

Verdedigingsbeginsel: “andere afloop”-toets volop in beweging

Leidt schending van het verdedigingsbeginsel tot vernietiging van de belastingaanslag? Het antwoord op die vraag houdt de gemoederen in de Nederlandse belastingpraktijk al geruime tijd bezig. Met name het spraakmakende arrest van het Hof van Justitie EU (HvJ EU) “Sopropé” uit 2008 was voor veel belastingplichtigen aanleiding om de schending van het verdedigingsbeginsel aan te voeren (1). In die douanezaak oordeelde het HvJ EU 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 (rechts-)persoon vast te stellen.

Dit recht op verdediging omvat niet alleen de mogelijkheid een standpunt over de mogelijke navordering kenbaar te maken, maar ook het recht op inzage van de stukken die op de zaak betrekking hebben.

Vanaf 2007 is het verdedigingsbeginsel opgenomen in artikel 41 van het Europees Handvest (2). In de douanewetgeving is het verdedigingsbeginsel zelfs per 1 mei 2016 gecodificeerd (3).

Verdedigingsbeginsel: niet alleen het douanerecht, óók andere belastingen

Hoewel het arrest Sopropé een douanezaak betrof, is het inmiddels duidelijk dat het verdedigingsbeginsel een veel ruimer toepassingsgebied heeft. Zo is het verdedigingsbeginsel ook van toepassing op belastingen die weliswaar niet rechtstreeks Europees geregeld zijn maar waarbij nationale bepalingen uitvoering geven aan het Europees recht.

Sprekende voorbeelden zijn de omzetbelasting en de accijnzen, waarbij in de nationale wetgeving uitvoering wordt gegeven aan Europese richtlijnen (4). Maar het verdedigingsbeginsel is ook van toepassing op nationale belastingen die weliswaar niet via Europese richtlijnen worden geregeld, maar waarbij Europeesrechtelijke aspecten een rol spelen. Zo zijn de op Europees niveau geregelde vrijheden voor personen, goederen, vestiging en kapitaal onverkort van toepassing op bijvoorbeeld de BPM, de vennootschaps- en de inkomstenbelasting (5).

Gevolgen van de schending

Ten einde duidelijkheid te verkrijgen over de gevolgen van de schending van het verdedigingsbeginsel stelde de Hoge Raad in 2013 in de Kamino-zaak prejudiciële vragen aan het HvJ EU (6). Op 3 juli 2014 volgde het arrest van het HvJ EU (7). Uit dit arrest kan worden afgeleid dat wanneer een belastingplichtige niet is gevraagd om zijn zienswijze te geven vóórdat een aanslag (in dit geval: “uitnodiging tot betaling”) is opgelegd, de rechten van de verdediging bij de totstandkoming van dat besluit worden geschonden. Dat leidt tot nietigheid van het besluit, tenzij de procedure van de totstandkoming van het besluit zonder die schending geen andere afloop zou kunnen hebben gehad. Het is aan de nationale rechter om dit verder in te vullen.

De Hoge Raad heeft vervolgens op 26 juni 2015 eindarrest in de Kamino-zaak gewezen (8). Voor de vraag of het besluitvormingsproces voor het vaststellen van de uitnodiging tot betaling geen andere afloop zou kunnen hebben gehad, is volgens de Hoge Raad in ieder

geval niet vereist dat zonder de schending was afgezien van het vaststellen van de uitnodiging tot betaling (of dat deze op een lager bedrag zou zijn vastgesteld).

Van belang is – aldus de Hoge Raad – dat de belastingplichtige een inbreng had kunnen leveren die voor het vaststellen van de uitnodiging tot betaling van belang was en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden.

Het is vervolgens aan de rechter om dit aan de hand van de feiten te beoordelen. In de rechtspraak wordt inmiddels over de “andere afloop”-toets gesproken.

In de Kamino-zaak leidde deze zogenoemde “andere afloop”-toets vervolgens niet tot de vernietiging van de uitnodiging tot betaling. Uit de feiten bleek namelijk dat de belastingplichtige het eens was met de door de inspecteur gecorrigeerde indeling van de goederen in het douanetarief en dus met de hoogte van de aanslag. De Hoge Raad besliste daarom dat een eventuele inbreng voorafgaande aan de uitnodiging tot betaling in zoverre dus niet tot een andere uitkomst had kunnen leiden.

Inmiddels heeft de Hoge Raad een aantal zaken gewezen waarin de “andere afloop”-toets nader is ingevuld. En dat is interessant, omdat de “andere afloop”-toets in de praktijk daadwerkelijk tot vernietiging van een belastingaanslag kan leiden.

Zo heeft de Hoge Raad onder meer in 2015 bepaald dat de “andere afloop”-toets ook betrekking kan hebben op de inbreng van een juridische stelling voorafgaande aan de aanslag (9). In de aan deze zaak voorafgaande hoger beroep procedure had het gerechtshof nog bepaald dat een juridische stelling daarvoor niet relevant kan zijn, omdat een juridische stelling ook nog nadien (dus na het opleggen van de aanslag) kan worden ingebracht. Wel heeft de Hoge Raad over de inbreng van een juridische stelling beslist dat dan door de rechter beoordeeld dient te worden of deze stelling “zodanig houdt snijdt” dat deze tot een andere afloop had kunnen leiden. Wat daaronder precies moet worden verstaan is niet duidelijk, maar het lijkt ons dat alle stellingen die juridisch pleitbaar zijn daarvoor in aanmerking komen.

Voor een nadere invulling van de “andere afloop”-toets is ook het op 16 september 2016 gewezen arrest van de Hoge Raad interessant (10). Uit het feit dat de inspecteur in de bezwaarfase aan de belastingplichtige een schikkingsvoorstel had aangeboden, kon volgens de Hoge Raad worden geconcludeerd dat niet is uitgesloten dat bij een juiste vooraankondiging het besluitvormingsproces van de inspecteur tot een andere afloop had kunnen leiden. De uitnodiging tot betaling werd vervolgens vanwege schending van het verdedigingsbeginsel vernietigd.

Uit dit arrest kan dus worden afgeleid dat het voor een belastingplichtige van belang kan zijn om te bepalen welke contacten na het opleggen van de aanslagen dan wel uitnodigingen tot betaling hebben plaatsgevonden, zoals (in dit geval) een

schikkingsoverleg dat bij een vooraankondiging van de aanslag eerder had kunnen plaatsvinden.

Uiteraard dient dan ook te worden nagegaan of een toelichting op de feiten voorafgaand aan het opleggen van de aanslagen dan wel uitnodigingen tot betaling tot een andere afloop had kunnen leiden.

Als laatste willen wij nog wijzen op een recent arrest van de Hoge Raad van 2 juni 2017 (11). Hier speelde voor de “andere afloop”-toets vooral de waardering en interpretatie van de ingebrachte feiten een rol. De belanghebbende wees er in deze procedure op dat de rechtbank – vanwege een andere waardering en interpretatie van door de inspecteur verstrekte gegevens – tot de conclusie kwam dat de inspecteur de douanewaarde (en daarmee de uitnodiging tot betaling) te hoog had vastgesteld. Op basis hiervan oordeelde de Hoge Raad dat de belanghebbende – niet zonder redelijke grond – had kunnen aanvoeren dat de inspecteur de feiten op een andere wijze had moeten waarderen en interpreteren zodat hij niet tot het genomen besluit had kunnen komen. De Hoge Raad doet de zaak vervolgens zelf af en vernietigt de uitnodiging tot betaling.

En zo krijgt de “andere afloop”-toets langzaam maar zeker meer gezicht.

Het is van groot belang om in elke procedure waarin de schending van het verdedigingsbeginsel mogelijk een rol speelt, kritisch na te gaan op basis van welke feiten, juridische stellingen en/of nieuwe bewijsmiddelen kan worden beargumenteerd dat een tijdige inbreng mogelijk tot een ander besluit van de belastingdienst had kunnen leiden.

Want dat de “andere afloop”-toets (en daarmee dus de schending van het verdedigingsbeginsel) dikwijls leidt tot vernietiging van de aanslag, dat is inmiddels een feit.

1. HvJ EU 18 december 2008, zaak C-349/07, [ECLI:EU:C:2008:746](#)
2. [Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, 2016/C 202/02](#)
3. Zie in dit verband artikel 22 lid 6 Douanewetboek van de Unie, [Verordening 952/2013](#) van 9 oktober 2013
4. Zie in dit verband HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, [ECLI:NL:HR:2015:1809](#)
5. Bijv. Gerechtshof 's-Hertogenbosch 18 maart 2016, nr. 14/00469, [ECLI:NL:GHSHE:2016:990](#)
6. HR 22 februari 2013, nr. 10/02774, [ECLI:NL:HR:2013:BR0666](#)
7. HvJ EU 3 juli 2014, gevoegde zaken C-129/13 en C-130/13, BNB 2014/231, [ECLI:EU:C:2014:2041](#)
8. HR 26 juni 2015, nr. 10/02774, [ECLI:NL:HR:2015:1666](#)
9. HR 9 oktober 2015, nr. 13/01275, [ECLI:NL:HR:2015:2989](#)
10. HR 16 september 2016, nr. 15/01894, [ECLI:NL:HR:2016:2077](#)
11. HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, [ECLI:NL:HR:2017:959](#)