

Schending van het verdedigingsbeginsel: to be continued

De vraag wanneer in het belastingrecht sprake is van een schending van het verdedigingsbeginsel blijft de gemoederen bezighouden. Ook in 2017 hebben veel rechterlijke instanties zich over deze vraag moeten buigen. Uit de tegengestelde jurisprudentie hieromtrent blijkt dat belastingplichtigen, de Belastingdienst en rechters met de invulling van dit beginsel blijven worstelen. Op 24 november 2017 heeft de Hoge Raad zich opnieuw over het verdedigingsbeginsel uitgesproken ([ECLI:NL:HR:2017:2980](#)). Een belangwekkende uitspraak, waarin de Hoge Raad wat ons betreft op enkele punten duidelijkheid verschaft over de invulling van het verdedigingsbeginsel.

Eerbiediging van de rechten van verdediging

In veel belastingprocedures stellen belastingplichtigen zich op het standpunt dat de rechten van verdediging niet zijn geëerbiedigd. Zij doen daarbij een beroep op zowel de toepasselijke bepalingen van het Handvest voor de Grondrechten van de EU als de rechten van de verdediging als algemeen beginsel van Unierecht (1).

De schending van het verdedigingsbeginsel bestaat eruit dat een belastingplichtige niet in staat is gesteld zijn standpunt met betrekking tot het voornemen van de Belastingdienst tot het opleggen van een belastingaanslag, naar behoren kenbaar te maken, en bovendien geen inzage heeft gekregen van de stukken die aan dat voornemen ten grondslag lagen.

Dat blijkt bijvoorbeeld uit een arrest van de Hoge Raad van 30 oktober 2015 ([ECLI:NL:HR:2015:3174](#)), waarin is overwogen dat de verplichting van lidstaten om de rechten van de verdediging te eerbiedigen met zich brengt dat een belanghebbende expliciet en ook tijdig moet worden uitgenodigd om te worden gehoord alvorens een bezwarend besluit wordt genomen.

Ook het Hof van Justitie van de EU oordeelde vrij recent, op 9 november 2017, dat het algemene Unierechtelijke beginsel van eerbiediging van de rechten van verdedigingen zo moet worden uitgelegd dat particulieren in administratieve procedures voor de controle en de vaststelling van de maatstaf van heffing van de btw de mogelijkheid moeten hebben om op hun verzoek de informatie en documenten te ontvangen, die zijn opgenomen in het administratieve dossier en die door de overheidsinstantie in aanmerking zijn genomen bij het nemen van haar besluit ([ECLI:EU:C:2017:843](#)).

Ondanks het feit dat het verdedigingsbeginsel al sinds het in 2008 gewezen arrest van het HvJ EU in de zaak Sopropé ([ECLI:EU:C:2008:746](#)) in de Nederlandse jurisprudentie een prominente plaats inneemt, is dit onderwerp nog steeds niet geheel uitgekristalliseerd.

Arrest van de Hoge Raad van 24 november 2017

Zoals hierboven vermeld heeft de Hoge Raad op 24 november 2017 een belangrijk arrest over het verdedigingsbeginsel gewezen ([ECLI:NL:HR:2017:2980](#)). In deze douanezaak heeft de Hoge Raad nog eens goed uitgelegd hoe een beroep op het verdedigingsbeginsel dient te worden getoetst.

Zo stelt de Hoge Raad nogmaals vast dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van Unierecht is, 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.

Wat duidelijk wordt, is dat de rechten van verdediging als fundamentele rechten in acht moeten worden genomen, en slechts bij hoge uitzondering, als het algemene belang dat in het specifieke geval rechtvaardigt, kunnen worden gepasseerd, en dan nog op een zodanige wijze dat de rechten niet in de kern worden aangetast. De Hoge Raad verwijst hierbij naar zijn eerdere arrest van 14 augustus 2015 ([ECLI:NL:HR:2015:2161](#)).

De bewijslast rust op de inspecteur. Het is aan hem om de omstandigheden aan te voeren die in het individuele geval rechtvaardigen waarom hij een belanghebbende niet van te voren in de gelegenheid heeft gesteld te worden gehoord over zijn voornemen tot het uitreiken van een uitnodiging tot betaling. Het is onze ervaring dat dit in de praktijk geen makkelijke opgave voor de inspecteur is. Hij gaat in veel gevallen alsnog op zoek naar feiten en omstandigheden die achteraf een rechtvaardiging moeten opleveren voor het niet-horen van de belastingplichtige.

Uit het arrest van de Hoge Raad blijkt nadrukkelijk dat het verlenen van uitstel van betaling in ieder geval niet een dergelijke rechtvaardiging is.

Verder blijkt uit de uitspraak van de Hoge Raad dat als er al sprake is van een rechtvaardiging voor het niet toepassen van de rechten van verdediging, de rechten niet geschonden zijn, als tevens vaststaat dat voldoende waarborgen bestaan voor de opschorting van de tenuitvoerlegging van het bezwarende besluit. Zo de inspecteur er dus al in geslaagd is om een omstandigheid aan te voeren die het niet vooraf horen rechtvaardigt, dan geldt de aanvullende voorwaarde dat ook de opschorting van de tenuitvoerlegging van het bezwarende besluit voldoende is gewaarborgd.

Deze laatst genoemde waarborgen vloeien voort uit de communautaire douanewetgeving, namelijk artikel 244 van het Communautair Douanewetboek (CDW) (2). Overeenkomstig artikel 244 CDW heeft een beroep (waaronder ook 'bezwaar' wordt verstaan) weliswaar geen

opschortende werking en staat het niet in de weg aan de onmiddellijke tenuitvoerlegging van die beschikking (lees: 'uitnodiging tot betaling'), maar dient de tenuitvoerlegging te worden geschorst indien de douaneautoriteiten gegronde redenen hebben om aan te nemen dat de uitnodiging tot betaling niet in overeenstemming is met de douanewetgeving of dat de belastingplichtige onherstelbare schade dreigt te lijden door de tenuitvoerlegging.

In Nederland vindt een dergelijke inhoudelijke toets, op houdbaarheid van de beschikking of onherstelbare schade bij de belastingplichtige, niet plaats bij de vraag of uitstel van betaling moet worden verleend. Integendeel, het is de ontvanger die - gelet op de tekst van artikel 25 Invorderingswet 1990 - onder door hem te stellen voorwaarden aan een belastingschuldige voor een bepaalde tijd bij beschikking uitstel van betaling kan verlenen. Het beleid van de ontvanger is nader uitgewerkt in de Leidraad Invordering 2008, specifiek voor de invordering van douanerechten in artikel 76. Daarin komt in ieder geval geenszins tot uitdrukking dat een toets plaatsvindt zoals deze in artikel 244 CDW wordt beoogd.

De Hoge Raad komt in zijn arrest dan ook naar onze mening terecht tot het oordeel dat de Leidraad Invordering 2008 niet in een voldoende adequate waarborg voor de opschorting van de uitnodiging tot betaling voorziet. Ook op dit punt is er dus geen rechtvaardiging voor het niet-horen van een belastingplichtige voorafgaande aan een belastingaanslag.

Verdedigingsbeginsel: niet alleen het douanerecht, óók andere belastingen

Hoewel het bovenvermelde arrest van de Hoge Raad 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 (3). 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 (4).

Gevolgen voor de praktijk

De Hoge Raad heeft met zijn arrest wat ons betreft op enkele punten duidelijkheid verschaft over de invulling van het verdedigingsbeginsel. Duidelijk is dat de rechten van verdediging als fundamentele rechten in acht moeten worden genomen. Uitgangspunt is dat de belastingplichtige gehoord dient te worden en recht heeft op inzage in de stukken, vóórdat een belastingaanslag wordt opgelegd. Slechts bij hoge uitzondering kan aan dit fundamentele recht voorbij worden gegaan. Het is dan aan de inspecteur om een omstandigheid aan te voeren die een dergelijke uitzondering rechtvaardigt. Maar zelfs als hij hierin zou slagen, dan geldt nog een aanvullende voorwaarde: de opschorting van de tenuitvoerlegging van het bezwarende besluit moet voldoende zijn gewaarborgd in de zin

van artikel 244 CDW. Aan deze laatste aanvullende voorwaarde lijkt de Nederlandse wetgeving in ieder geval niet te voldoen.

En dus is het gerechtvaardigd te stellen dat het met het niet-horen van een belastingplichtige vóórdat een aanslag wordt opgelegd, de schending van het verdedigingsbeginsel een gegeven is.

1. Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, 2016/C 202/02.
2. Het CDW is per 1 mei 2016 vervangen door het Douanewetboek van de Unie (DWU). In het DWU is in artikel 45 een soortgelijke bepaling opgenomen als in artikel 244 CDW.
3. Zie in dit verband HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, [ECLI:NL:HR:2015:1809](#).
4. Bijv. Gerechtshof 's-Hertogenbosch 18 maart 2016, nr. 14/00469, [ECLI:NL:GHSHE:2016:990](#).