

Schending EU-verdedigingsbeginsel leidt niet altijd tot vernietiging gehele aanslag

Op grond van het EU-verdedigingsbeginsel moet de Belastingdienst een belastingplichtige vooraf de gelegenheid bieden te reageren op een voornemen tot het opleggen van een naheffingsaanslag. Als de inspecteur dit recht schendt, terwijl de belastingplichtige een relevante inbreng had kunnen geven, vernietigt de Hoge Raad de desbetreffende aanslag doorgaans. In zijn arrest van 24 juni 2022 heeft de Hoge Raad deze jurisprudentie genuanceerd door te oordelen dat per aangiftetijdvak moet worden beoordeeld of de belastingplichtige een relevante inbreng had kunnen geven. In dit blog geef ik een toelichting op het arrest en geef ik aan in welke gevallen een aanslag nog wel in zijn geheel moet worden vernietigd als het verdedigingsbeginsel is geschonden.

EU-verdedigingsbeginsel: recht om vooraf te worden gehoord

Het EU-verdedigingsbeginsel omvat het recht om een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop het bestuursorgaan een bezwarend besluit wil baseren voordat het daadwerkelijk een besluit neemt.¹ Ik zal dit recht hierna ook aanduiden als het recht om vooraf te worden gehoord.² Dit 'vooraf horen' gebeurt meestal schriftelijk. Een recht op het geven van een mondelinge reactie bestaat in deze (voor)fase niet.

Het (EU-)verdedigingsbeginsel geldt als het voorgenomen besluit binnen de werkingssfeer van het recht van de Europese Unie valt.³ In de Nederlandse fiscale praktijk gaat het daarom met name om omzetbelastingkwesties en douanezaken. Rechter Anneke Keulemans schrijft in haar proefschrift dat dit recht om vooraf te worden gehoord uit de volgende onderdelen bestaat:

- Het recht op informatie over het voorgenomen besluit.
- Het recht op (inzage in) de stukken waarop het voorgenomen besluit is gebaseerd.
- Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging, en
- Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken.

In sommige gevallen hoeft de fiscus een belastingplichtige niet vooraf te horen. Zo heeft Hoge Raad in zijn arrest van 10 juli 2015 overwogen dat als een aanslag versneld mag worden ingevorderd (bijvoorbeeld omdat de fiscus ervoor vreest dat de belastingplichtige zijn bankrekeningen leeghaalt als torenhoge aanslagen worden aangekondigd), dat een rechtvaardiging vormt voor het pas achteraf horen van de belastingplichtige.

Vernietiging aanslag indien andere afloop mogelijk was geweest

Als iemand niet voorafgaand aan het genomen besluit is gehoord, terwijl dat wel had moeten, is het verdedigingsbeginsel geschonden. De rechter dient vervolgens te beoordelen of de inspecteur tot een andere uitkomst – geen of een lagere aanslag – had kunnen komen als hij de belastingplichtige wel vooraf zou hebben gehoord. Dit noemt men ook wel het andere afloop-criterium. In gevallen waarin een andere afloop mogelijk zou

¹ Keulemans somt op 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), Deventer: Wolters Kluwer 2021, p. 8.

² Keulemans doet dan 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.

³ 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.

zijn geweest, heeft de Hoge Raad steeds de gehele aanslag vernietigd (zie overweging 2.7).

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. 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 aanslag 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.' De Hoge Raad komt in het arrest tot de slotsom dat het verdedigingsbeginsel is geschonden. De vraag of de inspecteur het vooraf horen achterwege mocht laten, omdat zich een situatie voordeed die versnelde invordering van de aanslagen rechtvaardigde, liet de Hoge Raad daarbij onbeantwoord.

HR 24 juni 2022: mogelijk andere afloop per aangiftetijdvak beoordelen

Vervolgens 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 heffingsaanslag over bijvoorbeeld een jaar 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 (zie overweging 2.5.3) 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. Voor het douanerecht komt de nuancering er dus op neer dat per aangifte moet worden beoordeeld of aan het andere afloop-criterium is voldaan.

Omdat de belastingplichtige in de onderhavige zaak per maand aangifte had gedaan en zijn (serieus te nemen) inbreng was beperkt tot één maand, moet de aanslag over 2012-2013 alleen voor wat betreft de belasting over die ene maand worden verminderd, aldus de Hoge Raad. Die vermindering had de rechtbank al toegekend, waardoor het cassatieberoep door de Hoge Raad ongegrond wordt verklaard. De Hoge Raad sluit zich met dit oordeel aan bij de Rechtbank Zeeland-West-Brabant en het Gerechtshof Den Bosch, die eerder een dergelijke 'proportionele vermindering' van een aanslag toepasten in verband met de schending van het verdedigingsbeginsel.

Dat een schending van het beginsel niet per definitie de vernietiging van de gehele aanslag betekent, heeft met name gevolgen voor gevallen waarin de 'verrijdelde' inbreng van de belastingplichtige beperkt is tot specifieke transacties of een specifieke periode. Er zijn dus nog legio voorbeelden denkbaar waarin wel de gehele aanslag moet worden vernietigd als

de belastingplichtige niet vooraf is gehoord, terwijl dat wel had moeten. Bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige had willen inbrengen dat de inspecteur ten aanzien van de gehele aanslag het verkeerde belastingtarief heeft toegepast (dat is immers een juridisch argument dat op de hele aanslag betrekking heeft). Het is daarbij niet nodig dat de belastingplichtige gelijk heeft. Voldoende is dat het argument van de belastingplichtige zodanig sterk is dat het serieus genomen moet worden.

De toepassing van het andere afloop-criterium wordt door deze nuancering niet eenvoudiger. Als bijvoorbeeld sprake is van een discussie over een deel van het feitencomplex, zal de rechter moeten nagaan in welke tijdvakken deze feiten door de inspecteur aan de naheffingsaanslagen ten grondslag zijn gelegd. In omvangrijke zaken kan dit een behoorlijke puzzel opleveren.

Conclusie

De Hoge Raad heeft zijn jurisprudentie orent het EU-verdedigingsbeginsel genuanceerd. Niet juist is dat een schending van het beginsel per definitie de vernietiging van het gehele bestreden besluit tot gevolg moet hebben als is voldaan aan het andere afloop-criterium. Per aangiftetijdvak moet worden beoordeeld of aan dat criterium is voldaan. Dit betekent dus een vermindering van een aanslag in plaats van de vernietiging daarvan, als de belastingplichtige slechts ten aanzien van 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 dus in stand.

Auteur:

mr. N. (Nick) van den Hoek – advocaat-belastingkundige