriftelijke informatie ten bewijze dat AG I daadwerkelijk de ondernemer is. Ook heeft belanghebbende in deze brief medegedeeld dat doordat teruggaven van omzetbelasting vanaf oktober 2003 aan verschillende bedrijven door de Belastingdienst worden tegenhouden, deze bedrijven in een zwaar verliesgevende situatie terecht zijn gekomen, wat onder meer resulteert in een slechte naam als gevolg van betalingsachterstanden en in het risico bij belanghebbende dat de Zwitserse bedrijven de contracten opzeggen, alsmede dat een ongewijzigde situatie de betrokken bedrijven zal noodzaken tot het op grotere schaal aanvragen van collectief ontslag. Belanghebbende deelt in die brief mede dat zij zich daarom genoodzaakt ziet juridische procedures op te starten, indien de Belastingdienst niet binnen drie werkdagen na ontvangst van deze brief met een definitief standpunt komt.

3.10. Op 15 en 16 februari 2006 heeft telefonisch contact plaatsgevonden tussen belanghebbende en de Belastingdienst waarbij nader is ingegaan op het voornemen van de Belastingdienst naheffingsaanslagen in de omzetbelasting op te leggen. Toen is overeengekomen dat de naheffingsaanslagen over de jaren 2001 tot en met 2005 aan belanghebbende en [BV 2] gelijktijdig

zullen worden opgelegd, waarbij de naheffingsaanslagen over de jaren 2003 tot en met 2005 desnoods tot behoud van rechten worden opgelegd. Ook is toen afgesproken dat belanghebbende op korte termijn aan de Belastingdienst informatie zal verstrekken over de omzet die belanghebbende in 2003 tot en met 2005 heeft gefactureerd aan AG II.

3.11. Belanghebbende heeft bij brief van 16 februari 2006 de hiervoor in 3.10 bedoelde informatie over van AG II ontvangen bedragen verstrekt. Belanghebbende heeft daarbij medegedeeld dat de handelwijze en de gang van zaken met betrekking tot de dienstverlening tussen belanghebbende en [BV 2] enerzijds en AG II anderzijds vergelijkbaar is met de handelwijze en de gang van zaken met betrekking tot de dienstverlening tussen belanghebbende en [BV 2] enerzijds en AG I anderzijds. Hetzelfde geldt voor de handelwijze en de gang van zaken tussen BV en AG I.

3.12. Bij brief van 22 februari 2006 heeft de Inspecteur gereageerd op de hiervoor in 3.9 weergegeven sommatie van belanghebbende om binnen drie werkdagen een standpunt in te nemen. Hij heeft haar medegedeeld dat de Belastingdienst zich op het standpunt stelt dat de door belanghebbende verrichte reclamediens ten in Nederland plaatsvinden en heeft de gronden toegelicht waarop hij dat standpunt baseert (hierna: de brief van 22 februari 2006). Bijlage 1 bij de brief van 22 februari 2006 bevat een per kalenderjaar uitgesplitst cijfermatig overzicht van de in de jaren 2001 tot en met 2005 door belanghebbende aan AG I respectievelijk AG II gefactureerde bedragen en de daarover volgens de Inspecteur alsnog verschuldigde bedragen aan omzetbelasting.

3.13. Bij brief van eveneens 22 februari 2006 heeft belanghebbende de Belastingdienst medegedeeld dat, afhankelijk van de motivering voor het opleggen van een eventuele naheffingsaanslag in de omzetbelasting, belanghebbende de eventueel na te heffen omzetbelasting zal door-factureren.

3.14. Naar aanleiding van de uitkomsten van de boekenonderzoeken heeft de Inspecteur het standpunt ingenomen dat voor de heffing van omzetbelasting moet gelden dat belanghebbende niet jegens AG I diensten verricht. Volgens de Inspecteur worden die diensten daarom op grond van artikel 32 (oud) van de Wet in Nederland verricht en is belanghebbende in Nederland omzetbelasting verschuldigd over de gefactureerde bedragen. Ditzelfde heeft volgens de Inspecteur te gelden voor reclamediens ten die belanghebbende vanaf 30 juli 2003 aan AG II in rekening heeft gebracht. De Inspecteur heeft op die gronden, met dagtekening 12 maart 2006, over de periode 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 de onderhavige naheffingsaanslag in de omzetbelasting opgelegd, overeenkomstig de in de hiervoor in 3.12 bedoelde bijlage 1 opgenomen bedragen. Op het aanslagbiljet staat vermeld dat de aanslag terstond en tot het volle bedrag invorderbaar is op grond van artikel 10, lid 1, letter b, en artikel 15 van de Invorderingswet 1990.

3.15. Op 17 april 2009 is het controlerapport van het boekenonderzoek uitgebracht. Uit dat rapport heeft het Hof over het in dat rapport beschreven verloop van dat boekenonderzoek het volgende in zijn uitspraak geciteerd:

“2.4 Verloop boekenonderzoek

Het boekenonderzoek is per brief d.d. 19 mei 2005 aangekondigd. Na de inleidende bespreking op 30 mei 2005 is in een brief d.d. 6 juni 2005 een opsomming gegeven van de te controleren onderwerpen. Het

boekenonderzoek heeft diverse malen aanleiding gegeven om de te beoordelen onderwerpen aan te passen. Uiteindelijk zijn alleen de in dit rapport genoemde onderwerpen beoordeeld.

Het boekenonderzoek heeft een lange doorlooptijd gehad. Dit is o.a. veroorzaakt door de complexe binnen- en buitenlandse structuur. Daarnaast heeft het inzichtelijk maken van de activiteiten de nodige moeite gekost. Dit werd veroorzaakt doordat in het kader van de uitvoering van een aantal belangrijke contracten slechts zeer beperkte vastleggingen aanwezig waren. Volgens belastingplichtigen werd er voornamelijk mondeling gecommuniceerd met de (veelal gelieerde) opdrachtgevers.”

4. De oordelen van het Hof

4.1. Voor het Hof was in geschil of de naheffingsaanslag moet worden vernietigd wegens schending van het Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging (hierna: het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel). Hierbij was tussen partijen alleen in geschil, aldus het Hof, “of sprake is van een beperking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel”. Voor het Hof was niet langer in geschil dat indien zo’n beperking wordt vastgesteld, het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is geschonden en dat die schending ertoe moet leiden dat de naheffingsaanslag wordt vernietigd.

4.2. Het Hof heeft geoordeeld dat, gelet op de gang van zaken tijdens het boekenonderzoek zoals hiervoor in 3.5 tot en met 3.13 weergegeven, geen sprake is van een beperking van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Hiertoe heeft het Hof overwogen dat belanghebbende meerdere keren heeft kunnen reageren op het voornemen van de Inspecteur tot het opleggen van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting en op de punten van bezwaar zoals geformuleerd door de Belastingdienst en die belanghebbende in januari 2006 al duidelijk waren. Het was voor belanghebbende volstrekt duidelijk, aldus het Hof, dat de Belastingdienst op twee gedachten hinkte, namelijk dat AG I een vaste inrichting had in Nederland dan wel dat niet AG I maar BV de afnemer van de reclamediens ten was. Als gevolg van de uitgebreide wisseling van standpunten in de periode van november 2005 tot eind februari 2006 waarbij belanghebbende meerdere keren zowel mondeling als schriftelijk heeft gereageerd, heeft de Belastingdienst het standpunt van de vaste inrichting laten varen en is de discussie over het afnemerschap (AG I/AG II of BV) overgebleven. Belanghebbende heeft zich dus feitelijk (materieel) kunnen verdedigen, aldus het Hof. Aan dit oordeel doet, aldus het Hof, niet af dat de Inspecteur in de brief van 22 februari 2006 belanghebbende niet expliciet heeft uitgenodigd om zich te verdedigen. Belanghebbende is voorafgaand aan die brief daartoe wel uitgenodigd en heeft ook steeds gereageerd. Daar komt bij dat tijdens het telefonische contact dat heeft plaatsgevonden op 15 en 16 februari 2006, belanghebbende akkoord is gegaan met het opleggen van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over de periode 2001 tot en met 2005. Belanghebbende heeft daarvoor ook de benodigde ontbrekende cijfers bij brief van 16 februari 2006 verstrekt en de naheffingsaanslag is vervolgens, voor zover deze zag op de ontbrekende gegevens, conform deze cijfermatige gegevens opgelegd, aldus nog steeds het Hof.

5. Beoordeling van de middelen

5.1. Middel 1 richt zich tegen de hiervoor in 4.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel betoogt onder meer dat het Hof met die oordelen de arresten van de Hoge Raad van 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1850, en van 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:934, heeft miskend. Het Hof heeft alleen

getoetst of belanghebbende zich feitelijk (materieel) heeft kunnen verdedigen en niet of de Inspecteur haar tijdig en expliciet, dat wil zeggen in niet mis te verstane bewoordingen, van de voorgenomen naheffingsaanslag op de hoogte heeft gesteld, onder voldoende nauwkeurige vermelding van de definitieve elementen die de Inspecteur aan die naheffingsaanslag ten grondslag wilde leggen, noch of de Inspecteur daarbij expliciet belanghebbende heeft uitgenodigd om daarop te reageren. Het middel voert aan dat de door het Hof in aanmerking genomen communicatie tussen belanghebbende en de Belastingdienst plaatsvond in het kader van het boekenonderzoek en de daarbij behorende informatieverplichtingen. Het is volgens de hiervoor bedoelde arresten van de Hoge Raad niet voldoende als het belanghebbende tijdens het boekenonderzoek duidelijk moet zijn geweest dat een naheffing zou plaatsvinden. Voorafgaand aan de brief van 22 februari 2006 had de Belastingdienst nog geen definitief standpunt ingenomen en had de Belastingdienst belanghebbende ook niet uitgenodigd om op definitieve bevindingen van de controle te reageren. In dit opzicht, zo stelt middel 1, zijn de oordelen van het Hof bovendien onvoldoende gemotiveerd, omdat het Hof niet toelicht in welke brief/brieven de hiervoor bedoelde expliciete mededeling zou zijn gedaan. Verder voert middel 1 aan dat ook het door het Hof vermelde feiten dat belanghebbende op enig moment akkoord is gegaan met het opleggen van een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over de periode 2001 tot en met 2005 en zij zelf de daarvoor benodigde ontbrekende omzetcijfers heeft aangeleverd, niet de conclusie kunnen rechtvaardigen dat de Inspecteur belanghebbende expliciet en tijdig heeft uitgenodigd om te worden gehoord over de definitieve bevindingen zoals bedoeld in de hiervoor bedoelde arresten van de Hoge Raad.

5.2.1. Bij de beoordeling van middel 1 stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

5.2.2. Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is van toepassing wanneer de inspecteur voornemens is een bezwarend besluit vast te stellen dat de belangen van degene tot wie dat besluit is gericht, aanmerkelijk raakt. Een naheffingsaanslag in de omzetbelasting is zo'n besluit. Het beginsel houdt in dat de inspecteur degene tot wie dat besluit is gericht, de gelegenheid moet bieden zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken voordat dat besluit wordt genomen. Dit brengt mee dat de inspecteur die het voornemen heeft opgevat een bepaalde naheffingsaanslag in de omzetbelasting op te leggen, 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. Het moet door deze mededelingen voor de belastingplichtige duidelijk zijn dat, wanneer hij geen gebruik maakt van de hem geboden gelegenheid om zijn standpunten kenbaar te maken, de inspecteur hem de voorgenomen naheffingsaanslag zal opleggen overeenkomstig de door hem genoemde elementen. De hiervoor bedoelde mededelingen kunnen niet alleen schriftelijk maar ook mondeling worden gedaan.⁸

5.2.3. De hiervoor in 5.2.2 bedoelde mededelingen moeten in alle gevallen worden gedaan, ook indien het voornemen tot naheffing ontstaat tijdens een controle die de inspecteur verricht, de belastingplichtige de redenen kent waarom de controle is ingesteld, en die belastingplichtige op de hoogte is van de feiten

8 Zie HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:934, rechtsoverwegingen 3.2.1 en 3.2.2.

die tot de voorgenomen naheffingsaanslag leiden.⁹ Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel vereist niet dat een onderzoek naar de juistheid van belastingaangiften is afgerond voordat de inspecteur de belastingplichtige op de hoogte stelt van een of meer voorgenomen naheffingsaanslag(en) onder vermelding van de elementen die hij aan die naheffingsaanslag(en) ten grondslag wil leggen. Dat beginsel is juist erop gericht om de elementen waarop een bezwarend besluit zal zijn gebaseerd, zorgvuldig vast te stellen. Daarvoor kan van belang zijn dat de inbreng van de belastingplichtige bij dat onderzoek wordt betrokken voordat het wordt afgerond.¹⁰ Dat biedt de belastingplichtige de gelegenheid voor het aanvoeren van bepaalde feiten die de inspecteur niet aan de voorgenomen naheffingsaanslag ten grondslag heeft gelegd.

5.2.4. Indien de belastingplichtige stelt dat de inspecteur het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel heeft geschonden, rust op de inspecteur de last feiten te stellen en bij betwisting te bewijzen waaruit volgt dat hij bij zijn besluitvorming dat beginsel heeft gerespecteerd. In geval van geschil daarover ligt het daarom op de weg van de inspecteur te bewijzen dat en op welk moment hij de belastingplichtige de hiervoor in 5.2.2 bedoelde mededelingen heeft gedaan, nadat hij het voornemen heeft opgevat een bepaalde naheffingsaanslag in de omzetbelasting op te leggen.¹¹

5.3.1. Zoals hiervoor in 5.2.3 en 5.2.4 is overwogen, rust op de Inspecteur de last feiten te bewijzen waaruit volgt dat en op welk moment hij belanghebbende de hiervoor in 5.2.2 bedoelde mededelingen, mondeling dan wel schriftelijk, heeft gedaan, nadat hij het voornemen had opgevat een bepaalde naheffingsaanslag in de omzetbelasting op te leggen. In een geval als het onderhavige waarin de inspecteur stelt dat hij nog voordat het boekenonderzoek was afgerond, het voornemen tot het opleggen van de naheffingsaanslag heeft opgevat en dat hij bij zijn besluitvorming het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel heeft gerespecteerd, moet bij de beoordeling van het bewijs dat de inspecteur daartoe heeft aangevoerd, het volgende in aanmerking worden genomen.

5.3.2. Van een boekenonderzoek maakt in de regel deel uit het vragen en verstrekken van (nadere) informatie en het uitwisselen van (nadere) standpunten tussen de controlerend ambtenaar en de belastingplichtige over de vaststelling en waardering van feiten en over mogelijke gronden voor naheffing. Juist wanneer de inspecteur vóór het afronden van een dergelijk onderzoek besluit dat hij over voldoende informatie beschikt om de belastingplichtige in concreto een bepaalde belastingaanslag op te leggen, komt het erop aan dat hij – ter wille van het respecteren van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel – die belastingplichtige, in niet mis te verstane bewoordingen, duidelijk maakt hoe hoog die naheffingsaanslag zal zijn en dat hij voldoende nauwkeurig de elementen vermeldt die hij aan die naheffingsaanslag ten grondslag wil leggen. Alleen dan mag worden aangenomen dat de belastingplichtige weet dat de inspecteur nog voordat het boekenonderzoek zal worden afgerond, hem een naheffingsaanslag zal opleggen en ook dat hem op dat moment de laatste gelegenheid wordt geboden om bijvoorbeeld bepaalde feiten aan te voeren die de inspecteur bij zijn voornemen tot het opleggen van de naheffingsaanslag niet in aanmerking heeft genomen, argumenten aan te voeren ter

9 Vgl. HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1850, rechtsoverweging 4.2.

10 Vgl. HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:934, rechtsoverweging 3.2.4.

11 Vgl. HR 24 juni 2022, ECLI:NL:HR:2022:934, rechtsoverweging 3.2.5.

weerlegging van de door de inspecteur aangevoerde gronden om na te heffen, de inspecteur te wijzen op (kennelijke) vergissingen of individuele omstandigheden aan te voeren.

5.4. Uit de hiervoor in 3.5 tot en met 3.13 weergegeven feiten en omstandigheden volgt – zoals het Hof heeft geoordeeld – dat de Inspecteur in januari 2006 aan belanghebbende kenbaar heeft gemaakt dat hij op basis van het tot dan toe verrichte onderzoek een voornemen tot het opleggen van een naheffingsaanslag had opgevat en ook welke standpunten hij meende daaraan ten grondslag te kunnen leggen. Het middel voert echter terecht aan dat deze feiten en omstandigheden, zonder nadere motivering, die ontbreekt, niet de conclusie kunnen dragen dat de Inspecteur belanghebbende op enig moment voorafgaand aan de brief van 22 februari 2006, een definitief voornemen tot het opleggen van een bepaalde naheffingsaanslag, dat wil zeggen een naheffingsaanslag tot een concreet belastingbedrag, heeft voorgehouden onder nauwkeurige vermelding van de definitieve elementen die hij aan die naheffingsaanslag ten grondslag wilde leggen. Dit geldt temeer omdat belanghebbende in de hiervoor in 3.9 bedoelde brief van 9 februari 2006 de Inspecteur verzoekt snel een definitief standpunt in te nemen en dit verzoek van belanghebbende – volgens de brief van 22 februari 2006 – voor de Inspecteur de aanleiding was voor die brief, waarin hij duidelijk maakt dat hij een bepaalde naheffingsaanslag in de omzetbelasting zal gaan opleggen op de in die brief omschreven gronden, overeenkomstig de daarin vermelde elementen en naar het in die brief vermelde bedrag. In de brief van 22 februari 2006 wordt belanghebbende, zo waren partijen voor het Hof het ook eens, niet in niet mis te verstane bewoordingen uitgenodigd haar zienswijze op het voornemen tot deze concrete naheffingsaanslag te geven.

5.5. Aan hetgeen hiervoor in 5.4 is overwogen, kan niet afdoen dat belanghebbende tijdens het boekenonderzoek ermee heeft ingestemd dat over de periode 2001 tot en met 2005 een naheffingsaanslag in de omzetbelasting wordt opgelegd, dat zij daarvoor de benodigde, voor de Inspecteur ontbrekende cijfers heeft aangeleverd, en dat de naheffingsaanslag uiteindelijk, voor zover deze zag op de ontbrekende gegevens, conform deze cijfermatige gegevens is opgelegd. Die omstandigheden laten namelijk onverlet dat ook dan belanghebbende de gelegenheid moet worden geboden te reageren op een definitief standpunt van de Inspecteur of op een definitief element van de naheffingsaanslag, voor zover dat standpunt of dat element was gegrond op feiten en omstandigheden die de Inspecteur tijdens het boekenonderzoek heeft bevonden en aan de naheffingsaanslag ten gronde wilde leggen.

5.6. Gelet op hetgeen hiervoor in 5.4 en 5.5 is overwogen, slaagt middel 1 in zoverre.

5.7.1. Gelet op hetgeen hiervoor in 5.6 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Middel 1 voor het overige en de middelen 2, 3 en 4 behoeven geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

5.7.2. Voor het antwoord op de vraag of de Inspecteur voorafgaand aan het schrijven van de brief van 22 februari 2006 de definitieve gronden voor naheffing en de definitieve elementen die hij aan die naheffingsaanslag ten grondslag wilde leggen, voldoende nauwkeurig aan belanghebbende heeft voorgehouden en daarbij belanghebbende, alvorens tot naheffing over te gaan, expliciet, dat wil zeggen in niet mis te verstane bewoordingen, heeft uitgenodigd zich daarover uit te laten, blijkt uit de stukken van het geding niet dat de Inspecteur in deze procedure andere relevante feiten of omstandigheden heeft gesteld dan die het Hof in aanmerking heeft genomen bij het vaststellen van de hiervoor in 3.5

tot en met 3.13 weergegeven feiten. De Inspecteur heeft het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel geschonden. Zoals hiervoor in 4.1 is weergegeven, is voor dat geval tussen partijen niet in geschil dat het besluitvormingsproces van de Inspecteur een andere afloop had kunnen hebben en dat de naheffingsaanslag moet worden vernietigd. Dat brengt mee dat ook de beschikking inzake heffingsrente moet worden vernietigd.

6. Overschrijding van de redelijke termijn in de cassatieprocedure

6.1. Belanghebbende heeft de Hoge Raad verzocht om een vergoeding van immateriële schade voor het geval de redelijke termijn die geldt voor de behandeling van het cassatieberoep, is overschreden.

6.2. In deze zaak die een tweede geding in cassatie betreft, is beroep in cassatie ingesteld op 18 oktober 2023. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn met meer dan zes maanden en niet meer dan twaalf maanden. Aan belanghebbende komt daarom een vergoeding van immateriële schade toe van € 1.000.

7. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

8. Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, maar uitsluitend wat betreft de naheffingsaanslag en de beschikking inzake heffingsrente,
- vernietigt de naheffingsaanslag en de beschikking inzake heffingsrente,
- veroordeelt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) tot vergoeding van de aan de cassatieprocedure toerekenbare immateriële schade, vastgesteld op € 1.000,
- draagt de Staatssecretaris van Financiën op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht van € 548 dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald, en
- veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 3.628 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt en M.A. Fierstra, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 13 juni 2025.