



Het verdedigingsbeginsel

Maandblad Belasting Beschouwingen 2012/06

Belastingjaar/tijdvak	
Trefwoorden	verdedigingsbeginsel, hoorrecht, Handvest van de grondrechten
Wetsartikelen	Awb-art. 4:7 Awb-art. 4:8 Awb-art. 4:12 Awb-art. 7:2
Auteur	Mr. M.H.W.N. Lammers

De afgelopen jaren staat de rechtsbescherming van belastingplichtigen steeds meer op de fiscale agenda. Een voorbeeld hiervan is de per 1 juli 2011 ingevoerde Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen. Maar ook op andere vlakken wint de belastingplichtige terrein, zoals bijvoorbeeld de bescherming van de belangen van zijn verdediging. In het arrest van 18 december 2008 (Sopropé) heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht vormt dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Dit beginsel vereist, aldus het Hof van Justitie, dat deze bepaalde persoon de gelegenheid krijgt zijn standpunt over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren kenbaar te maken. In dit artikel wordt ingegaan op dit hoorrecht als onderdeel van het beginsel van de eerbiediging van de rechten van de verdediging.

1 Inleiding

De afgelopen jaren staat de rechtsbescherming van belastingplichtigen steeds meer op de fiscale agenda. Per 1 juli 2011 is de Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen ingevoerd. Hiermee krijgt een belastingplichtige de mogelijkheid een informatieverzoek van de inspecteur te laten toetsen door de rechter. Daartoe dient de inspecteur een informatiebeschikking uit te vaardigen. Maar ook op andere vlakken wint de belastingplichtige terrein, zoals bijvoorbeeld de bescherming van de belangen van zijn verdediging.

Het verdedigingsbeginsel kan in verschillende deelaspecten worden onderverdeeld, te weten^[1]:

- het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken;
- het recht op inzage in de stukken;
- het recht op geheimhouding van zakengeheimen en andere vertrouwelijke stukken;
- het recht op voldoende voorbereiding van de verdediging;
- het recht op bijstand en legal privilege;
- het recht om zichzelf niet te incrimineren.

Over het deelaspect 'het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken' heeft het Hof van Justitie voor de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie) op 18 december 2008 een belangrijk arrest^[2] gewezen. Het Hof van Justitie overwoog:

'36. De eerbiediging van de rechten van de verdediging vormt een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen.

37. Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Zij dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken (zie met name reeds aangehaalde arresten Commissie/Lisrestal e.a., punt 21, en Mediocurso/Commissie, punt 36).'

In dit artikel wordt ingegaan op het hoorrecht als onderdeel van het beginsel van de eerbiediging van de rechten van de verdediging.

2 Het hoorrecht in de Awb

Het hoorrecht van een belastingplichtige is een fundamenteel rechtsbeginsel. Het horen van de belastingplichtige kan op verschillende momenten in een procedure plaatsvinden. De verplichting tot het horen van de belastingplichtige is in de bezwaarfase vastgelegd in art. 7:2 Awb. Tijdens dit horen kan de belastingplichtige zijn bezwaren mondeling kenbaar maken aan het bestuursorgaan. Echter, in dat geval heeft het bestuursorgaan al een voor de belastingplichtige nadelig en bezwarend besluit genomen.

Het horen kan ook plaatsvinden voorafgaand aan het vaststellen van het bezwarende besluit. Daartoe bieden art. 4:7 en 4:8 Awb het bestuursorgaan de mogelijkheid. In die gevallen geeft het bestuursorgaan de burger de gelegenheid om zijn zienswijze op het te nemen besluit naar voren te brengen. Voor financiële beschikkingen is hierop echter in art. 4:12 Awb een uitzondering gemaakt. Als tegen de beschikking waarin het financiële besluit is vastgelegd bezwaar of administratief beroep kan worden ingesteld, kan het bestuursorgaan het horen van de burger achterwege laten.

Uit art. 4:12 Awb zou derhalve afgeleid kunnen worden dat de inspecteur bij het vaststellen van een aanslag af kan zien van het horen van de belastingplichtige. Deze conclusie geldt echter niet zonder meer. In art. 10 Besluit Fiscaal Bestuursrecht is bepaald dat uit art. 4:12 Awb weliswaar voortvloeit dat de inspecteur kan afzien van het horen van de belastingplichtige voorafgaand aan het vaststellen van de aanslag, maar dat de inspecteur het beleid voert om bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact op te nemen met de belastingplichtige.

3 Het hoorrecht in het Europese recht

Dat het horen van de belastingplichtige voorafgaand aan het vaststellen van een bezwarend besluit, zoals een aanslag, van belang is, is ook door het Hof van Justitie geoordeeld. In het arrest van 18 december 2008^[3] (Sopropé) oordeelde het Hof van Justitie in een douanezaak dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht vormt dat van

toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Dit arrest heeft dus tot gevolg dat adressanten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken in staat moeten worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Dit verdedigingsbeginsel geldt voor alle besluiten van bestuursorganen die onder de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen. Dit recht op eerbiediging van de rechten van de verdediging is ook in het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie[4] (hierna: het Handvest) vastgelegd. Art. 41 bepaalt dat eenieder het recht heeft dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen en organen van de Unie worden behandeld. Het tweede lid werkt dit recht nader uit, in die zin dat dit recht onder andere behelst het recht om te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen. In art. 48, lid 2, Handvest is ook het strafrechtelijke verdedigingsbeginsel vastgelegd. In art. 51 Handvest is ten slotte bepaald dat de instellingen en organen van de Europese Unie, alsmede de lidstaten de artikelen uit het Handvest in acht moeten nemen voor zover zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen.

In de voorgaande paragraaf is opgemerkt dat de inspecteur in Nederlandse belastingzaken het beleid voert om voorafgaand aan het vaststellen van de aanslag contact op te nemen met de belastingplichtige over de voorgenomen correcties op de aangifte. Uit de Europese wet- en regelgeving en jurisprudentie vloeit voort dat het verdedigingsbeginsel een grondrecht is dat door de lidstaten in acht moet worden genomen bij de uitvoering van het Unierecht.

De vraag die in dit verband rijst, is of de inspecteur met de wijze waarop hij het beleid uitvoert, voldoet aan de Europese wet- en regelgeving op dit gebied. In de praktijk blijkt namelijk dat de inspecteur weliswaar aan de belastingplichtige aankondigt dat hij afwijkt van de ingediende aangifte, maar dat hij de belastingplichtige vervolgens laat weten dat hij tegen de correcties bezwaar kan maken. Voor de beantwoording van deze vraag is het relevant om vast te stellen wanneer de inspecteur het (Europese) verdedigingsbeginsel in acht moet nemen.

4 Uitvoering van het Unierecht

Uit zowel het Sopropé-arrest als art. 41 Handvest volgt dat voor de vraag of het (Europese) verdedigingsbeginsel in acht moet worden genomen van belang is of de lidstaat bezig is met het uitvoeren van het Unierecht.

Kort gezegd zijn lidstaten bezig met het uitvoeren van Unierecht bij (i) omzetting en uitvoering van een richtlijn alsmede bij de toepassing van nationaal recht dat is aangenomen ter uitvoering daarvan, (ii) de tenuitvoerlegging van andere EU-verplichtingen (bijvoorbeeld op basis van verordeningen of beschikkingen) en (iii) de restcategorie van handelingen die op andere gronden binnen het toepassingsgebied van het Unierecht vallen.

In het arrest van het Hof van Justitie van 22 november 2005[5] kunnen eveneens aanknopingspunten worden gevonden voor de vraag wat onder meer onder de werkingssfeer van het Unierecht valt. Uit dit arrest volgt dat een nationale wettelijke regeling die dient ter uitvoering van een richtlijn binnen de werkingssfeer van het Unierecht (toen nog gemeenschapsrecht genoemd) valt.

Tot slot blijkt uit de beschikking van 1 maart 2011[6] van het Hof van Justitie dat een geschil over een belastingaanslag buiten het bereik van het Handvest valt voor zover de effectuering van het recht van de Europese Unie niet aan de orde is.

5 Omzetbelasting

Uit het voorgaande blijkt dat het voor de vraag wanneer het (Europese) verdedigingsbeginsel van toepassing is, relevant is om vast te stellen of uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht.

Onder de naam 'omzetbelasting' wordt – zo blijkt uit art. 1 Wet OB 1968 – kort gezegd een belasting geheven ter zake van (i) leveringen van goederen en diensten door een ondernemer, (ii) intracommunautaire verwervingen door een ondernemer, (iii) intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen en (iv) invoer van goederen.

Uit de memorie van toelichting[7] bij de Wet OB 1968 volgt dat de totstandkoming en invoering van deze wet het directe uitvloeisel is van twee Europese btw-richtlijnen. Dit betekent dat de Wet OB 1968 uitvoering geeft aan Europese richtlijnen en derhalve sprake is van uitvoering van het Unierecht.

Een belastingplichtige kan aan dit Unierecht rechten ontnemen. Een van deze rechten is het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging. Onder dit recht valt het recht om te worden gehoord voordat een bezwarend besluit wordt vastgesteld. Dit heeft grote gevolgen voor de werkwijze van de inspecteur. Immers, voorafgaand aan het vaststellen van een naheffingsaanslag omzetbelasting die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt, zal de inspecteur de belastingplichtige de gelegenheid moeten geven om te reageren op de elementen waarop hij de naheffingsaanslag wil baseren. Geeft de inspecteur de belastingplichtige deze gelegenheid niet, dan schendt hij het verdedigingsbeginsel. De gevolgen die aan een dergelijke schending zijn verbonden, worden in § 8 behandeld.

6 Inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting

De volgende vraag die gesteld kan worden is of ook de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 aangemerkt kunnen worden als wetten waarin uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht. Deze vraag is van belang om vast te stellen of de inspecteur de verplichting heeft om bij opleggen van aanslagen op basis van deze wetgeving het verdedigingsbeginsel te respecteren.

Vennootschapsbelasting wordt geheven van winst die niet rechtstreeks aan een natuurlijke persoon toevloeit, maar aan een rechtspersoon of een daarmee vergelijkbaar samenwerkingsverband[8]. Bij de inrichting van de Wet VPB 1969 is Nederland nog in hoge mate autonoom, maar er zijn ook invloeden vanuit Europa waar te nemen. Deze invloeden zijn met name gericht op positieve integratie (harmoniserende voorschriften zoals de Moeder-dochterrichtlijn[9], de Fusierichtlijn[10] en de Interest- en royaltyrichtlijn[11]). Hoewel een lidstaat zich aan Europese regelgeving dient te houden, geldt dat in de Wet VPB 1969 geen uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht. De invloed van Europa vindt tot nu toe in bescheiden mate plaats door invoering van geharmoniseerde regelgeving en de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Ingevolge de Wet IB 2001 wordt een belasting geheven van natuurlijke personen. Grondslag voor deze belasting is het belastbaar inkomen van een natuurlijke persoon. Ook voor de heffing van inkomstenbelasting geldt dat Nederland autonoom kan handelen en dat de Europese invloed voornamelijk voortvloeit uit de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Het voorgaande levert de conclusie op dat de heffing van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting haar grondslag vindt in nationaal wettelijke regelingen. Dit heeft tot gevolg dat geen uitvoering wordt gegeven aan het Unierecht en dat derhalve dus geen direct beroep op het Europese verdedigingsbeginsel – zoals dat volgt uit het Sopropé-arrest en art. 41 Handvest – kan worden gedaan. Betekent dit dat de inspecteur voorafgaand aan het vaststellen van een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting voorbij kan gaan aan het horen van de belastingplichtige?

Hoewel de heffingen van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting geen Europeesrechtelijke wortels hebben, valt niet in te zien waarom het verdedigingsbeginsel geen nationaalrechtelijke basis zou hebben. In de eerste plaats valt niet in te zien waarom een beginsel van Europees recht niet tevens in het Nederlandse (fiscale) recht verankerd zou zijn. Het verdedigingsbeginsel is een primair recht dat in elke rechtsstaat betekenis dient hebben. De codificatie in het Europese recht heeft de Europese burgers op het belang van dit beginsel attent gemaakt.

Voorts blijkt uit de jurisprudentie van de Hoge Raad dat Europeesrechtelijke beginselen steeds meer een directe nationale werking hebben. Zo heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het beginsel van berechting binnen een redelijke termijn van art. 6 EVRM een algemeen rechtsbeginsel is. Als gevolg daarvan heeft dit beginsel gevolgen voor alle belastingen en niet alleen die juridische verbintenissen, die strikt genomen onder art. 6 EVRM vallen.[12]

Het voorgaande heeft tot gevolg dat het verdedigbaar is dat een inspecteur ook bij het vaststellen van een (navorderings)aanslag inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting rekening moet houden met het beginsel van eerbiediging van de rechten van de

verdediging.

7 Rechtspraak gevolgen schending verdedigingsbeginsel

In het Sopropé-arrest[13] heeft het Hof van Justitie het verdedigingsbeginsel duidelijk op de kaart gezet. Nieuw was dit beginsel niet. Voor de oorsprong van de eerbiediging van de rechten van de verdediging moet worden teruggegaan naar een arrest van het Hof van Justitie uit 1974. In dit arrest van 23 oktober 1974 (Transocean Marine Paint Association) aanvaardde het Hof van Justitie als algemene regel dat 'de adressanten van overheidsbeslissingen, die aanmerkelijk in hun belangen worden getroffen, in staat moeten worden gesteld hun standpunt genoegzaam kenbaar te maken'.

Door het Sopropé-arrest[14] is het aantal beroepen op het verdedigingsbeginsel aanmerkelijk toegenomen. Bij een dergelijk beroep moet de rechter niet alleen vaststellen of dit beginsel is geschonden, maar ook welke gevolgen aan een schending van dit beginsel moeten worden verbonden. Hierover heeft het Hof van Justitie zich niet duidelijk uitgelaten. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie kunnen in feite drie lijnen worden gedestilleerd (harde lijn, zachte lijn en belangenafweging) waaruit blijkt hoe moet worden omgegaan met een schending van het verdedigingsbeginsel.

De harde lijn[15] houdt in dat het betreffende besluit vanwege de schending moet worden vernietigd. De zachte lijn[16] houdt – kort gezegd – in dat vernietiging alleen aan de orde is als de mogelijkheid bestaat dat een ander besluit zou zijn genomen indien alle voorschriften voor de totstandkoming van het besluit zouden zijn nageleefd. De belangenafweging[17] betekent dat de rechter de belangen van de belastingplichtige afweegt tegen de belangen van de openbare orde en/of het algemeen belang. In deze afweging moet meegewogen worden of de belastingplichtige is geschaad in zijn belangen.

Ook in de nationale rechtspraak wordt het belang van het beginsel van de eerbiediging van de rechten van de verdediging erkend. Zo kan voor een uitspraak in een omzetbelastingzaak worden verwezen naar de uitspraak van Rechtbank Den Haag van 25 januari 2011. [18] De rechtbank overwoog:

'2.24. Voor wat betreft de naheffingsaanslag met aanslagnummer [nummer] geldt dat deze zonder aankondiging vooraf is uitgereikt aan eiseres en direct en ineens invorderbaar is gesteld. Aan eiseres is derhalve terzake van deze naheffingsaanslag in het geheel niet voorafgaand aan het opleggen van de aanslag de gelegenheid geboden haar standpunten kenbaar te maken over de elementen waarop de belastingdienst die aanslag heeft gebaseerd. Daarmee is naar het oordeel van de rechtbank het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging geschonden. Zoals uit het arrest van het HvJ EG van 10 juli 1980, 30/78 (Distillers Company), LJN: BE4738, Jurispr. blz. 2229 en de arresten van de HR van 18 april 2008, nr. 37 790, LJN: AF7495 en 15 mei 2009, nr. 08/00437 LJN: B13751 kan worden afgeleid, hoeft een dergelijke schending van een procedurereguleerend geen gevolgen te hebben voor de naheffingsaanslag indien de belastingplichtige door de gang van zaken niet is benadeeld.

2.25. Nu aan eiseres in het geheel geen termijn is geboden om haar standpunten kenbaar te maken en de aanslag direct en ineens invorderbaar is gesteld als gevolg waarvan eiseres de aanslag moest betalen nog voordat zij de gelegenheid heeft gehad zich daarover uit te laten, is reeds om die reden sprake van benadeling van eiseres. Aan de schending van de procedurereguleerend kan daarom niet worden voorbijgegaan.'

De Haagse rechter concludeert dat een schending van het belangrijke grondrecht (eerbiediging van de rechten van de verdediging) een vernietiging van de aanslag tot gevolg heeft. Voor de omzetbelasting geldt dat dit tot op heden de enige uitspraak is die is gepubliceerd op het gebied van de toepassing van het verdedigingsbeginsel.

In het douanerecht is al meer ervaring opgedaan met de gevolgen die zouden moeten worden verbonden aan de schending van het verdedigingsbeginsel. Uit de jurisprudentie die op dit gebied is geweest, blijkt dat de rechter – net als het Hof van Justitie – op meerdere gedachten hinkt. Ook deze gedachten kunnen in feite worden ondergebracht in een harde lijn[19] (vernietiging van de aanslag) en een zachte lijn[20] (belastingplichtige benadeeld).

8 Rechtsgevolgen schending verdedigingsbeginsel

Zoals uit het voorgaande blijkt, zijn de rechtsgevolgen die door de rechters worden verbonden aan de schending van het verdedigingsbeginsel niet unaniem. Zowel het Hof van Justitie als de Nederlandse rechters hinken op meerdere gedachten. Dit wordt ook door AIG Van Hiltten geconcludeerd in haar conclusie van 23 juni 2011[21]. In deze douanezaak stelt zij de Hoge Raad voor om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie om deze onduidelijkheid op te lossen.

In deze paragraaf wordt ingegaan op de vraag wat de wenselijke gevolgen zouden moeten zijn die verbonden zijn aan de schending van het verdedigingsbeginsel. Daarbij wordt een uitstapje gemaakt naar het strafrecht. Het verdedigingsbeginsel komt namelijk ook voor in het strafrecht. Als de strafrechter oordeelt dat dit beginsel is geschonden, spreekt hij van een vormverzuim. Een dergelijk verzuim doet zich voor als een strafprocesrechtelijke geschreven en/of ongeschreven vormvoorschrift niet wordt nageleefd. Over de gevolgen die zijn verbonden aan een strafrechtelijk vormverzuim is een aantal belangrijke arresten geweest, te weten: het zogenoemde Zwolsman-arrest[22], het Karman-arrest[23] en het afvoerpijp-arrest[24].

Uit deze arresten blijkt dat de strafrechter een aantal stappen moet doorlopen voordat hij kan vaststellen of en zo ja welke sancties aan het vormverzuim moeten worden verbonden. De eerste stap is dat de strafrechter moet nagaan of herstel (nog) mogelijk is. Is dat niet het geval, dan is de volgende stap het beoordelen of bewijsuitsluiting, strafvermindering of niet-ontvankelijkheid de juiste remedie is tegen de schending.

Passen we deze strafrechtelijke stappen toe op de fiscaliteit dan geldt het volgende. De belastingrechter moet in de eerste plaats vaststellen of het verzuim kan worden hersteld. Als de inspecteur een aanslag heeft vastgesteld die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt zonder de belastingplichtige daaraan voorafgaand de gelegenheid te geven op de elementen daarvan te reageren, kan dat niet hersteld worden. De tijd kan immers niet worden teruggedraaid. Dat de belastingplichtige in een latere fase alsnog zijn bezwaren kenbaar kan maken, bijvoorbeeld door het instellen van bezwaar, maakt dit niet anders. Het Hof van Justitie[25] heeft namelijk geoordeeld dat een schending van het recht op toegang tot het dossier in de procedure voorafgaand aan de vaststelling van een beschikking niet gedekt kan worden door het enkele feit dat die toegang tijdens de gerechtelijke procedure mogelijk is geworden. Analooq aan dit arrest betekent dit dat het niet horen niet kan worden hersteld doordat een belastingplichtige later in de procedure alsnog zijn bezwaren over de elementen naar voren kan brengen.

Dit betekent dat de rechter niet anders kan oordelen dan dat het verzuim niet kan worden hersteld. De volgende vraag is dan ook welke consequentie aan de schending moet worden verbonden.

Een mogelijke consequentie in strafzaken is het uitsluiten van bewijs. Deze bewijsuitsluiting is aan de orde als bewijsmateriaal door het verzuim is verkregen en door de onrechtmatige bewijsvergaring een belangrijk (strafvordering) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden. Deze consequentie is lastig te rijmen met een schending van het verdedigingsbeginsel in een fiscale zaak. Als de inspecteur een belastingplichtige niet hoort voorafgaand aan het vaststellen van de aanslag dan heeft hij in feite geen bewijs onrechtmatig verkregen. Sterker nog, hij heeft door deze handelwijze eigenlijk het risico gelopen dat hij belangrijke informatie niet heeft gekregen. De consequentie om bewijs uit te sluiten bij de beoordeling van de zaak is derhalve geen mogelijkheid om genoegdoening te geven aan de schending van het verdedigingsbeginsel in een fiscale zaak.

De tweede mogelijkheid is de schending sanctioneren door strafvermindering. Strafvermindering kan worden toegepast als (i) de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, (ii) dit nadeel is veroorzaakt door het verzuim, (iii) het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering en (iv) strafvermindering ook in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd is. Ook deze mogelijkheid kan niet worden toegepast in een fiscale zaak. Immers, de aanslag die de inspecteur vaststelt, is een gebonden beschikking. Dit betekent dat de rechter een schending van het

verdedigingsbeginsel niet ongedaan kan maken door bijvoorbeeld de aanslag met 20% te verminderen. De derde en laatste mogelijkheid is de niet-ontvankelijkverklaring. Deze mogelijkheid heeft tot gevolg dat het Openbaar Ministerie het recht verspeelt om de verdachte te vervolgen. In een fiscale zaak zou deze sanctie moeten worden 'omgekat' in het verspelen van het recht van de inspecteur om de belasting te mogen heffen. Voor de niet-ontvankelijkverklaring in een strafzaak is aanleiding als sprake is van 'ernstige inbreuken op de beginselen van een behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove veronachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak tekort is gedaan'. Uit het voorgaande is gebleken dat het verdedigingsbeginsel een grondrecht is van de Europese Unie. Voor belastingen die zijn geënt op Europese regelgeving geldt dat dit beginsel is vastgelegd in het Handvest, maar ook volgt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Voor de inspecteur kenbare bronnen die hij bij de uitoefening van zijn werk in acht moet nemen. Voor de overige belastingen geldt dat het verdedigingsbeginsel als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moet worden genomen. Handelt de inspecteur in strijd hiermee, dan kan dus gezegd worden dat hij in feite doelbewust en met grove veronachtzaming de belangen van de belastingplichtige tekortdoet. De inspecteur moet immers beroepshalve bekend zijn met dit belangrijke grondrecht. Dit betekent dat de fiscale variant van de niet-ontvankelijkverklaring, ofwel de inspecteur verspeelt zijn recht om de belasting te heffen, de enige mogelijkheid is om genoegdoening te geven voor de schending van het verdedigingsbeginsel.

9 Conclusie

Het verdedigingsbeginsel omvat (i) het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken, (ii) het recht op inzage in de stukken, (iii) het recht op geheimhouding van zakengeheimen en andere vertrouwelijke stukken, (iv) het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging, (v) het recht op bijstand en legal privilege en (vi) het recht om zichzelf niet te incrimineren. In het voorgaande is uitgebreid ingegaan op het op het onderdeel 'het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken'. Dit hoorrecht komt in verschillende fases van een fiscale procedure naar voren. In de bezwaarfase kan bijvoorbeeld de belastingplichtige verzoeken om te worden gehoord. Het Hof van Justitie heeft met het Sopropé-arrest^[26] het horen voorafgaand aan het vaststellen van een aanslag die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt, uitdrukkelijk op de kaart gezet. Dit grondrecht is ook vastgelegd in art. 41 Handvest. Voor belastingen die zijn geënt op Europese regelgeving (zoals de omzetbelasting en de douanerechten) geldt dat direct een beroep op het Sopropé-arrest en art. 41 Handvest kan worden gedaan. Stelt de inspecteur voor die belastingen een aanslag vast die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt, dan zal hij de belastingplichtige voorafgaand daaraan in de gelegenheid moeten stellen zich uit te laten over de elementen. Voor belastingen die niet op Europese regelgeving zijn geënt (zoals de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting) geldt dat niet valt in te zien waarom het verdedigingsbeginsel geen nationaalrechtelijke basis zou hebben. Een beginsel van Europees recht moet tevens in het Nederlandse (fiscale) recht verankerd zijn aangezien het verdedigingsbeginsel een primair recht is dat in elke rechtsstaat betekenis dient hebben. Dit belang wordt door de Hoge Raad ook gezien ten aanzien van het beginsel van berechting binnen een redelijke termijn. Immers ten aanzien daarvan heeft de Hoge Raad geoordeeld dat een berechting binnen een redelijke termijn een algemeen rechtsbeginsel is. Ook voor deze belastingen geldt derhalve dat de inspecteur voorafgaand aan het vaststellen van een aanslag die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt deze in de gelegenheid dient te stellen te reageren op de elementen. Uit de jurisprudentie blijkt dat het Hof van Justitie en de Nederlandse rechters niet unaniem zijn in de gevolgen die aan een schending moeten worden verbonden als de inspecteur het verdedigingsbeginsel schendt. In dit artikel is ingegaan op de vraag welk gevolg verbonden zou moeten worden aan de schending van het verdedigingsbeginsel. Hierbij is aansluiting gezocht bij de jurisprudentie in strafzaken aangezien daarin al ruime ervaring is opgedaan met de vraag welke gevolgen moeten worden verbonden aan een vormverzuim. Uit die jurisprudentie blijkt dat deze genoegdoening kan bestaan uit (i) bewijsuitsluiting, (ii) strafvermindering of (iii) niet-ontvankelijkheid. Deze eerste twee strafrechtelijke genoegdoeningen kunnen in een fiscale procedure niet worden gebruikt. Enerzijds omdat de inspecteur door niet te horen geen onrechtmatig bewijs heeft verkregen, maar het risico heeft gelopen om belangrijk bewijs niet te krijgen en anderzijds omdat belastingen op basis van de wet worden geheven en gebonden beslissingen zijn waardoor vermindering van de belastingheffing niet mogelijk is. Blijft dus over de fiscale variant van de niet-ontvankelijkheid. Stelt de inspecteur een aanslag vast die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt zonder de belastingplichtige in de gelegenheid te stellen zich daaraan voorafgaand over de elementen uit te laten, dan verspeelt de inspecteur zijn recht om belasting te heffen. De reeds vastgestelde aanslag moet in dat geval worden vernietigd.

[1] R.J.G.M. Widdershoven, M.J.M. Verhoeven, e.a., *De Europese Agenda van de Awb*, p. 79.

[2] HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07 (Sopropé).

[3] HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07 (Sopropé).

[4] Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie van 14 december 2007, *Pb*. C 303/1.

[5] HvJ 22 november 2005, zaak C-144/04 (Mangold).

[6] HvJ 1 maart 2011, zaak C-457/09 (Chantry).

[7] Kamerstukken II, 1967-1968, 9324, nr. 3, p. 11.

[8] De Wet VPB 1969 duidt deze samenwerkingsverbanden onder de verzamelnaam 'lichamen'.

[9] Richtlijn van 23 juli 1990, 90/435/EEG, *Pb EG* 1990/L 225, zoals gewijzigd bij Richtlijn van 22 december 2003, 2003/123/EG, *Pb EG* 2004/L 7.

[10] Richtlijn van 19 oktober 2009, 2009/133/EG, *Pb EU* L 310. Deze richtlijn vervangt de Richtlijn van 23 juli 1990, 90/434/EEG, *Pb EG* 1990/L 225 zoals bedoeld in art. 17 Fusierichtlijn.

[11] Richtlijn van 3 juni 2003, 2003/49/EG, *Pb EG* L 157 (3 juni 2003) respectievelijk *Pb EU* L 157 en 159 (29 april 2004).

[12] Zie onder andere HR 10 juni 2011, nr. 09/05112, *NTRF* 2011/1367, *V-N* 2011/31.5.

[13] HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07 (Sopropé).

[14] HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07 (Sopropé).

[15] HvJ 29 juni 1994, zaak C-135/92 (Fiskano); HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P (Lisrestal); HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P (Mediocurso); HvJ 8 maart 2007, zaak C-44/06 (Gerlach), *NTFR* 2007/482 en HvJ 25 oktober 2011, zaak C-109/10 en C-110/10 (Solvay).

[16] HvJ 10 juli 1980, zaak C-30/78 (Distillers Company Limited); HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87 (België); HvJ 2 oktober 2003, zaak C-194/99 (Thyssen Stahl) en HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/09 (Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co Ltd.).

[17] HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05 (Dokter e.a.).

[18] Rechtbank Den Haag 25 januari 2011, nrs. AWB 08/6449 OB en AWB 08/6450 OB, *NTFR* 2011/1834, LJN: BR2076.

[19] Rechtbank Haarlem 12 maart 2009, nr. AWB 07/6680 en 07/6681, LJN: BH9755 en Rechtbank Haarlem 9 juli 2010, AWB 08/3520, *NTFR* 2010/2042, LJN: BN4176.

[20] Zie onder andere Hof Amsterdam 20 mei 2010, nr. 08/00209, LJN: BM6653; Hof Amsterdam 20 mei 2010, nr. 08/00208, *NTFR* 2010/1417, LJN: BM6651; Hof Amsterdam 21 oktober 2010, nrs. P07/00978, P07/00981, P07/00992, P07/00996, P07/00997 en P07/00998, LJN: BO1788; Hof Amsterdam 21 oktober 2010, nr. 07/00977, *NTFR* 2010/2629, LJN: BO1785; Hof Amsterdam 27 januari 2011, nr. 09/00357, *NTFR* 2011/794, LJN: BP2612; Hof Amsterdam 21 april 2011, nr. 10/00172, LJN: BQ2794 en Rechtbank Haarlem 28 juni 2011, nr. AWB09/3907, *NTFR* 2011/1947, LJN: BR5632.

[21] Conclusie A-G Van Hilten 23 juni 2011, nr. CPG 10/02774, LJN: BR0666.

[22] HR 19 december 1995, nr. 101.269, LJN: ZD0328.

[23] HR 1 juni 1999, nr. 110.489, LJN: ZD1143.

[24] HR 30 maart 2004, nr. 00281/03, LJN: AM2533.

[25] HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99, C-244/99, C-247/99, C-250/99, C-252/99 en C-254/99 (Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie).

[26] HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07 (Sopropé).

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/MBB2012-06-04>

Datum: 2-2-2015 13:24:11

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.