

BNB 2022/109

Volgens het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel moet de Inspecteur belanghebbende expliciet op de hoogte stellen van zijn voornemen om naheffingsaanslagen omzetbelasting op te leggen

HR 24-06-2022, ECLI:NL:HR:2022:934, m.nt. G.J.M.E. de Bont

Instantie	Hoge Raad
Datum	24 juni 2022
Magistraten	Mrs. Van Hilten, Punt, Fierstra, Faase, Van Eijnsden
Zaaknummer	20/00851
Noot	G.J.M.E. de Bont
JCDI	JCDI:ADS659535:1
Vakgebied(en)	Omzetbelasting / Algemeen Omzetbelasting / Aftrek en teruggaaf Fiscaal bestuursrecht / Aangifte Fiscaal bestuursrecht / Algemene rechtsbeginselen en abbb
Brondocumenten	Beroepschrift, Hoge Raad, 24-06-2022 ECLI:NL:HR:2022:934, Uitspraak, Hoge Raad, 24-06-2022
Wetingang	Europeesrechtelijk verdedigingsbeginsel

Essentie

Volgens het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel moet de Inspecteur belanghebbende expliciet op de hoogte stellen van zijn voornemen om naheffingsaanslagen omzetbelasting op te leggen

Samenvatting

Bij een boekenonderzoek over de jaren 2009 tot en met 2013 heeft de Inspecteur bij belanghebbende jaarlijks een verschil geconstateerd tussen de verschuldigde omzetbelasting volgens de administratie van belanghebbende en die volgens de door hem gedane aangiften. Over deze aansluitingsverschillen is aan de hand van een door de Inspecteur opgesteld overzicht met (de gemachtigden van) belanghebbende gesproken. Ook is belanghebbende uitgenodigd een verklaring te geven voor de aansluitingsverschillen, hetgeen hij niet heeft gedaan. Vervolgens heeft de Inspecteur naheffingsaanslagen omzetbelasting over de jaren 2009 tot en met 2013 opgelegd. In geschil is of de Inspecteur het verdedigingsbeginsel heeft geschonden. Het Hof oordeelt van niet. Het overgelegde overzicht en het daarover gevoerde gesprek vormen een voldoende geconcretiseerd voornemen van de Inspecteur tot het opleggen van de naheffingsaanslagen, aldus het Hof.

HR: Het overgelegde overzicht en het gevoerde gesprek zijn onvoldoende om te rechtvaardigen dat de Inspecteur belanghebbende expliciet - dat wil zeggen in niet mis te verstane bewoordingen - ervan op de hoogte heeft gesteld dat hij het voornemen had om de naheffingsaanslagen op te leggen. Daarmee heeft de Inspecteur het verdedigingsbeginsel geschonden. Tot vernietiging van de naheffingsaanslagen leidt dit echter niet omdat het besluitvormingsproces van de Inspecteur zonder schending van het verdedigingsbeginsel geen

andere afloop zou kunnen hebben gehad. Dit geldt niet met betrekking tot de maand oktober 2013, maar de Rechtbank heeft de naheffingsaanslag 2013 ter zake al verminderd. Het beroep in cassatie wordt ongegrond verklaard.

Uitspraak

ARREST

in de zaak van

[X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

tegen

1. de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN
2. de STAAT (de MINISTER VAN JUSTITIE EN VEILIGHEID)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 24 januari 2020, nrs. BK-19/00559 tot en met BK-19/00561^[1.], op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nrs. SGR 18/4428 tot en met SGR 18/4430) betreffende aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen in de omzetbelasting over de periode 1 januari 2009 tot en met 31 december 2009, over de periode 1 januari 2010 tot en met 31 december 2011, en over de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013, en de daarbij gegeven beschikkingen inzake heffingsrente respectievelijk belastingrente.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door A.J.C. Perdaems, 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.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1

Belanghebbende drijft als eenmanszaak een transportonderneming. De Belastingdienst heeft in augustus 2014 een onderzoek aangekondigd naar de aanvaardbaarheid van de "balanspost omzetbelasting per 31 december 2011". Belanghebbende heeft met het oog op dat te verrichten onderzoek vooraf administratie in digitale vorm (hierna: de audit files), waaronder jaarbalansen van zijn bedrijf, overgelegd. Tezamen met de door belanghebbende in eerdere jaren ingediende aangiften voor de omzetbelasting vormden de audit files voor de controlerend ambtenaren aanleiding om het onderzoek uit te breiden tot door belanghebbende op aangifte voldane bedragen aan omzetbelasting over tijdvakken in de periode 1 januari 2009 tot en met 31 december 2013. Dit is belanghebbende meegedeeld bij de start van het onderzoek.

2.2

Op 20 oktober 2014 heeft een gesprek plaatsgevonden tussen de controlerend ambtenaren en, namens belanghebbende, de administrateur in loondienst van belanghebbende (hierna: de administrateur) en de externe boekhouder van belanghebbende (hierna: de boekhouder). Tijdens dit gesprek hebben de controlerend ambtenaren gewezen op verschillen tussen hetgeen volgens de audit files op jaarbasis aan omzetbelasting diende te worden voldaan en het op jaarbasis aangegeven bedrag aan omzetbelasting. De

administrateur en de boekhouder hebben toen gezegd geen verklaring te kunnen geven voor deze grote verschillen en ook dat zij niet zo maar met de correctie van +/- € 377.000 akkoord gaan. De controlerend ambtenaren hebben belanghebbende tijdens dat gesprek in de gelegenheid gesteld om deze aansluitingsverschillen vóór 1 december 2014 te verklaren.

2.3

Op 1 december 2014 heeft de volgende bespreking plaatsgevonden tussen de controlerend ambtenaren en dit maal belanghebbende in het bijzijn van de administrateur en de boekhouder. Tijdens die bespreking hebben de controlerend ambtenaren geconstateerd dat belanghebbende geen gebruik heeft gemaakt van de gelegenheid om de hiervoor in 2.2 bedoelde verschillen uit te zoeken en te verklaren. In reactie op de mededeling van de controlerend ambtenaren dat aanslagen in de omzetbelasting aan de hand van de geconstateerde verschillen worden opgelegd en dat de aanslag over het jaar 2009 op zeer korte termijn wordt opgelegd in verband met verjaring, heeft de administrateur verklaard: "als het moet, dan moet het".

2.4

Op 2 december 2014 heeft de Inspecteur belanghebbende schriftelijk aangekondigd dat hem tot behoud van rechten een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het jaar 2009 wordt opgelegd. Met dagtekening 24 december 2014 is die naheffingsaanslag opgelegd.

2.5

Van het onderzoek is, met dagtekening 25 maart 2015, een rapport opgemaakt. Daarin is voor elk jaar gespecificeerd welke aansluitingsverschillen, inclusief correctieboekingen van verschuldigde omzetbelasting, zijn bevonden, en is voor elk jaar een overzicht gegeven van de na te heffen bedragen aan omzetbelasting. Eveneens met dagtekening 25 maart 2015 zijn aan belanghebbende naheffingsaanslagen in de omzetbelasting opgelegd over de periode 1 januari 2010 tot en met 31 december 2011 en de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013. De Ontvanger heeft die naheffingsaanslagen met toepassing van artikel 10 van de Invorderingswet 1990 terstond en tot het volle bedrag invorderbaar gesteld.

2.6

Op 19 augustus 2015 heeft de Belastingdienst/FIOD een overzichtsprocesverbaal opgemaakt van het strafrechtelijk onderzoek tegen, onder anderen, belanghebbende en de administrateur met betrekking tot het opzettelijk onjuist doen van bij de belastingwet voorziene aangiften. In het kader van het strafrechtelijk onderzoek heeft op 27 mei 2015 een getuigenverhoor plaatsgevonden van een van de twee controlerend ambtenaren. Van dat verhoor is proces-verbaal opgemaakt (hierna: het proces-verbaal van het getuigenverhoor).

2.7

De Inspecteur heeft de door belanghebbende tegen de naheffingsaanslagen gemaakte bezwaren ongegrond verklaard.

De Rechtbank heeft geoordeeld dat - anders dan belanghebbende primair betoogde - de Inspecteur bij het opleggen van de drie naheffingsaanslagen het Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging (hierna: het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel) niet heeft geschonden. Zij heeft vervolgens de beroepen betreffende de naheffingsaanslagen over het jaar 2009 en die over de periode 1 januari 2010 tot en met 31 december 2011 ongegrond verklaard. Het beroep betreffende de naheffingsaanslag over de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013 heeft zij gegrond verklaard. Dat laatste is gebeurd vanwege de inbreng van de onderneming van belanghebbende in een besloten vennootschap met ingang van 1 oktober 2013, hetgeen meebrengt dat de over het tijdvak oktober 2013 te weinig voldane omzetbelasting niet van

belanghebbende maar van die besloten vennootschap had moeten worden nageheven.

2.8.1

Voor het Hof was nog uitsluitend in geschil of de drie naheffingsaanslagen moeten worden vernietigd wegens schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.

2.8.2

Het Hof heeft geoordeeld dat de Inspecteur met het opleggen van de naheffingsaanslagen het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet heeft geschonden. Daartoe heeft het Hof, in navolging van de Rechtbank, geoordeeld dat uit het hiervoor in 2.5 bedoelde controlerapport en het procesverbaal van het getuigenverhoor volgt dat de Inspecteur op 20 oktober 2014 aan belanghebbende excel-bestanden heeft overgelegd waarin per jaar gespecificeerd de verschillen tussen de audit files en de aangiften voor de omzetbelasting zijn vermeld. Daarmee heeft de Inspecteur naar het oordeel van het Hof, mede lattend op de weergegeven inhoud van de hiervoor genoemde verslagleggingen, in hoger beroep overtuigend uiteengezet en toegelicht dat belanghebbende al voorafgaande aan het opleggen van de naheffingsaanslagen de inhoudelijke gevolgen voor de omzetbelasting zijn voorgehouden. Naar het oordeel van het Hof moet het daarom voor belanghebbende op 20 oktober 2014 duidelijk zijn geweest dat, zonder een sluitende verklaring voor de geconstateerde verschillen, de hiermee samenhangende naheffingsaanslagen in de omzetbelasting zouden worden opgelegd. Volgens het Hof vormen de op 20 oktober 2014 overgelegde overzichten met de geconstateerde aansluitingsverschillen in combinatie met het op 20 oktober 2014 gevoerde gesprek een voldoende geconcretiseerd voornemen van de Inspecteur tot het opleggen van de naheffingsaanslagen. Belanghebbende kende, aldus het Hof, tijdig de redenen waarom de Inspecteur een controle wilde instellen, was voorts tijdig op de hoogte gesteld van de precieze feiten die tot het opleggen van de naheffingsaanslagen hebben geleid, en is expliciet en ook tijdig uitgenodigd om te worden gehoord of anderszins in de gelegenheid gesteld om te reageren op de bevindingen van de Inspecteur alvorens de naheffingsaanslagen zijn opgelegd. Belanghebbende heeft, aldus het Hof, “de hem uitdrukkelijk geboden gelegenheid laten voorbijgaan voor het aanvoeren van bepaalde feiten die de Inspecteur aan zijn besluiten niet ten grondslag heeft gelegd, althans niet in aanmerking heeft genomen, dan wel met het oog op het corrigeren van (kennelijke) vergissingen of het aanvoeren van individuele omstandigheden die pleiten dat zekere besluiten worden genomen, niet worden genomen, of anderszins in een bepaalde zin wordt besloten”.

3. Beoordeling van het middel

3.1

Het middel richt zich tegen de hiervoor in 2.8.2 weergegeven oordelen van het Hof. Het middel bestrijdt dat belanghebbende al op 20 oktober 2014 op de hoogte is gesteld van de concrete elementen van de op te leggen naheffingsaanslagen. Het middel betoogt in de eerste plaats dat de omstandigheid dat tijdens een onderzoek gelegenheid aan de belastingplichtige wordt geboden om op bevindingen van de controlerend ambtenaren te reageren, niet zonder meer betekent dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is nageleefd. Volgens het middel houdt dat verdedigingsbeginsel in dat er op concrete elementen van het te nemen besluit moet kunnen worden gereageerd en dat de elementen van het besluit dat de inspecteur wil nemen, pas vaststaan als dat onderzoek is afgerond. In de tweede plaats, zo stelt het middel, is het oordeel van het Hof dat de elementen van de naheffingsaanslagen al ten tijde van het boekenonderzoek voldoende concreet waren, onbegrijpelijk, omdat de Inspecteur het onderzoek pas met de bekendmaking van het controlerapport heeft afgerond.

3.2.1

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 zich richt, aanmerkelijk raakt,

zoals een naheffingsaanslag in de omzetbelasting. Het beginsel houdt in dat die 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.^[2.] Het moet door deze mededelingen voor de belastingplichtige duidelijk zijn dat, wanneer hij niet 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.

3.2.2

De hiervoor in 3.2.1 bedoelde mededelingen kunnen niet alleen schriftelijk maar ook mondeling worden gedaan.

3.2.3

Deze 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 die tot de voorgenomen naheffingsaanslag leiden.^[3.]

3.2.4

Anders dan het middel kennelijk betoogt, vereist het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet dat een onderzoek naar de juistheid van belastingaangiften definitief moet zijn afgerond voordat de inspecteur de belastingplichtige op de hoogte kan stellen van de voorgenomen naheffingsaanslag onder vermelding van de elementen die hij aan die naheffingsaanslag ten grondslag wil leggen. Het door het middel aangevoerde standpunt dat die elementen pas na afloop van het onderzoek concreet kunnen zijn, zodat niet eerder tot een voornemen tot naheffing kan worden geconcludeerd, miskent het doel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. 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 het onderzoek wordt betrokken voordat dit onderzoek wordt afgerond.

3.2.5

Bij betwisting rust op de inspecteur de last feiten te bewijzen waaruit volgt dat hij bij zijn besluitvorming het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel 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 3.2.1 bedoelde mededelingen heeft gedaan, nadat hij het voornemen heeft opgevat een bepaalde naheffingsaanslag in de omzetbelasting op te leggen.

3.2.6

Met zijn hiervoor in 2.8.2 weergegeven oordelen heeft het Hof hetgeen hiervoor in 3.2.1 en 3.2.5 is overwogen, miskend. Het Hof heeft aan zijn oordeel dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet is geschonden, de aanname ten grondslag gelegd dat met de overlegging op 20 oktober 2014 van excel-bestanden waarin per jaar gespecificeerd de door de controlerend ambtenaren geconstateerde verschillen tussen de audit files en de aangiften voor de omzetbelasting waren vermeld, het belanghebbende duidelijk moet zijn geweest dat de naheffingsaanslagen in de omzetbelasting zonder meer zouden worden opgelegd, indien belanghebbende niet een sluitende verklaring voor die verschillen zou geven binnen de termijn die de controlerend ambtenaren hem

daarvoor stelden. Voorts heeft het Hof zijn oordeel gebaseerd op het verslag van het gesprek van 20 oktober 2014 en het procesverbaal van het getuigenverhoor. De aanname dat het de belanghebbende onder de gegeven omstandigheden duidelijk moet zijn geweest dat naheffing zou plaatsvinden, is echter niet voldoende voor de conclusie dat de belanghebbende expliciet, dat wil zeggen in niet mis te verstane bewoordingen, ervan op de hoogte is gesteld dat de inspecteur het voornemen heeft om bepaalde naheffingsaanslagen op te leggen. Dat wordt niet anders indien die aanname (mede) wordt gebaseerd op de overlegging van stukken, zoals in dit geval de excel-bestanden. De aanname van het Hof is dus onvoldoende om de slotsom te rechtvaardigen dat de Inspecteur belanghebbende expliciet ervan op de hoogte heeft gesteld dat hij op 20 oktober 2014 het voornemen had om de onderhavige naheffingsaanslagen op te leggen.

3.3

Gelet op hetgeen hiervoor in 3.2.6 is overwogen, is het middel in zoverre terecht voorgesteld. Dit kan echter, gelet op het volgende, niet tot cassatie leiden. Een schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel leidt namelijk alleen tot vernietiging van het bezwarende besluit als het besluitvormingsproces van de inspecteur zonder die schending een andere afloop zou kunnen hebben gehad.^[4.] Voor dit oordeel is voldoende te bewijzen dat wanneer de schending niet had plaatsgevonden, degene tot wie dat besluit is gericht een inbreng had kunnen leveren die voor het vaststellen van dat besluit van belang was en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden. De rechter dient een en ander te beoordelen aan de hand van de specifieke feitelijke en juridische omstandigheden van het geval.^[5.]

3.4

Bij het Hof heeft belanghebbende betoogd dat het besluitvormingsproces van de Inspecteur wat betreft alle naheffingsaanslagen een andere afloop had kunnen hebben. Daarbij heeft belanghebbende gewezen op het feit dat tijdens de bezwaarfase tussen de Inspecteur en hem gesprekken hebben plaatsgevonden die waren gericht op het bereiken van een compromis en op het feit dat de Rechtbank de naheffingsaanslag over de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013 heeft verminderd met de over de maand oktober 2013 nageheven omzetbelasting.

3.5

Vooropgesteld wordt dat de Inspecteur de naheffingsaanslagen heeft gebaseerd op de verschillen tussen de door belanghebbende aangegeven verschuldigde omzetbelastingbedragen en de balansschulden zoals die uit de administratie van belanghebbende bleken. Volgens het bezwaarschrift en de uitspraak op bezwaar is het verweer van belanghebbende beperkt gebleven tot de blote stelling dat de Inspecteur niet heeft bewezen dat belanghebbende over de periode 1 januari 2009 tot en met 31 oktober 2013 een bedrag van € 360.570 meer aan omzetbelasting is verschuldigd dan volgens de ingediende aangiften. De Inspecteur heeft zich echter bij de correcties uitsluitend gebaseerd op de verschillen tussen de door belanghebbende aangegeven bedragen aan omzetbelasting en de verschuldigde omzetbelasting volgens de audit files. Belanghebbende heeft echter niets aangevoerd dat zou kunnen meebrengen dat de Inspecteur deze verschillen onjuist heeft vastgesteld.

3.6

Met uitzondering van de naheffing over het tijdvak oktober 2013 heeft in dit verband het volgende te gelden. De stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat de gesprekken tussen belanghebbende en de Inspecteur die tijdens de bezwaarfase over een eventueel compromis hebben plaatsgevonden, uitsluitend waren gericht op de invordering van de verschuldigde omzetbelasting en niet, zoals het geval was in het arrest van de Hoge Raad van 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2077, op het door middel van een schikkingsvoorstel beëindigen van een discussie over het antwoord op de vraag of en hoeveel belasting is verschuldigd.^[6.] De stukken van het geding bevatten geen aanwijzingen dat de inhoud van de gemaakte bezwaren of de tijdens de bezwaarfase tussen belanghebbende en de Inspecteur gevoerde gesprekken over een eventueel compromis van dien aard waren dat het besluitvormingsproces van de Inspecteur met

betrekking tot de drie naheffingsaanslagen zonder de schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel tot een andere afloop zou kunnen hebben gehad.

3.7.1

Wat betreft de hiervoor in 2.7 weergegeven, door de Rechtbank gelaste vermindering van de over de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013 opgelegde naheffingsaanslag vanwege de inbreng van de onderneming van belanghebbende in een besloten vennootschap, wordt het volgende overwogen.

3.7.2

Belanghebbende heeft haar aangiften voor de omzetbelasting gedaan over tijdvakken van een kalendermaand. De over de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013 opgelegde naheffingsaanslag is dan ook een optelsom van bedragen aan omzetbelasting die belanghebbende over in die periode gelegen tijdvakken te weinig op aangifte heeft voldaan. Het staat de inspecteur vrij om een naheffingsaanslag op te leggen die betrekking heeft op meer dan één aangiftetijdvak.^[7.] De beslissing van de inspecteur om niet over elk tijdvak afzonderlijk na te heffen, laat onverlet dat de vraag of het besluitvormingsproces van de inspecteur een andere afloop had kunnen hebben, per aangiftetijdvak moet worden beantwoord. Voor het vaststellen van de gevolgen van een schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is in zo'n geval dus van belang in hoeverre het besluitvormingsproces van de inspecteur voor een of meer aangiftetijdvakken een andere afloop had kunnen hebben.

3.7.3

Uit hetgeen hiervoor in 2.7 en 3.6 is overwogen, volgt dat het geschil over de naheffingsaanslag over de periode 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013 uitsluitend wat betreft het tijdvak oktober 2013 een andere afloop zou kunnen hebben gehad indien het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet was geschonden. De schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel zou alleen voor dat tijdvak kunnen leiden tot vermindering van de naheffingsaanslag. Aangezien de Rechtbank die naheffingsaanslag al heeft verminderd met het bedrag dat over het tijdvak oktober 2013 was nageheven, bestaat geen aanleiding die naheffingsaanslag verder te verminderen.

4. Vergoeding van immateriële schade

4.1

Belanghebbende heeft de Hoge Raad verzocht om bij overschrijding van de redelijke termijn die geldt voor de behandeling van het cassatieberoep de Staat te veroordelen tot een vergoeding van immateriële schade.

4.2

In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 5 maart 2020. 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 niet meer dan zes maanden. Aan belanghebbende komt daarom een vergoeding van immateriële schade toe van € 500.

5. Proceskosten

Gelet op hetgeen hiervoor in 4.2 is overwogen, zal de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie.

6. Beslissing

De Hoge Raad:

â•f verklaart het beroep in cassatie ongegrond,

â•f draagt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van € 265,

â•f veroordeelt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op € 759 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand, en

â•f veroordeelt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) tot vergoeding van de aan de cassatieprocedure toerekenbare immateriële schade, vastgesteld op € 500.

Voorgaande uitspraak

HOF Den Haag, Meerv. belastingk., 24 januari 2020 (Nr. 19/0559 t/m 19/0561)

Uitspraak

in het geding enz.;

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 1 augustus 2019, nummers SGR 18/4428, SGR 18/4429 en SGR 18/4430.

1. (...)

Beoordeling

14.

Met belanghebbende is het Hof van oordeel dat het verdedigingsbeginsel in het bijzonder meebrengt dat belanghebbende het recht heeft te worden gehoord, in de zin dat hem de gelegenheid wordt geboden zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken, alvorens, zoals in dit geval, besluiten worden genomen die zijn belangen op nadelige wijze kunnen beïnvloeden. Kijkend naar de voorhanden zijnde gegevens en in het bijzonder naar wat de Rechtbank overweegt in de punten 20, 21 en 22 van haar uitspraak, komt het Hof evenwel niet tot een ander oordeel dan de Rechtbank heeft gegeven. Het Hof neemt in aanmerking dat belanghebbende tijdig de redenen kende dat de Inspecteur een controle wilde instellen naar de juistheid van de aangiften voor de omzetbelasting, dat hij eveneens tijdig op de hoogte is gesteld van de precieze feiten die tot de naheffingsaanslagen hebben geleid en dat hij expliciet en ook tijdig is uitgenodigd te worden gehoord of anderszins in de gelegenheid is gesteld te reageren op de bevindingen van de Inspecteur alvorens de naheffingsaanslagen zijn opgelegd. Belanghebbende heeft de hem uitdrukkelijk geboden gelegenheid laten voorbijgaan voor het aanvoeren van bepaalde feiten die de Inspecteur aan zijn besluiten niet ten grondslag heeft gelegd, althans niet in aanmerking heeft genomen, dan wel met het oog op het corrigeren van (kennelijke) vergissingen of het aanvoeren van individuele omstandigheden die pleiten dat zekere besluiten worden genomen, niet worden genomen of anderszins in een bepaalde zin wordt besloten. Daarbij komt dat de

Inspecteur, mede lettend op de weergegeven inhoud van genoemde verslagleggingen, overtuigend heeft uiteengezet en toegelicht dat belanghebbende al voorafgaande aan het opleggen van de naheffingsaanslagen de inhoudelijke gevolgen voor de heffing van omzetbelasting zijn voorgehouden. Wat dat laatste betreft heeft de Inspecteur op de zitting onweersproken - de gemachtigde van belanghebbende gaf enkel te kennen het niet te weten - en in het licht van de feiten aannemelijk te achten gesteld dat bij het inleidende gesprek van 20 oktober 2014 een Excelbestand met een overzicht van de geconstateerde verschillen, overeenkomend met de op te leggen naheffingsaanslagen, aan belanghebbende is overhandigd.

15.

Het hoger beroep is ongegrond.

16.

Het Hof ziet geen reden een partij te veroordelen in de proceskosten.

Beslissing

Het Gerechtshof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Voorgaande uitspraak

Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

Middel 1: onjuiste uitleg en toepassing verdedigingsbeginsel

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht, in het bijzonder van het algemeen beginsel van Unierecht dat de rechten van de verdediging moeten worden geëerbiedigd en in het algemeen van beginselen van een behoorlijke procesorde, althans verzuim van vormen waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof in rechtsoverweging 14 onder verwijzing naar de r.o. 20, 21 en 22 van de uitspraak van de Rechtbank heeft geoordeeld dat geen sprake is van schending van het verdedigingsbeginsel, nu belanghebbende vooraf op de hoogte is gesteld van de reden en de omvang van de naheffingsaanslagen die de inspecteur van plan was op te leggen en dat belanghebbende voldoende gelegenheid heeft gehad zich over dat voornemen uit te laten. Zulks ten onrechte omdat de reactiemogelijkheden die het Hof redengevend acht voor zijn oordeel in de controlefase van het onderzoek plaatsvonden. Het Hof miskent met dit oordeel dat het HvJ EU in het arrest Sabou onderscheid maakt tussen de controlefase en de daaropvolgende fase en oordeelt dat het verdedigingsbeginsel in de fase na de controle moet worden toegepast. Het Hof miskent ook dat uit het arrest van het HvJ EG Sopropé blijkt dat het verdedigingsbeginsel inhoudt dat op de elementen van het te nemen besluit moet kunnen worden gereageerd en dat het besluit dat de inspecteur wil nemen pas vaststaat als het onderzoek is afgerond. Bovendien is het oordeel van het Hof dat de elementen van de naheffingsaanslagen ten tijde van het boekenonderzoek al voldoende concreet waren onbegrijpelijk omdat uit onder meer de correspondentie van de inspecteur blijkt dat het onderzoek nog liep en pas met bekendmaking van het controlerapport werd afgerond.

1.0. Toelichting op het middel

1.1.

Het Hof heeft in r.o. 14 geoordeeld dat het verdedigingsbeginsel niet is geschonden. Het Hof neemt bij dat oordeel in aanmerking dat:

1. belanghebbende tijdig de redenen kende dat de inspecteur een controle wilde instellen naar de juistheid van de aangiften voor de omzetbelasting;

2. belanghebbende eveneens tijdig op de hoogte is gesteld van de precieze feiten die tot de naheffingsaanslagen hebben geleid, en
3. belanghebbende expliciet en ook tijdig is uitgenodigd te worden gehoord of anderszins in de gelegenheid is gesteld te reageren op de bevindingen van de inspecteur alvorens de naheffingsaanslagen zijn opgelegd.

1.2.

Het Hof miskent met deze overwegingen en zijn oordeel dat het verdedigingsbeginsel niet is geschonden, dat onderscheid moet worden gemaakt tussen de controlefase en het moment waarop de inspecteur de controle heeft afgerond en zijn conclusies trekt. Het verdedigingsbeginsel houdt in dat de gelegenheid moet worden geboden op de door de inspecteur getrokken conclusies (de elementen van de aanslag) te reageren alvorens de naheffingsaanslag wordt opgelegd. In het onderhavige geval is de naheffingsaanslag 2009 met dagtekening 2 december 2014 ter behoud van recht opgelegd en zijn de naheffingsaanslagen over de jaren 2010 tot en met 2013 met dagtekening 25 maart 2015 gelijktijdig met het aanbieden van het controlerapport opgelegd. Pas met het opmaken van het controlerapport was het onderzoek afgerond en besloot de inspecteur omzetbelasting na te heffen. De elementen van de naheffingsaanslagen 2010 tot en met 2013 werden in het controlerapport kenbaar gemaakt. Daar heeft belanghebbende niet op mogen reageren.

1.3.

Het oordeel van het Hof dat het verdedigingsbeginsel niet is geschonden omdat belanghebbende tijdens de controle op de hoogte was van de reden en de omvang van de naheffingsaanslagen en daarop kon reageren getuigt van een onjuiste rechtsopvatting omtrent het verdedigingsbeginsel omdat het Hof ten onrechte een reactiemogelijkheid in de controlefase van belang acht bij de beoordeling of het verdedigingsbeginsel is geschonden. Reeds hierom kan de uitspraak niet in stand blijven.

Verdedigingsbeginsel: recht om te reageren op conclusies van de controle

1.4.

De eerbiediging van de rechten van de verdediging vormt een algemeen beginsel van Unierecht. Dit houdt in dat indien autoriteiten voornemens zijn een bezwarend besluit te nemen zij de belanghebbende vóórdat het besluit wordt genomen in de gelegenheid moeten stellen zijn zienswijze in te dienen.^[1.] Dit algemeen beginsel van Unierecht wordt ook wel het verdedigingsbeginsel genoemd. In het Sopropé arrest overwoog het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU):

‘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

(...).

49

De regel dat aan de adressaat van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, heeft tot doel de bevoegde autoriteit in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante elementen. Hij beoogt met name, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon of onderneming, deze laatsten in staat te stellen om *een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten*.’ [Cursivering AP]

1.5.

Na het Sopropé arrest van het HvJ EG heeft de Hoge Raad de toepassing van het verdedigingsbeginsel in meerdere arresten geconcretiseerd. Onder meer in het arrest van 24 november 2017, *BNB 2018/37* zet de Hoge Raad het toetsingskader voor de beoordeling of het verdedigingsbeginsel is geschonden uiteen:^[2.]

2.3.2.

Bij de behandeling van middel I wordt het volgende vooropgesteld.

De eerbiediging van de rechten van de verdediging vormt een algemeen beginsel van Unierecht dat in het bijzonder meebrengt dat eenieder het recht heeft om te worden gehoord alvorens een besluit wordt genomen dat zijn belangen op nadelige wijze kan beïnvloeden.

Het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging heeft geen absolute gelding, maar kan beperkingen inhouden mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregelen worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, geen onevenredige en onduidbare ingreep impliceren waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast (vgl. HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, ECLI:NL:HR:2015:2161, *BNB 2015/207* - hierna: het arrest *BNB 2015/207* -rechtsoverweging 2.6.4 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.)

1.6.

In HvJ EU 22 oktober 2013, Jiri Sabou/Tsjechië (C-276/12, EU:C:2013:678, hierna: HvJ EU Sabou) is nader toegelicht in welke fase het verdedigingsbeginsel moet worden toegepast:

‘38

Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van Unierecht vormt dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen (zie arrest Sopropé, reeds aangehaald, punt 36). *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* (zie met name arrest van 24 oktober 1996, Commissie/Lisrestal e.a., C-32195 P, Jurispr. Blz. 1-5373, punt 21, en arrest Sopropé, reeds aangehaald, punt 37). Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke Uniewetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit (zie arrest Sopropé, reeds aangehaald, punt 38, en arrest van 10 september 2013, G. en R., C-383/13 PPU, punt 35).

39

De vraag rijst of het besluit van een bevoegde autoriteit van een lidstaat om een bevoegde autoriteit van een andere lidstaat om bijstand te verzoeken en het besluit van laatstbedoelde overheid om een getuigenverhoor te organiseren om aan dat verzoek gevolg te verlenen, handelingen vormen die wegens hun gevolgen voor de belastingplichtige vereisen dat hij wordt gehoord.

40

Alle lidstaten die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, voeren aan dat het verzoek om inlichtingen dat een lidstaat richt tot de belastingdienst van een andere lidstaat, geen handeling vormt die deze verplichting impliceert. *Zij menen terecht dat in het kader van een belastingcontrole een onderscheid moet worden gemaakt tussen het stadium van het onderzoek, waarin inlichtingen worden vergaard en waarvan het verzoek van een belastingdienst om de bijstand van een andere belastingdienst deel uitmaakt, en het stadium op tegenspraak, dat plaatsvindt tussen de belastingdienst en de betrokken belastingplichtige en aanvangt met de verzending aan deze belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag.*

41

Wanneer een overheid inlichtingen vergaart, is zij niet verplicht de belastingplichtige hiervan in kennis te stellen en hem om zijn standpunt te vragen.’ [Cursivering AP]

1.7.

De controlefase en de daarop volgende fase worden beschreven door Van den Maagdenberg en Meijerman: [3.]

‘ *Uit het arrest-Sabou volgt dat het verdedigingsbeginsel lidstaten niet verplicht om belanghebbenden te horen in de periode waarin onvoldoende duidelijk is of en hoe een bezwarend besluit zal worden genomen, maar wel in de fase waarin concreet wordt toegewerkt naar een bezwarend besluit.* In die zaak had de profvoetballer Sabou kosten, ten behoeve van beweerdelijk in het verleden aanstaande transfers, afgetrokken van zijn Tsjechische inkomsten. In een controle-onderzoek verzochten de Tsjechische belastingautoriteiten - onder vigeur van de Europese Bijstandrichtlijn - Spanje, Frankrijk, Engeland en Hongarije om informatie. *Het Hof van*

Justitie onderscheidde twee fases in die belastingcontrole: de onderzoeksfase, 'waarin inlichtingen worden vergaard', en de daarop volgende fase die aanvangt met de verzending aan de belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag. Slechts in de laatste fase moet worden gehoord.' [Cursivering AP]

1.8.

Uit het arrest HvJ EU Sabou volgt dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de controlefase en de fase die daarop kan volgen. Tijdens de controlefase wordt door de inspecteur informatie verzameld. In die fase gelden de informatieverplichtingen van onder meer artikel 47 AWR. De controle kan leiden tot de conclusie dat geen aanleiding voor correcties bestaat of tot de conclusie dat de aangifte onjuist is en correcties moeten worden toegepast. Deze vaststelling vindt plaats na afloop van het onderzoek. Tijdens de controlefase zijn de elementen (bedragen) van een eventueel besluit voor een belanghebbende nog onduidelijk. Ook uit het arrest Sopropé blijkt dit onderscheid al. Duidelijk is dat het gaat om het moment waarop vaststaat dat een besluit gaat worden genomen. Voordat dit voorgenomen besluit definitief wordt genomen moet daarop kunnen worden gereageerd. In het arrest Sopropé wordt duidelijk aangesloten bij het te nemen besluit en de mogelijkheid om te reageren op de elementen waarop de overheid het *besluit wil baseren*.

1.9.

Het verdedigingsbeginsel houdt dan ook in dat moet kunnen worden gereageerd op een te nemen besluit. Zolang een onderzoek loopt staat nog niet vast of en zo ja welk besluit wordt genomen. Op een besluit *kan* dan ook in de onderzoeksfase nog niet worden gereageerd.

1.10.

Pas met de bekendmaking van de conclusies van de controle wordt aan de belastingplichtige een *voorstel tot wijziging van de aanslag* verzonden waarmee de volgende fase aanvangt. Met dit *voorstel tot wijziging van de aanslag* wordt het voorgenomen *besluit* bekend gemaakt als bedoeld in onder meer het arrest HvJ EG Sopropé. Op de elementen waarop de Belastingdienst het besluit (de naheffingsaanslag) wil baseren moet kunnen worden gereageerd. Nadat het onderzoek is afgerond en het voorstel tot wijziging van de aanslag wordt gedaan, moet de gelegenheid worden geboden om te worden gehoord. Het voorstel tot wijziging van de aanslag is in dit geval gedaan met de aankondiging van de naheffingsaanslagen in het controlerapport. Met dat rapport zijn de naheffingsaanslagen (het bezwarend besluit) aangekondigd en worden de onderliggende elementen waarop deze naheffingen (de te nemen *besluiten*) worden gebaseerd aan de belastingplichtige bekend gemaakt.

1.11.

Het onderscheid tussen de controlefase en de daaropvolgende fase waarin het voorstel tot wijziging van de aanslag wordt gedaan is logisch, gelet op de verhoudingen tussen de belastingplichtige en de inspecteur. Tijdens de controlefase onderzoekt de inspecteur of de aangiften juist zijn. Daarvoor kan hij inzage in de administratie nemen en om informatie verzoeken op grond van artikel 47 AWR. Het is nog niet duidelijk of de aangiften worden gecorrigeerd en zo ja, met welk bedrag. Ook is het nog niet duidelijk of er boeten worden opgelegd.

1.12.

Nadat de inspecteur zijn onderzoek heeft afgerond, legt hij zijn bevindingen vast in het controlerapport, dat rapport bevat het voorstel tot wijziging van de aanslag. Op dat moment ontstaat het voornemen tot het nemen van een *besluit* als bedoeld in HvJ EG Sopropé. Het verdedigingsbeginsel houdt in dat op dat voorgenomen besluit moet kunnen worden gereageerd. De belastingplichtige weet dan waar hij aan toe is. Hij weet welke correcties de inspecteur gaat toepassen en hij kent de grondslag van de correcties door de toelichting in het rapport. De belastingplichtige moet in de gelegenheid worden gesteld om op de elementen van de voorgestelde aanslag te reageren. De bovengrens van de correcties staat met de vaststelling in het controlerapport vast en de correcties kunnen naar beneden worden bijgesteld doordat op onjuistheden wordt gewezen, zoals in het onderhavige geval het feit dat in de naheffingsaanslag 2012-2013 geen rekening is gehouden met het feit dat de onderneming met ingang van 1 oktober 2013 is ingebracht in [A] B.V. Toepassing verdedigingsbeginsel door het Hof

1.13.

Het Hof heeft zijn oordeel dat van schending van het verdedigingsbeginsel geen sprake is alleen gebaseerd op omstandigheden die zich voordeden tijdens de controlefase. Het Hof verwijst ter onderbouwing van zijn

oordeel naar de r.o. 20, 21 en 22 van de rechtbank en voegt daar zelf in r.o. 14 overwegingen aan toe.

1.14.

Al de omstandigheden die in deze overwegingen worden genoemd zien op de controlefase. Gelet daarop getuigt het oordeel van het Hof dat het verdedigingsbeginsel niet is geschonden van een onjuiste rechtsopvatting en kan de uitspraak niet in stand blijven.

1.15.

Op 27 augustus 2014 is de controle bij belanghebbende aangekondigd. Uit de aankondigingsbrief blijkt dat het doel van de controle bestond uit het vaststellen van de aanvaardbaarheid van de op 31 december 2011 op de balans voorkomende balanspost omzetbelasting. Het aangekondigde onderzoek zag dus op het jaar 2011.^[4.]

1.16.

Vervolgens heeft op 20 oktober 2014 een *inleidend* gesprek plaatsgevonden. Uit het gespreksverslag blijkt dat er onduidelijkheid is over het door de inspecteur geconstateerde verschil tussen de aangifte en de administratie: ^[5.]

‘(...) Op de specifieke vragen over de balansschuld en aansluitingen konden [.] en [C] geen duidelijke antwoorden geven. Zij konden niet aangeven hoe de verschillen tussen hetgeen op jaarbasis volgens de boekhouding afgedragen diende te worden en het op jaarbasis aangegeven bedrag sterk verschilde. Hiervoor kan men geen verklaring geven. (...) Met de correctie van +/- 377.000 euro gaan zij niet zomaar akkoord.

Zij weten niet hoe zulke grote verschillen ontstaan zijn en willen dat graag uitzoeken. Afgesproken is, dat zij één maand de tijd krijgen om dat samen met de accountant uit te zoeken en ons schriftelijk hun bevindingen uiterlijk op 20 november te berichten.’

1.17.

Na het inleidend gesprek vraagt de controlerend ambtenaar bij e-mail van 20 oktober 2014 aanvullende informatie op waaronder gegevens over de jaren 2009 tot en met 2013 en de auditfiles over de jaren 2009 en 2010:^[6.]

‘(...) Tijdens het gesprek heeft u aangegeven dat de administratie altijd bij de aangiften aansloot en dat alle bedragen uit het systeem komen. Graag ontvangen wij van u alle maandelijks specificaties van de aangiften over de jaren 2009-2013 van het computerprogramma King. Verder verzoeken wij u de auditfiles over de jaren 2009 en 2010 aan ons te verstrekken.’

1.18.

Op 1 december 2014 vindt een tweede bespreking plaats. Het Hof citeert in r.o. 6.3 uit het besprekingsverslag van 1 december 2014. Het Hof laat in het citaat onder vermelding van ‘(...)’ een passage uit het verslag weg. De volgende passage uit het verslag is door het Hof niet geciteerd:^[7.]

‘(...) En dat het rapport op een later moment komt, *want er wordt eerst een en ander op kantoor uitgezocht*. Advocaat verzocht het rapport naar hem toe te sturen. Aangegeven dat dat pas na de schriftelijke machtiging van de belastingplichtige kan.’ [Onderstreping AP]

1.19.

Ook de volgende passage uit het besprekingsverslag is door het Hof niet onder de feiten genoemd:

‘Verder hebben wij aangegeven dat wij [de inspecteurs] ook contact opnemen met [C] om aansluitingsberekeningen van commerciële jaarstukken en fiscale jaarstukken *op te vragen*’. [Cursivering AP]

1.20.

Bij brief van 2 december 2014 wordt aangekondigd dat de naheffingsaanslag 08 2009 ter behoud van recht wordt opgelegd.^[8.] De inspecteur schrijft:

‘Op dit moment wordt een boekenonderzoek bij u ingesteld met het doel de aanvaardbaarheid van de op 31 december 2011 op de balans voorkomende balanspost omzetbelasting van € 140.554,- vast te stellen. Dit bedrag levert voor het jaar 2009 het volgende aansluitingsverschil op. (...) *Dit boekenonderzoek is nog niet afgerond.*’ [Cursivering AP]

1.21.

Het Hof baseert zijn oordeel dat belanghebbende in de gelegenheid is geweest op de elementen van de

aanslagen te reageren op contactmomenten tijdens de controlefase. Het Hof overweegt allereerst met overname van de overwegingen van de rechtbank dat de elementen van de naheffingsaanslagen tijdens het gesprek op 20 oktober 2014 duidelijk moeten zijn geweest. Het Hof miskent dat dit een inleidend gesprek was waarmee een onderzoek werd gestart.

Na dit gesprek heeft de inspecteur administratie en auditfiles opgevraagd. Het inleidend gesprek zag op de balanspost 31 december 2011. Pas tijdens dit gesprek is het onderzoek uitgebreid naar de jaren 2009, 2010, 2012 en 2013.

1.22.

Het oordeel van het Hof dat belanghebbende tijdens het gesprek op 20 oktober 2014 op de elementen van de naheffingsaanslagen 2009 tot en met 2013 heeft kunnen reageren waardoor het verdedigingsbeginsel niet is geschonden, getuigt van een onjuiste rechtsopvatting omdat een inleidend gesprek van een controle niet voldoet aan het vereiste om op de elementen van een aanslag te reageren waarmee een voorstel tot wijziging van de aanslag wordt gedaan. De berekening op 20 oktober 2014 komt ook niet overeen met de uiteindelijke opgelegde naheffingsaanslagen van € 360.570. In het dossier is een berekening van vóór 29 oktober 2014 opgenomen met een mogelijke correctie van € 386.752,29. In het gesprek met belanghebbende op 20 oktober 2014 wordt gesproken over een mogelijke correctie van +/- 377.000 euro.

1.23.

Bovendien is het oordeel van het Hof onbegrijpelijk. Het onderzoek zag bij aanvang van dat gesprek alleen nog op het jaar 2011. Voor dat jaar en de andere jaren is *nadere informatie* opgevraagd. De inspecteur schrijft in de brief van 2 december 2014 dat het boekenonderzoek nog niet is afgerond. Het oordeel van het Hof dat belanghebbende op de elementen van de naheffingsaanslagen kon reageren is tegenstrijdig met de feiten omdat uit de feiten overduidelijk blijkt dat het onderzoek nog liep en dat op 20 oktober een inleidend gesprek plaatsvond. Het Hof heeft met de selectie van de weergegeven feiten een onjuiste voorstelling van het feitelijke verloop van het onderzoek gegeven. Bovendien is het oordeel van het Hof dat aannemelijk is dat op 20 oktober 2014 Excel-bestanden met de correcties zijn overgelegd onbegrijpelijk. Belanghebbende heeft bij het Hof gesteld dat deze Excel-bestanden geen onderdeel uitmaken van het dossier.^[9.] De inspecteur heeft deze stukken niet als op de zaak betrekking hebbende stukken ingediend. Het Hof heeft ten onrechte niet op deze stelling gerespondeerd. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. Het op deze wijze selecteren van de feiten kan en mag niet worden gehonoreerd.

1.24.

Het Hof overweegt voorts onder verwijzing naar het oordeel van de rechtbank dat belanghebbende na het gesprek op 1 december 2014 ruim de gelegenheid had op het voornemen van de inspecteur te reageren. Het Hof gaat er ten onrechte van uit dat op 1 december 2014 de elementen van de naheffingsaanslagen 2009 tot en met 2013 aan belanghebbende bekend zijn gemaakt en daarmee de onderzoeksfase is afgerond. Op dat moment liep het onderzoek nog en waren er nog geen correcties vastgesteld. De naheffingsaanslag 2009 werd vanwege de verjaringstermijn op 2 december 2014 aangekondigd zonder mogelijkheid om op dit voornemen te kunnen reageren. De naheffingsaanslag is ter behoud van recht opgelegd omdat het onderzoek nog liep. Voorts blijkt uit het gespreksverslag dat op kantoor nog het een en ander door de Belastingdienst werd uitgezocht, dat de correcties niet konden worden berekend en dat het boekenonderzoek nog niet was afgerond.

1.25.

Het oordeel van het Hof dat belanghebbende zich na 1 december 2014 over de elementen van de naheffingsaanslagen kon uitlaten waardoor het verdedigingsbeginsel niet is geschonden, getuigt dan ook van een onjuiste rechtsopvatting.

Het Hof miskent dat de reactiemogelijkheid ten tijde van een onderzoek niet overeenkomt met de mogelijkheid om in de gelegenheid te worden gesteld op de conclusies van het onderzoek te reageren. Namelijk de correcties die door middel van een naheffingsaanslag, het *voorgenomen besluit*, worden vastgesteld tenzij de reactie van de belastingplichtige de inspecteur tot een ander inzicht brengt.

1.26.

Het Hof miskent met zijn overwegingen in r.o. 14 dat het verdedigingsbeginsel vereist dat moet kunnen worden gereageerd op vastgestelde correcties na het onderzoek. Dat de redenen van een onderzoek bij de belastingplichtige bekend zijn, is niet relevant bij een beroep op het verdedigingsbeginsel. De overwegingen van het Hof dat belanghebbende tijdig op de hoogte is gesteld van de precieze feiten die tot de naheffingsaanslagen hebben geleid en dat hij op de bevindingen van de inspecteur mocht reageren miskennen dat een reactiemogelijkheid in de controlefase niet van belang is voor de beoordeling of het verdedigingsbeginsel is geschonden. Dan wel wordt door het Hof miskend dat het onderzoek ook op 2 december 2014 nog liep en niet was afgerond.

1.27.

Het verdedigingsbeginsel beoogt juist te waarborgen dat kan worden gereageerd op het voorgenomen besluit. Dus nadat het onderzoek is afgerond en conclusies zijn getrokken. Een reactiemogelijkheid tijdens een controle kan niet worden gezien als de mogelijkheid om op een voorgenomen besluit te reageren. Een reactiemogelijkheid tijdens een controle kan ook niet rechtvaardigen dat niet de mogelijkheid is geboden op een voorgenomen besluit te reageren zoals hier het geval is.

1.28.

De inspecteur heeft uiteindelijk op 25 maart 2015 het rapport van het boekenonderzoek toegezonden, waarin de naheffingsaanslagen zijn aangekondigd. In het rapport is opgenomen: *‘Overeenkomstig het vermelde in het rapport zal ik meerdere naheffingsaanslagen omzetbelasting opleggen.’* Zoals volgt uit HvJ EG Sopropé en HvJ EU Sabou is vanaf deze datum de onderzoeksfase afgerond en begint de volgende fase waarin het verdedigingsbeginsel moet worden gewaarborgd. Vanaf deze datum is er sprake van een voornemen tot het nemen van een bezwarend besluit (de naheffingen) waarbij het verdedigingsbeginsel moet worden gewaarborgd.

1.29.

De naheffingsaanslagen 2010 tot en met 2013 zijn met dagtekening 25 maart 2015 opgelegd. Dit is gebeurd op dezelfde dag als waarop het rapport van het boekenonderzoek en het uitreiken van de begeleidende aanbiedingsbrief plaatsvond. Belanghebbende is op dat moment geen gelegenheid geboden om zijn standpunt naar behoren kenbaar te maken. De rechten van de verdediging zijn geschonden, althans het Hof heeft ten onrechte niet beoordeeld of de rechten van de verdediging na de aankondiging van de naheffingsaanslagen op 25 maart 2015 zijn geschonden. De uitspraak van het Hof kan dan ook niet in stand blijven. Verwijzing dient te volgen nu het Hof niet op de juiste wijze heeft getoetst of het verdedigingsbeginsel is geschonden en niet heeft getoetst of de schending is gerechtvaardigd en of aan het andere afloopcriterium is voldaan. Daarbij is van belang dat de rechtbank de naheffingsaanslag 2012-2013 heeft verlaagd omdat ten onrechte geen rekening was gehouden met het feit dat de onderneming per 1 oktober 2013 is ingebracht in [A] B.V.

1.30.

Voor het geval uw Raad niet tot het oordeel komt dat het Hof van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan omtrent het verdedigingsbeginsel stelt belanghebbende dat gelet op het voorgaande in ieder geval sprake is van twijfel over de uitleg van het verdedigingsbeginsel die noopt tot het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU.

2.0. Conclusie

Belanghebbende verzoekt uw Raad op voormelde dan wel ambtshalve gronden de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag te vernietigen.

Tevens verzoekt belanghebbende uw Raad te bepalen dat de griffierechten aan belanghebbende worden gerestitueerd en de inspecteur, althans de Staat, te veroordelen tot vergoeding van de door belanghebbende gemaakte kosten wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand en indien het geval zich voordoet dat de procedure dusdanig lang duurt dat daarmee spanning en frustratie wordt verondersteld de inspecteur, althans de Staat, te veroordelen tot een vergoeding voor immateriële schade.

Vanwege het beleid met betrekking tot het coronavirus om zoveel mogelijk vanuit huis te werken is dit processtuk niet ondertekend. Ik vertrouw daarbij op uw begrip.

Noot

Auteur: G.J.M.E. de Bont

1.

Het opmerkelijke van dit arrest kan niet worden gevonden in de rechtsregels die de Hoge Raad herhaalt en preciseert. Wel opvallend is de stringente wijze waarop die regels volgens de Hoge Raad dienen te worden toegepast.

2.

De gepreciseerde rechtsregels zijn als volgt:

- (i) De Inspecteur die het voornemen heeft een bepaalde naheffingsaanslag op te leggen dient de belastingplichtige tijdig en expliciet, dat wil zeggen in niet mis te verstane bewoordingen, van de voorgenomen naheffingsaanslag op de hoogte te stellen, onder voldoende nauwkeurige vermelding van de elementen die hij aan die naheffingsaanslag ten grondslag wil leggen.
- (ii) Daarbij moet de Inspecteur de belastingplichtige expliciet en ook tijdig uitnodigen om zijn standpunten over de voorgenomen naheffingsaanslag kenbaar te maken.
- (ii) 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. Nieuw is dat voormelde mededelingen niet alleen schriftelijk maar ook mondeling kunnen worden gedaan.
- (i) Het andere-afloopvereiste wordt per aangiftetijdvak beoordeeld, ook in de gevallen waarin de
- v) Inspecteur één naheffingsaanslag heeft opgelegd die betrekking heeft op meerdere tijdvakken.

3.

In tegenstelling tot de Rechtbank en het Hof overweegt de Hoge Raad dat aan deze regels niet werd voldaan. De rechtsoverwegingen van het Hof kennen een hoog feitelijk karakter, maar dat weerhoudt de Hoge Raad er niet van hier 'in te grijpen', nu de 'aannee' van het Hof onvoldoende is voor de vereiste bewijsvoering dat de naheffingsaanslag conform het voornemen zou worden opgelegd als er van de zijde van de belanghebbende niet zou worden gereageerd op stellingen van de Inspecteur. Het gebruik van het woord 'aannee' is mijns inziens ongelukkig. Als een feitenrechter zoals in casu het Hof bepaalde feiten en stellingen van de Inspecteur aannemelijk acht, zou ik niet menen dat deze feiten en stellingen 'aannemen' zouden zijn. Feiten en stellingen die aannemelijk worden geacht, zijn processueel vaststaande feiten waarop de rechter een uitspraak kan doen. Een 'aannee' is een voorondersteld gegeven, een veronderstelling, hypothese of premisse. Het is dus minder passend een aannemelijk gemaakt feit als een aannee te omschrijven.

4.

Een annotatie is niet de plaats alsnog een bewijsoordeel te vellen omtrent de vraag of de belastingplichtige wist dat de naheffingsaanslag conform het voornemen zou worden opgelegd indien er geen verklaring kwam

voor de aansluitingsverschillen. Het valt wel op dat de Hoge Raad slechts aandacht besteed aan hetgeen is voorgevallen tijdens de bijeenkomst op 20 oktober 2014 en geen aandacht besteed aan het gespreksverslag van de bijeenkomst op 1 december 2014. Het Hof verwijst naar punten 20, 21 en 22 van de uitspraak van de Rechtbank en daarin wordt aan beide bijeenkomsten aandacht besteed. De inhoud van de bijeenkomst van 20 oktober 2014 legden de controleurs als volgt vast:

“Zij konden niet aangeven hoe de verschillen tussen hetgeen op jaarbasis volgens de boekhouding afgedragen diende te worden en het op jaarbasis aangegeven bedrag sterk verschilde. Hiervoor kan men geen verklaring geven. (...) Met de correctie van +/- 377.000 euro gaan zij niet zo maar akkoord. Zij weten niet hoe zulke grote verschillen ontstaan zijn en willen dat graag uitzoeken. Afgesproken is, dat zij één maand de tijd krijgen om dat samen met de accountant uit te zoeken en ons schriftelijk hun bevindingen uiterlijk op 20 november te berichten.”

Met name het feit dat er werd gesproken over een “correctie” maakt mijns inziens dat de belastingplichtige wist dat een naheffingsaanslag van die orde van grootte zou volgen indien er geen uitleg voor de aansluitingsverschillen kwam. Die uitleg werd niet verstrekt. In het gespreksverslag van 1 december 2014 kwam nog het volgende naar voren:

“Reactie van de heer [B] op het opleggen van alle aanslagen aan de hand van door ons geconstateerde verschillen: ‘als het moet, dan moet het’. De heer [B] gevraagd om kopieën van de specificaties aan de hand waarvan de aangiftes omzetbelasting 2009 of een ander jaar zijn ingevuld. Dat kon hij niet overhandigen, omdat het ergens anders ligt en waarschijnlijk kan hij het niet meer terug vinden. Hierop reageerde zijn advocaat met de vraag of wij deze kopieën voor de berekening van het belastingbedrag nodig hebben en of wij aan de hand van de aan ons inmiddels bekende cijfers het belastingbedrag niet kunnen berekenen.”

Uit dit citaat wordt eveneens duidelijk dat de belastingplichtige wist dat het gebrek aan een reactie zou leiden tot een naheffingsaanslag aan de hand van de geconstateerde aansluitingsverschillen. Dat de Hoge Raad aanleiding heeft gezien op basis van deze casus dit cassatiemiddel gegrond te verklaren, kan dus enige verbazing wekken. Nu dit materieel niet tot een andere uitkomst heeft geleid dan de uitspraak van het Hof, zag de Hoge Raad mogelijk wat ruimte de puntjes op de i te zetten en de rechtsoverwegingen te gebruiken om Inspecteurs ervan te doordringen zich strikt aan alle vereisten van het verdedigingsbeginsel te houden.

5.

Het gegronde cassatiemiddel leidt niet tot een ander resultaat omdat niet is voldaan aan het andere-afloopvereiste. De eerdere rechtsregels omtrent dit vereiste preciseert de Hoge Raad door te overwegen “dat de vraag of het besluitvormingsproces van de Inspecteur een andere afloop had kunnen hebben, per aangiftetijdvak moet worden beantwoord” ook in die gevallen waarin een naheffingsaanslag is opgelegd die betrekking heeft op meerdere tijdvakken. Argumenten voor deze beslissing worden niet gegeven. Als een Inspecteur besluit niet afzonderlijk maar bij één aanslag na te heffen, is het geen opmerkelijke gedachte om het andere-afloopvereiste te toetsen aan deze gehele aanslag. Dat de Hoge Raad daarvoor niet heeft gekozen, is te rechtvaardigen vanuit verschillende uitgangspunten. Allereerst heeft de heffing door middel van één naheffingsaanslag niet tot gevolg dat de verschuldigde belasting per aangiftetijdvak niet langer bestaat. Ook de toets of de vereiste aangifte is gedaan, dient bijvoorbeeld per aangiftetijdvak plaats te vinden in gevallen waarin meerdere tijdvakken door één naheffingsaanslag in de heffing worden betrokken. Het oordeel van de Hoge Raad is ook praktisch. Een ander oordeel had er toe geleid dat de Inspecteur in het vervolg per aangiftetijdvak een naheffingsaanslag zou opleggen. Met een andersluidend oordeel van de Hoge Raad was de rechtsbescherming dus niet beter geworden. Ten slotte zou een rechtvaardiging kunnen worden gevonden in de fiscale literatuur. Zo plaatste Hummel in haar noot bij HR 22 maart 2022, nr. 20/01470, *BNB 2022/80* kanttekeningen bij het verval van de gehele naheffingsaanslag na een geconstateerde schending van het verdedigingsbeginsel omdat naar haar overtuiging “zo’n radicale ‘alles of niets sanctie’ een zware wissel trekt op de geloofwaardigheid van de controlefunctie van de overheid en dat dit maatschappelijke onvrede - zeker gelet op het onderhavige feitencomplex, waarin de opgelegde naheffingsaanslag ter grootte van € 21.005 in de bezwaarfase is verminderd met een bedrag van slechts € 1013 - over de wijze waarop belastingplichtigen profiteren van relatief lichte vormverzuimen, in de hand werkt. Die onvrede kan leiden tot een verminderde compliance - de bereidheid van de burger om vrijwillig de door hem of haar verschuldigde belasting te betalen - die toch al onder druk staat doordat de Belastingdienst steeds minder boekenonderzoeken uitvoert. Dat is een zorgelijke ontwikkeling omdat daarmee onze verzorgingsstaat - die

wordt gefinancierd vanuit belastingopbrengsten - onder druk kan komen te staan.” Tegen een dergelijke redenering kan natuurlijk nogal wat worden ingebracht. Het niet-betalen van wettelijk verschuldigde belasting als gevolg van een formeel gebrek zal nimmer sympathiek ogen in het licht van het in stand houden van (de financiering van) de verzorgingsstaat. Die verzorgingsstaat dient echter tevens een rechtsstaat te zijn. Dat deze dienen samen te gaan omdat anders ook de verzorgingsstaat in gevaar komt, blijkt indringend uit de toeslagaffaire. Daarbij geldt dat de rechterlijke tendens om fouten in de controle en opsporing niet stevig te corrigeren, niet tot een kwaliteitsimpuls bij de Belastingdienst hebben geleid. Ook het duiden van het Europese verdedigingsbeginsel als een relatief licht vormverzuim, zal niet bij iedereen op instemming kunnen rekenen. Wat er verder zij van deze redenering, de Hoge Raad heeft met zijn precisering een nadere bijdrage geleverd aan de zoektocht naar een balans tussen rechtshandhaving en rechtsbescherming.

6.

Op basis van een geheel eigen feitelijke beoordeling overweegt de Hoge Raad dat de stukken van het geding “geen aanwijzingen [bevatten] dat de inhoud van de gemaakte bezwaren of de tijdens de bezwaarfase tussen belanghebbende en de Inspecteur gevoerde gesprekken over een eventueel compromis van dien aard waren dat het besluitvormingsproces van de Inspecteur met betrekking tot de drie naheffingsaanslagen zonder de schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel tot (*sic*) een andere afloop zou kunnen hebben gehad”. Uit de uitspraken van de Rechtbank en het Hof blijkt niet dat het andere-afloopvereiste aan de orde is geweest. Zij hebben daarover geen uitspraak gedaan en behoeften dat ook niet te doen omdat zij van oordeel waren dat er geen schending was van het verdedigingsbeginsel. Als in zijn algemeenheid partijen zich niet hebben behoeven uit te laten over de feiten van een bepaald aspect van de procedure omdat dit op dat moment niet aan de orde was, zou mogen worden verwacht dat de Hoge Raad terughoudend is om de rol van feitenrechter te vervullen. Als de Hoge Raad de rol van feitenrechter wel op zich neemt, worden immers de *facto* twee feitelijke instanties overgeslagen. Dit kan worden voorkomen door de zaak te verwijzen. De Hoge Raad zou de keuze om niet te verwijzen en zelf als feitenrechter op te treden kunnen rechtvaardigen met een verwijzing naar de procesopstelling van de partijen. Als Inspecteur en belastingplichtige zich omtrent het andere-afloopvereiste niet uit hebben gelaten, ofschoon bekend is dat dit criterium relevant wordt indien de schending van het verdedigingsbeginsel is vastgesteld, kan dat mogelijk voor de Hoge Raad een argument vormen zich vrij te achten dit element zelf te beoordelen op basis van het dossier dat aan de Hoge Raad voorligt. De proceseconomie wint het dan van de processuele zorgvuldigheid die is gediend bij de inbreng van partijen.

Voetnoten

[1.] ECLI:NL:GHDHA:2020:923.

[2.] Vgl. HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1850, rechtsoverweging 4.2.

[3.] Vgl. HR 10 december 2021, ECLI:NL:HR:2021:1850, rechtsoverweging 4.2.

[4.] Vgl. HR 25 maart 2022, ECLI:NL:HR:2022:442, rechtsoverweging 2.5.2.

[5.] Vgl. HR 9 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2989, rechtsoverweging 2.3.2.

[6.] Vgl. HR 16 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2077, rechtsoverweging 4.4.

[7.] Vgl. HR 5 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX2723, en HR 22 januari 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL0087, rechtsoverweging 3.3.

[1.] HvJ EG 18 december 2008, zaak C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746 (Sopropé).

[2.] HR 24 november 2017, ECLI:NL:HR:2017:2980, *BNB* 2018/37.

[3.] S.P.M. van den Maagdenberg en V.L. Meijerman, ‘Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel - HR 24

november 2017 in het licht van jurisprudentie van het Hof van Justitie', *WFR* 2018/65.

[4.] Zie processtukken Rechtbank, Verweerschrift Inspecteur van 19 juli 2016, pagina 2 van 8 en Bijlage 1 (Rapport boekenonderzoek 25 maart 2015, pagina 2, Reikwijdte van het onderzoek.

[5.] Zie processtukken Rechtbank, Verweerschrift Inspecteur van 19 juli 2016, Bijlage 9.

[6.] Zie processtukken Rechtbank, door Inspecteur toegezonden extra dossierstukken 24 oktober 2016, Bijlage 2, (pagina 87 van toezonden stukken).

[7.] Verslag 2^e bespreking 1 december 2014. Zie processtukken Rechtbank, Verweerschrift Inspecteur van 19 juli 2016, bijlage 2.

[8.] Zie processtukken Rechtbank door Inspecteur toegezonden extra dossierstukken 24 oktober 2016, Bijlage 2, (pagina 47 van toezonden stukken). Verweerschrift Inspecteur van 19 juli 2016, pagina 7.

[9.] Zie Pleitnota zitting Gerechtshof Den Haag BK-SGR 19/00559 t/m 19/00561 17 januari 2020, pagina 2, punt 5. Zie eveneens de Motivering hoger beroepschrift 4 oktober 2019, pagina 2, punt 2.3 t/m 2.5.