

## Bestuurdersaansprakelijkheid. Kennelijk onbehoorlijk bestuur. Op de zaak betrekking hebbende stukken. Schending Europeesrechtelijk verdedigingsbegins...

HR 15-01-2016, ECLI:NL:HR:2016:39, m.nt. A.E.H. van der Voort Maarschalk

Instantie	Hoge Raad
Datum	15 januari 2016
Magistraten	Mrs. Overgaauw, Van Loon, Van Kalmthout <sup>[1]</sup>
Zaaknummer	14/02925
Noot	A.E.H. van der Voort Maarschalk
Vakgebied(en)	Fiscaal procesrecht / Procesorde Belastingrecht algemeen (V) Invordering / Aansprakelijkheid
Brondocumenten	Beroepschrift, Hoge Raad, 15-01-2016; ECLI:NL:HR:2016:39, Uitspraak, Hoge Raad, 15-01-2016;
Wetgeving	Art. 8:42 Awb; art. 36 lid 3, 4 en 6 Invorderingswet 1990; Europeesrechtelijk verdedigingsbeginsel

## Essentie

**Bestuurdersaansprakelijkheid. Kennelijk onbehoorlijk bestuur. Op de zaak betrekking hebbende stukken. Schending Europeesrechtelijk verdedigingsbeginsel**

## Samenvatting

*Belanghebbende was bestuurder van B BV. Aan deze BV zijn twee naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd. Een daarvan betreft aangegeven, maar niet-voldane belasting; de andere betreft belasting die B BV volgens de Inspecteur meer verschuldigd was dan zij had aangegeven en voldaan. De Ontvanger heeft belanghebbende voor deze belastingschulden aansprakelijk gesteld. Voorafgaand aan de aansprakelijkstelling heeft de Ontvanger belanghebbende niet zijn voornemen daartoe kenbaar gemaakt. Voor het Hof was onder meer in geschil of de Ontvanger alle op de zaak betrekking hebbende stukken heeft overgelegd en of het unierechtelijke verdedigingsbeginsel is geschonden. Het Hof heeft geoordeeld dat het verdedigingsbeginsel niet is geschonden, aangezien belanghebbende zijn standpunten in de bezwaarfase naar voren heeft kunnen brengen, deze standpunten zowel in de bezwaarfase als bij de beoordeling door de rechter zijn getoetst en niet aannemelijk is dat de beslissing*

van de Ontvanger anders zou zijn geweest als belanghebbende voorafgaand aan de aansprakelijkstelling zijn standpunt kenbaar had kunnen maken.

HR: Uit de gedingstukken blijkt dat belanghebbende voor het Hof voldoende gemotiveerd heeft gesteld waarom de zijns inziens van belang zijnde – doch door de Ontvanger niet overgelegde – stukken van enig belang kunnen zijn (geweest) voor de besluitvorming in de onderhavige zaak. Het Hof had moeten toezien op overlegging van die bescheiden of moeten oordelen dat zich een uitzonderingssituatie voordoet op grond waarvan kan worden geoordeeld dat de Ontvanger van zijn verplichting stukken over te leggen is bevrijd (HR, BNB 2015/129). In 's Hofs uitspraak ontbreekt een oordeel hieromtrent, zodat de uitspraak op dit punt onvoldoende is gemotiveerd.

De verplichting het unierechtelijke verdedigingsbeginsel te eerbiedigen geldt ook voor de aansprakelijkstelling voor verschuldigde omzetbelasting (HR, BNB 2015/207<sup>c\*</sup>). Bij zijn beoordeling van de vraag of het verdedigingsbeginsel is geschonden, heeft het Hof niet de maatstaf gehanteerd die voortvloeit uit het arrest Kamino International Logistics van het Hof van Justitie (HvJ EU, BNB 2014/231<sup>c\*</sup>). Voorts is het oordeel ontoereikend gemotiveerd.

Wat betreft de niet op aangifte voldane omzetbelasting moet onderzocht worden of tijdig en rechtsgeldig een melding van betalingsonmacht is gedaan. Zo ja, dan rust de bewijslast van kennelijk onbehoorlijk bestuur op de Ontvanger. Zo nee, dan dient belanghebbende te worden toegelaten tot weerlegging van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

Ten aanzien van de naheffing van meer verschuldigde omzetbelasting is niet van belang of in een eerder stadium een melding van betalingsonmacht is gedaan (HR, BNB 2012/161<sup>c</sup>). Indien komt vast te staan dat B BV meer omzetbelasting is verschuldigd dan zij heeft aangegeven en voldaan, dient eerst te worden onderzocht of die omstandigheid aan opzet of grove schuld van B BV is te wijten. Is dat niet het geval en heeft B BV tijdig en rechtsgeldig een melding van betalingsonmacht gedaan, dan rust de bewijslast van onbehoorlijk bestuur op de Ontvanger. Wanneer wel sprake is van opzet of grove schuld of wanneer niet tijdig en rechtsgeldig melding van betalingsonmacht is gedaan, dient belanghebbende te worden toegelaten tot weerlegging van het vermoeden van onbehoorlijk bestuur.

## Uitspraak

### ARREST

gewezen op het beroep in cassatie van [X] B.V te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 23 april 2014, nr. 13/00261, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Oost-Nederland (nr. AWB 12/1653) betreffende de ten aanzien van belanghebbende gegeven beschikking tot aansprakelijkstelling ingevolge de Invorderingswet 1990 voor de van [A] B.V. te [Z] nageheven omzetbelasting over de periode 1 januari 2008 tot en met 31 december 2009. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

#### 1. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

## **2. Beoordeling van de middelen**

### **2.1.**

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

#### **2.1.1.**

Belanghebbende was van 9 juni 2008 tot en met 5 maart 2009 bestuurder van [A] B.V. (hierna: de BV).

#### **2.1.2.**

Met dagtekening 25 maart 2009 is aan de BV een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over het tijdvak januari 2009 opgelegd. De naheffingsaanslag betreft belasting die de BV over dat tijdvak wel had aangegeven maar niet had voldaan. Voorts is met dagtekening 14 juni 2011 aan de BV een naheffingsaanslag in de omzetbelasting over de periode 1 januari 2008 tot en met 31 december 2009 opgelegd. Deze naheffingsaanslag betreft belasting die de BV volgens de Inspecteur over die periode meer verschuldigd was dan door haar voor die periode was aangegeven en overeenkomstig de aangiften was voldaan.

#### **2.1.3.**

Bij de bestreden beschikking, gedagtekend 12 september 2011, heeft de Ontvanger belanghebbende op de voet van artikel 36, lid 1, van de Invorderingswet 1990 (hierna: de Wet) aansprakelijk gesteld voor de hiervoor in 2.1.2 bedoelde belasting en de daarmee verband houdende boete en heffingsrente.

#### **2.2.1.**

De middelen 1, 2, 5 en 8 behelzen onder meer de klacht dat de Ontvanger niet heeft voldaan aan de ingevolge artikel 8:42, lid 1, van de Awb op hem rustende verplichting om alle op de zaak betrekking hebbende stukken te overleggen. De middelen wijzen onder meer op door de FIOD opgemaakte processen-verbaal, daaraan ten grondslag liggende stukken, en verslagen van bij derden ingestelde onderzoeken.

#### **2.2.2.**

De stukken van het geding laten geen andere conclusie toe dan dat belanghebbende voor het Hof voldoende gemotiveerd heeft gesteld dat de hiervoor in 2.2.1 genoemde bescheiden van enig belang kunnen zijn (geweest) voor de besluitvorming in de onderhavige zaak. Het Hof had derhalve moeten toezien op overlegging van die bescheiden dan wel moeten oordelen dat zich één van de uitzonderingssituaties voordoet als genoemd in onderdeel 2.3.2 van het arrest van de Hoge Raad van 10 april 2015, nr. 14/01189, ECLI:NL:HR:2015:874, *BNB* 2015/129, op grond waarvan kan worden geoordeeld dat de Ontvanger van zijn hiervoor in 2.2.1 bedoelde verplichting is bevrijd. Aangezien in 's Hofs uitspraak een oordeel hieromtrent ontbreekt, is de uitspraak op dit punt onvoldoende gemotiveerd. De middelen 1, 2, 5 en 8 slagen derhalve in zoverre.

#### **2.3.1.**

Middel 4 en middel 5 voor het overige houden in dat het Hof het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel

heeft geschonden door te oordelen dat, hoewel de Ontvanger belanghebbende voorafgaand aan de aansprakelijkstelling niet zijn voornemen daartoe kenbaar heeft gemaakt, de rechten van de verdediging niet zijn geschonden. Het Hof heeft daartoe overwogen dat belanghebbende zijn standpunten in de bezwaarfase naar voren heeft kunnen brengen, dat deze standpunten zowel in de bezwaarfase als bij de beoordeling door de rechter volledig zijn getoetst en dat niet aannemelijk is dat de beslissing van de Ontvanger anders zou zijn geweest als belanghebbende voorafgaand aan de aansprakelijkstelling zijn standpunt aan de Ontvanger kenbaar had gemaakt.

### 2.3.2.

Middel 4 en middel 5 in zoverre slagen. Het Hof heeft voor zijn hiervoor in 2.3.1 weergegeven beoordeling van de vraag of is voldaan aan de verplichting om de rechten van de verdediging te eerbiedigen, welke verplichting ook geldt voor de aansprakelijkstelling voor verschuldigde omzetbelasting op de voet van artikel 36 van de Wet (zie HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, ECLI:NL:HR:2015:2161, *BNB* 2015/207, onderdeel 2.6.3), niet de maatstaf gehanteerd die voortvloeit uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 3 juli 2014, gevoegde zaken Kamino International Logistics B.V. en Datema Hellman Worldwide Logistics B.V., C-129/13 en C-130/13, ECLI:EU:C:2014:2041, *BNB* 2014/231. Het oordeel van het Hof ter zake is voorts, gelet op hetgeen hiervoor in 2.2.2 is overwogen, ontoereikend gemotiveerd.

### 2.4.

De middelen 3 en 6 kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu die middelen niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

### 2.5.

Middel 7 betoogt onder meer dat in een geval waarin omzetbelasting is nageheven die meer belooft dan de belasting die was aangegeven, het belastingschuldige lichaam aan zijn in artikel 36, lid 2, van de Wet bedoelde verplichting heeft voldaan indien het in een eerder stadium een mededeling als bedoeld in artikel 7, lid 1, van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 (hierna: het UBIW 1990) heeft gedaan. Dit betoog is onjuist (zie o.a. HR 6 april 2012, nr. 11/01496, ECLI:NL:HR:2012:BR7065, *BNB* 2012/161), zodat het middel in zoverre faalt.

### 2.6.

Gelet op het hiervoor in 2.2.2 en 2.3.2 overwogene kan 's Hof's uitspraak niet in stand blijven. De middelen behoeven voor het overige geen behandeling. Verwijzing moet volgen.

### 2.7.

Met het oog op het na verwijzing te verrichten onderzoek naar de toepassing van artikel 36, leden 2 tot en met 4, van de Wet verdient het volgende opmerking.

#### 2.7.1.

Wat betreft de hiervoor in 2.1.2 als eerste vermelde naheffingsaanslag moet worden onderzocht of voor de over het tijdvak januari 2009 aangegeven belasting tijdig, dat wil zeggen binnen de in artikel 7, lid 1, UBIW 1990 genoemde termijn, rechtsgeldig een melding van betalingsonmacht is gedaan. Bij

bevestigende beantwoording van die vraag rust ingevolge artikel 36, lid 3, van de Wet de bewijslast van kennelijk onbehoorlijk bestuur op de Ontvanger. Bij ontkennende beantwoording dient belanghebbende, gelet op het bepaalde in artikel 36, lid 6, van de Wet, te worden toegelaten tot weerlegging van het in lid 4, eerste volzin, van dat artikel bedoelde vermoeden.

#### 2.7.2.

De hiervoor in 2.1.2 als tweede vermelde naheffingsaanslag is er een als bedoeld in artikel 7, lid 2, UBIW 1990. Dienaangaande geldt het volgende.

In een dergelijk geval is niet van belang of voor de belasting die is nageheven in een eerder stadium een melding van betalingsonmacht is gedaan (zie onder meer het hiervoor in 2.5 genoemde arrest). Indien komt vast te staan dat de BV over de periode 1 januari 2008 tot en met 31 december 2009 meer omzetbelasting is verschuldigd dan is aangegeven en voldaan, dient allereerst te worden onderzocht of die omstandigheid is te wijten aan opzet of grove schuld van de BV.

Ingeval het antwoord op deze vraag ontkennend luidt en de BV tijdig, dat wil zeggen binnen de in artikel 7, lid 2, UBIW 1990 genoemde termijn, rechtsgeldig een melding van betalingsonmacht heeft gedaan, rust ingevolge artikel 36, lid 3, van de Wet de bewijslast van kennelijk onbehoorlijk bestuur op de Ontvanger. In geval van bevestigende beantwoording van de hiervoor bedoelde vraag of indien laatstbedoelde melding niet tijdig en rechtsgeldig is gedaan, dient belanghebbende, gelet op het bepaalde in artikel 36, lid 6, van de Wet, te worden toegelaten tot weerlegging van het in lid 4, eerste volzin, van dat artikel bedoelde vermoeden.

### 3. Proceskosten

De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie. Hierbij wordt in aanmerking genomen dat de zaak met nummer 14/02924 met de onderhavige zaak samenhangt in de zin van het Besluit proceskosten bestuursrecht.

### 4. Beslissing

De Hoge Raad:

verklaart het beroep in cassatie gegrond,

vernietigt de uitspraak van het Hof,

verwijst het geding naar het Gerechtshof 's-Hertogenbosch ter verdere behandeling en beslissing van de zaak met inachtneming van dit arrest,

gelast dat de Staatssecretaris van Financiën aan belanghebbende vergoedt het door deze ter zake van de behandeling van het beroep in cassatie betaalde griffierecht ten bedrage van € 493, en

veroordeelt de Staatssecretaris van Financiën in de kosten van het geding in cassatie aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op de helft van € 1.984, derhalve € 992, voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

## Voorgaande uitspraak

HOF Arnhem-Leeuwarden, Tweede Meerv. belastingk., 23 april 2014 (Nr. 13/0261)

### Uitspraak

op het hoger beroep enz.;

tegen de uitspraak van rechtbank Oost-Nederland van 31 januari 2013, nummer AWB 12/1653, in het geding enz.;

1. (...)

#### 4. Beoordeling van het geschil

##### 4.1.

Belanghebbende stelt dat de rechten van [A] zijn geschonden doordat zij niet voorafgaand aan de naheffing van het voornemen daartoe op de hoogte is gesteld en doordat de naheffingsaanslag niet aan haar, maar in verband met haar faillissement slechts aan haar curator is bekendgemaakt. Naar het oordeel van het Hof heeft de Inspecteur zich terecht gericht tot de curator van [A] nu zij in staat van faillissement verkeerde. Deze omstandigheid kan daarom niet leiden tot de conclusie dat de rechten van [A] zijn geschonden.

##### 4.2.

Belanghebbende stelt dat voorafgaand aan de aansprakelijkstelling het voornemen daartoe niet aan haar is kenbaar gemaakt en dat aan haar geen afschriften zijn verstrekt van de stukken waarop de Ontvanger dat voornemen stoelt. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de Ontvanger daarmee in strijd heeft gehandeld met de rechten van de verdediging en dat de aansprakelijkstelling daarom moet worden vernietigd. In dit verband stelt belanghebbende dat de Ontvanger de uitspraak op bezwaar heeft gebaseerd op stukken ('Fiod-samenvattingen') die in de bezwaarfase niet aan belanghebbende ter kennis zijn gesteld. Weliswaar beschikte belanghebbende uit anderen hoofde over deze stukken, maar de Ontvanger had haar niet meegedeeld dat hij de uitspraak op bezwaar mede daarop wilde baseren.

##### 4.3.

Naar het oordeel van het Hof zijn de rechten van de verdediging niet geschonden, nu belanghebbende in de bezwaarfase haar standpunten naar voren heeft kunnen brengen. Deze standpunten zijn zowel in de bezwaarfase als bij de beoordeling door de rechter volledig getoetst. Niet aannemelijk is dat de beslissing van de Ontvanger anders zou zijn geweest als belanghebbende voorafgaand aan de aansprakelijkstelling haar standpunt aan de Ontvanger kenbaar had gemaakt.

##### 4.4.

Belanghebbende stelt dat uit de stukken niet blijkt dat de naheffingsaanslagen terecht zijn opgelegd. Naar het oordeel van het Hof heeft de Ontvanger aannemelijk gemaakt dat de naheffingsaanslag over het tijdvak januari 2009 is opgelegd in overeenstemming met de door [A] gedane aangifte. Niet gesteld of gebleken is dat [A] dit bedrag op aangifte heeft voldaan. Deze naheffingsaanslag is terecht opgelegd.

##### 4.5.

Naar het oordeel van het Hof heeft de Ontvanger aannemelijk gemaakt dat [A] valse facturen in haar administratie had opgenomen en dat ten gevolge daarvan tot het nageheven bedrag te weinig

omzetbelasting is aangegeven en voldaan. Het Hof acht het gestelde in het hiervoor onder 2.5 tot en met 2.5.3 aangehaalde proces-verbaal aannemelijk. Ook deze naheffingsaanslag is terecht opgelegd.

#### 4.6.

Belanghebbende stelt dat [A] tijdig heeft voldaan aan de meldingsplicht, door op 3 maart 2009 haar betalingsonmacht te melden aan de Ontvanger.

#### 4.7.

De naheffingsaanslag over 2008 en 2009 is opgelegd omdat [A] bij het doen van aangifte over de desbetreffende tijdvakken is uitgegaan van haar administratie waarin valse facturen waren opgenomen. Het Hof acht aannemelijk dat [A] wist dat in haar administratie valse facturen waren opgenomen en dat zij te weinig verschuldigde omzetbelasting aangaf. Het is naar het oordeel van het Hof aan haar opzet of grove schuld te wijten dat aanvankelijk te weinig belasting was geheven. De termijn waarbinnen betalingsonmacht nog kan worden gemeld, te weten tot twee weken na de vervalddag van de naheffingsaanslag (artikel 7, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990; hierna: het Uitvoeringsbesluit) geldt daarom in dit geval niet.

#### 4.8.

Dat brengt mee dat de melding van 3 maart 2009 slechts tijdig was indien en voor zover zij is gedaan uiterlijk twee weken na de dag waarop de belasting diende te zijn voldaan (artikel 7, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit). Voor de tijdvakken die vallen in 2008 was de melding te laat. Voor de tijdvakken vanaf januari 2009 is de melding tijdig.

#### 4.9.

De Ontvanger heeft zich op het standpunt gesteld dat de melding niet geldig was, omdat niet is voldaan aan de verplichting om, indien de ontvanger dit verlangt, nadere inlichtingen te verstrekken en stukken over te leggen (artikel 36, tweede lid, eerste volzin, van de Invorderingswet 1990). In verband met hetgeen hierna is overwogen, kan dat evenwel in het midden blijven.

#### 4.10.

Voor zover de aansprakelijkheid betrekking heeft op tijdvakken gelegen in 2008 heeft [A] niet aan haar meldingsplicht voldaan. Belanghebbende heeft geen feiten of omstandigheden gesteld waaruit zou volgen dat het niet aan haar is te wijten dat [A] niet aan de meldingsplicht heeft voldaan. Derhalve is belanghebbende in zoverre terecht aansprakelijk gesteld.

#### 4.11.

De belasting over het tijdvak januari 2009 diende uiterlijk 28 februari 2009 op aangifte te worden voldaan (artikel 19, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen). De betalingsonmacht kon uiterlijk twee weken daarna nog tijdig worden gedaan (artikel 7, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit), dus uiterlijk 14 maart 2009. Omdat belanghebbende toen geen bestuurder van [A] meer was, geldt zij als gewezen bestuurder.

#### 4.12.

Belanghebbende betwist dat sprake was van kennelijk onbehoorlijk bestuur.



#### 4.13.

[A] heeft in haar administratie – naar het Hof aannemelijk acht – opzettelijk onjuiste facturen opgenomen. Op basis van die onjuiste facturen heeft zij te weinig omzetbelasting aangegeven. Belanghebbende was daarbij betrokken, zoals de Rechtbank terecht heeft geoordeeld. Dat is naar 's Hofs oordeel kennelijk onbehoorlijk bestuur. Belanghebbende heeft nog wel gesteld dat [A] ook zonder deze handelingen over onvoldoende liquiditeiten beschikte om de belasting te betalen, maar zij heeft deze stelling niet nader onderbouwd en er ook geen bewijs voor aangedragen. Tegenover de betwisting door de Ontvanger heeft zij deze stelling niet aannemelijk gemaakt.

#### 4.14.

Belanghebbende stelt dat zij ten onrechte aansprakelijk is gesteld voor de heffingsrente en de verzuimboete.

#### 4.15.

Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende – gelet op haar leidinggevende positie binnen [A] – er mede de hand in heeft gehad dat in de administratie onjuiste facturen werden opgenomen, waardoor te weinig omzetbelasting werd aangegeven en voldaan. Voorts acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende er mede de hand in heeft gehad dat [A] de omzetbelasting over januari 2009 niet op aangifte heeft voldaan. Daardoor is het aan belanghebbende te wijten dat heffingsrente en een verzuimboete werden belopen. Belanghebbende is derhalve terecht voor deze bedragen aansprakelijk gesteld.

#### 4.16.

Belanghebbende stelt dat de Ontvanger de aansprakelijkstelling tegen beter weten in heeft gehandhaafd. Zij stelt zich op het standpunt dat zij om die reden recht heeft op een integrale vergoeding van haar proceskosten.

#### 4.17.

Nu het Hof de aansprakelijkstelling handhaaft, ontvalt de grond aan deze stelling van belanghebbende.

#### 4.18.

Belanghebbende stelt dat zij recht heeft op een immateriëleschadevergoeding wegens de overschrijding van de redelijke termijn. Het bezwaarschrift tegen de aansprakelijkstelling is ingediend op 18 oktober 2011. De rechtbank heeft uitspraak gedaan op 31 januari 2013, derhalve binnen twee jaar na de indiening van het bezwaarschrift. Naar het oordeel van het Hof is daarmee de redelijke termijn niet overschreden. Het hogerberoepschrift is ingediend op 25 februari 2013. Tot de dag waarop het Hof uitspraak doet zijn minder dan twee jaren verstreken. Ook hier is naar het oordeel van het Hof de redelijke termijn niet overschreden. Daaraan doet, anders dan belanghebbende betoogt, niet af dat mogelijk een langere termijn zou zijn verstreken als het Hof de uitspraak op bezwaar zou hebben vernietigd en zou hebben beslist dat de Inspecteur opnieuw uitspraak op bezwaar zou moeten doen.

#### 4.19.

Gelet op het vorenoverwogene heeft de Rechtbank een juiste beslissing genomen. Het Hof zal dan ook



de uitspraak van de Rechtbank bevestigen.

## 5. Kosten

Het Hof ziet geen aanleiding een partij te veroordelen in de kosten die de wederpartij in verband met de behandeling van het hoger beroep voor het Hof heeft moeten maken.

## 6. Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

# Voorgaande uitspraak

## Uit het beroepschrift in cassatie van belanghebbende:

### Grievens

13.

Belanghebbende heeft tien grieven tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden. Die grieven zien op de hiernavolgende onderwerpen:

- Vaststelling van de feiten;
- Stelplicht en bewijslast;
- Hoor en wederhoor;
- Rechten van de verdediging;
- Melding van betalingsonmacht;
- Kennelijk onbehoorlijk bestuur;
- Heffingsrente en boete.

### Grief 1: Vaststelling van de feiten

14.

Deze procedure draait om de vraag of het Gerechtshof op grond van een incompleet dossier tot het bestreden oordeel kon komen. Op grond van de gedingstukken heeft het Hof in onderdeel 2 feiten als vaststaand weergegeven. Naar de bescheiden mening van belanghebbende is die vaststelling gebaseerd op een dossier dat niet verifieerbaar is.

### Middel

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8: 77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof in onderdeel 2 van de bestreden uitspraak feiten als vaststaand heeft aangenomen, die gemotiveerd bestreden zijn door belanghebbende, zulks ten onrechte omdat de feiten die als vaststaand worden aangemerkt, gebaseerd zijn op een gemotiveerd weersproken gedingstuk(ken).

## Toelichting

15.

In de onderdelen 2.5.1, 2.5.2 en 2.5.3 heeft het Hof als vaststaand aangemerkt dat door [F], [G] en [H] en [i] transacties met [A] hebben plaatsgevonden die anders in de administratie van [A] zijn verwerkt dan in de administratie van haar handelspartners. Weliswaar merkt het Hof in 2.5 op dat voorgaande blijkt uit een proces-verbaal dat is opgemaakt naar aanleiding van een strafrechtelijk onderzoek maar dat doet niet af dat het gestelde in 2.5 als vaststaand wordt gepresenteerd.

16.

In eerste aanleg alsmede in hoger beroep (onder anderen pleidooi onderdeel Ad 2 betreffende de hoogte van de aansprakelijkstelling, en Productie 3 zijnde de FIOD stukken) heeft belanghebbende betoogd dat uit de door de Ontvanger in het geding gebrachte stukken niet afgeleid kan worden dat hetgeen de Ontvanger stelt zich heeft voorgedaan. Tijdens de mondelinge behandeling voor het Hof heeft de Ontvanger ook erkend een selectie van zijn stukken te hebben gezonden aan het Hof (proces-verbaal 10 september 2013, blad 2 midden 'De Ontvanger reageert hierop (...) volstaan met de proces-verbalen').

17.

Die processen-verbaal heeft belanghebbende bestreden. Tijdens de mondelinge behandeling heeft belanghebbende daar tegen ingebracht:

'Productie 3: FIOD stukken

(...)

Dat citaat staat bol van gestelde feiten (*[F] is meermaals uitdrukkelijk verklaard aan de Belastingdienst*) en aannames (*[A] heeft kennelijk [F] niet van enige bezwaren in kennis gesteld, waardoor [A] impliciet de door [F] opgemaakte facturen heeft aanvaard*). Zonder de onderliggende verklaringen en stukken die de aanname ondersteunen, kan in deze procedure door uw Hof niet worden geconcludeerd dat deze passage juist is. Zo ook, Gerechtshof 's-Gravenhage, 27 april 2012, *LJN BX2874*.

Zo merkt het (2) proces-verbaal inzake de omzetbelasting op pagina 37 op dat uit (...) Maar bovenal kunt u zonder kennisname van die stukken (integrale verklaring en documenten) niet voor waar aannemen, wat daar is gesteld.'

18.

Op grond van de gemotiveerde betwisting had het Hof de feiten, zoals weergegeven in onderdeel 2.5 van de bestreden uitspraak, niet als vaststaand mogen vaststellen. Bovendien is de uitspraak van het Hof onvoldoende gemotiveerd nu de uitspraak geen blijk geeft van de beoordeling van de stelling van belanghebbende dat aan de FIOD proces-verbalen geen zeggingskracht kan worden toegekend.

19.

Uit het voorgaande volgt dat de uitspraak moet worden vernietigd en dat verwijzing moet volgen om de zaak met inachtneming van uw oordeel opnieuw te beoordelen.

## **Grief 2: Stelplicht en bewijslast**

20.

Op wie rust de stelplicht en bewijslast? Ook in deze casus dient deze vraag te worden beantwoord. Uit de gedingstukken blijkt dat partijen strijden over hetgeen is gesteld en de bewijskracht die moet worden toegekend aan de ingebrachte stukken. Belanghebbende bestrijdt dat uit de gedingstukken van de Ontvanger afgeleid kan worden dat hij aansprakelijk kan worden gehouden. Zijn verweer ziet feitelijk op de waardering van de gedingstukken van de Ontvanger en raakt daarmee alle facetten van de aansprakelijkstelling.

### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8: 77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof aannemelijk acht dat door [A] onjuiste facturen in de administratie zijn opgenomen en daarmee bewijskracht toekent aan de processen-verbaal van de FIOD, zulks ten onrechte omdat de Ontvanger daarvoor geen afdoende bewijs heeft geleverd.

### **Toelichting**

21.

In feite draait deze grief om de vraag welke mate van bewijskracht toegekend kan worden aan de bescheiden die de Ontvanger heeft ingebracht. In beide instanties heeft belanghebbende betoogd dat aan de bescheiden van de Ontvanger niet de bewijskracht kan worden toegekend, die nodig is voor de rechtvaardiging van de conclusie dat belanghebbende aansprakelijk is.

22.

Door belanghebbende is onder meer gesteld in de mondelinge behandeling voor het Hof:

‘Bewijskracht kan uit de vastgestelde feiten en omstandigheden blijken alsmede uit de ingebrachte bewijsmiddelen.

Ten aanzien van de feiten, zoals opgenomen onder 2. Feiten, in het vonnis heeft belanghebbende geen op- of aanmerkingen. Dan rest de waardering van de ingebrachte bewijsmiddelen door belanghebbende en de Ontvanger. Het zal u niet verbazen dat belanghebbende ten aanzien van de eigen stukken geen nadere opmerkingen heeft.

Dat geldt niet voor de bewijsmiddelen van de Ontvanger, zoals ingebracht bij verweerschrift in eerste aanleg. In aanvulling op hetgeen belanghebbende in eerste aanleg al heeft opgemerkt op die stukken het volgende.

### **Productie 3: FIOD stukken**

(...)

De Rechtbank heeft niet onderkend dat zonder de onderliggende stukken de processen-verbaal geen zeggingskracht hebben.

**Productie 4: brief 24 en 31 mei 2011**

Ook voor dit stuk geldt dat verwezen wordt naar andere onderzoeken, stukken, verklaringen etc, die op geen enkele wijze worden ondersteund door bewijsmiddelen. De Inspecteur stelt dat vastgesteld is, na derdenonderzoek, dat de facturen aan de leasemaatschappijen in de administratie van [A] verschillen met de facturen bij de leasemaatschappijen. De rapporten van de derdenonderzoek zijn belanghebbende onbekend.

Ook de stelling dat bij [G] aangetroffen facturen van [A] in de administratie van [A] zijn geboekt en nadien gecrediteerd blijkt niet uit de bewijsmiddelen.

Tevens kan niet vastgesteld worden of [F] heeft verklaard dat de facturen van de omzetting, samen met de contracten, aan [A] zijn gegaan.

De stelligheid waarmee de Inspecteur op 24 mei 2011 zijn brief heeft gemaakt wordt met de brief van 31 mei 2011 aangetast. Binnen een week moet de Inspecteur beamen dat zijn brief van 24 mei 2011 diverse omissie bevat. Zonder onderliggende stukken kan niet komen vast te staan dat de opgenomen bedragen juist zijn en aan de juiste jaren zijn toegerekend.

**Productie 14: facturen**

Als productie 14 enkel is bedoeld om aannemelijk te maken dat facturen aan het woonvestigingsadres van belanghebbende is gezonden, is dat overbodige informatie. Door belanghebbende is de betrokkenheid bij het besluit om tot omzetting te komen en de wetenschap dat die omzetting uitgevoerd werd, al lang erkend. Maar net als in eerste aanleg betoogt, kan uit productie 14 niet worden afgeleid dat de gemaakte aantijgingen (KOB/valse facturen etc) jegens belanghebbende juist zijn.

**Productie 16: ambtsedige verklaring**

Als op onderzoeksbevindingen, die in deze procedure niet vaststaan, een ambtsedige verklaring wordt gemaakt, is die verklaring hetzelfde lot beschoren als de onderzoeksbevindingen. Daarbij komt dat onbekend is welke onderzoeksbevindingen aan [j] zijn verstrekt. Zonder kennisname van die stukken kan uw Hof niet uitgaan van de juistheid van deze productie.

**Productie 17: brief curator**

Dat de curator de Ontvanger napraat, zal niemand verbazen. De stelligheid waarmee de curator beweert dat een verwijt gemaakt kan worden aan belanghebbende wekt evenmin verbazing. Maar ook voor deze productie geldt dat het is gebaseerd op een stuk, waaraan geen bewijskracht kan worden toegedicht.'

**23.**

Het Gerechtshof 's-Gravenhage oordeelde op 27 april 2012 over de zeggingskracht van ingebrachte onderdelen van een proces-verbaal van de FIOD:

7.3.

Bij zijn afweging heeft het Hof mede in aanmerking genomen dat de Inspecteur, toen hem ter zitting de gedachte is voorgehouden dat de voorhanden zijnde gegevens, waaronder in het bijzonder de gegevens uit het proces-verbaal van de FIOD-ECD, slechts aanwijzingen bevatten omtrent de betrokkenheid van belanghebbende bij de BTW-fraude en daaruit geen direct en concreet bewijs is te putten dat belanghebbende, althans een van haar vennoten, wist of had moeten weten van de BTW-fraude, hoegenaamd niets naar voren heeft gebracht en ook, afgezien van enkele eerdere argumenten, op niets heeft gewezen waaruit nochtans de voor de weigering van de vooraftrek vereiste betrokkenheid blijkt dan wel is te destilleren. Bovendien heeft de Inspecteur de door belanghebbende gegeven uiteenzetting (zie hiervoor onder 5.2) niet afdoende weersproken.'

24.

Ook in deze casus is er sprake van slechts aanwijzingen waaruit geen direct en concreet bewijs is te putten. Uit het proces-verbaal van de mondelinge behandeling van 10 september 2013 blijkt dat het Hof de Ontvanger het verweer van belanghebbende heeft voorgehouden en dat de Ontvanger bij herhaling volstond met de ingebrachte bescheiden. Belanghebbende heeft een uiteenzetting gegeven over zijn rol en positie binnen [A] en dat de werkprocessen en controle zodanig was dat hij voldoende in control bij [A] was. Daartegen heeft de Ontvanger niets afdoende, behoudens een enkele ontkenning, tegenover gesteld.

25.

Aan u wordt thans de vraag voorgelegd welke bewijskracht moet worden toegekend aan bescheiden, waarvan aantoonbaar blijkt dat het een samenvatting van een veel groter geheel is, dat niet aan de rechtshouders en belanghebbende in bezwaar en/of beroep is overgelegd. Het moge duidelijk zijn dat belanghebbende van oordeel is dat uit die bescheiden niet afgeleid kan worden hetgeen het Hof aannemelijk acht in de bestreden uitspraak. Immers de bewijslast rust op de Ontvanger en belanghebbende heeft gemotiveerd de ingebrachte bescheiden weersproken.

26.

Die weerlegging door belanghebbende tast de essentie van de aansprakelijkstelling aan. Immers de Ontvanger is van mening:

- dat door [A] onjuiste facturen in de administratie zijn opgenomen;
- waardoor over 2008 en 2009 een naheffingsaanslag opgelegd moest worden, waarvoor de betalingsonmacht niet meer tijdig kon worden gemeld;
- er mitsdien sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur; en
- belanghebbende aansprakelijk is, ook voor de naheffing over januari 2009.

27.

Als niet aangenomen kan worden dat er door [A] onjuiste facturen zijn opgenomen in de administratie, is de naheffingsaanslag over 2008-2009 ten onrechte opgelegd, behoeft er dus geen melding van betalingsonmacht gedaan te worden en is er geen sprake van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

28.

Indien uw Raad oordeelt dat aan de bescheiden van de Ontvanger niet de bewijskracht kan worden toegekend, zoals door het Hof gedaan, kunt u de zaak zelf afdoen als u van oordeel bent dat die bescheiden niet aantonen dat belanghebbende aansprakelijk is.

### **Grief 3: Hoor en wederhoor**

29.

Als de uitspraak van het Hof wordt bestudeerd, lijkt het er op dat het Hof op het verweer, dat hoor en wederhoor is geschonden, niet beslist. In overweging 4.18 kan een aanwijzing worden gevonden dat het Hof het verweer wel heeft onderkend.

#### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8: 77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof niet oordeelt dat het recht van hoor en wederhoor is geschonden, zulks ten onrechte omdat belanghebbende in eerste aanleg alsmede in hoger beroep heeft bepleit dat het recht van hoor en wederhoor is geschonden en dat daaraan consequenties moeten worden verbonden.

#### **Toelichting**

30.

Hoor en wederhoor is een fundamenteel rechtsbeginsel in het (fiscaal) bestuursrecht. Schending van dat beginsel leidt nagenoeg altijd tot terugverwijzing.

31.

In eerste aanleg (bij pleidooi) heeft belanghebbende betoogd:

‘Stukken na hoorzitting

Met dagtekening 14 mei 2012 is van de zijde van de Ontvanger een verweerschrift ingediend alsmede zijn alle op de zaak betrekking hebbende stukken, blijkende uit 17 producties, overlegd. Het zal niet verbazen dat de Ontvanger bepleit dat het beroep moet worden afgewezen. Wat wel verbaast, is dat de Ontvanger na de hoorzitting (van 25 januari 2012) en het vertrouwelijk informeel overleg (van 15 februari 2012) stukken ontvangen heeft en die relevant acht voor de uitspraak op bezwaar dan wel dit beroep door die stukken bij verweerschrift in te brengen. (...)

Vandaar dat belanghebbende uw Rechtbank verzoekt, vast te stellen dat de Ontvanger door het inbrengen van (bijvoorbeeld) productie 3 hoor en wederhoor heeft geschonden, dat het beroep derhalve

gegrond is, dat daardoor de Ontvanger veroordeeld moet worden in de proceskosten in bezwaar en beroep alsmede tot vergoeding van het griffierecht en dat partijen hebben ingestemd dat de zaak ondanks die schending inhoudelijk wordt afgedaan.'

32.

In hoger beroep (bij pleidooi) is daar aan toegevoegd:

'Hoor en wederhoor

Onbegrijpelijk is het oordeel dat de Ontvanger hoor en wederhoor niet heeft geschonden. Vaststaat dat de Ontvanger in zijn uitspraak op bezwaar stukken (FIOD-samenvattingen) heeft gebruikt om tot afwijzing van het bezwaar te komen en dat die stukken niet aan belanghebbende ter kennis zijn gesteld in de bezwaarfase. Daarmee schendt de Ontvanger hoor en wederhoor. Een fundamenteel beginsel in de bezwaarfase. Stukken die volgens de Rechtbank relevant zijn gezien de verwijzing in de uitspraak naar die stukken. (...)

Belanghebbende bepleit niet tot terugverwijzing maar wel schending van hoor en wederhoor en toe kennen van een proceskostenvergoeding in eerste aanleg en hoger beroep en refereert zich aan uw oordeel over een toe te kennen immateriële schadevergoeding.'

33.

Dat belanghebbende niet pleit tot terugverwijzing naar de Ontvanger doet niet af dat uit de gedingstukken blijkt dat partijen het over de feiten en omstandigheden niet eens zijn. Uit de jurisprudentie volgt dat in een dergelijk geval de rechter moet terugverwijzen zodat de feiten en omstandigheden in bezwaar kunnen worden vastgesteld. Dat heeft het Hof ten onrechte niet onderkend. De bestreden uitspraak moet mitsdien naar de mening van belanghebbende worden vernietigd.

34.

Belanghebbende heeft wel degelijk bepleit dat het recht van hoor en wederhoor is geschonden. Als vaststaand kan worden aangenomen dat de Ontvanger in de uitspraak op bezwaar stukken heeft gebruikt als motivering die niet aan belanghebbende ter inzage zijn gelegd dan wel waarvan belanghebbende niet in kennis is gesteld. Belanghebbende is in geen geval in bezwaar in de gelegenheid geweest daarop te reageren.

35.

De schending van Hoor en Wederhoor betekent in feite dat het beroep van belanghebbende gegrond verklaard moet worden. Dan is aan de orde welke consequentie de rechter moet verbinden aan die schending. In ieder geval moet dan een proceskostenvergoeding volgen wegens gegrond verklaring van het beroep. Dan is aan de orde of het Hof terecht kon besluiten om de zaak niet terug te verwijzen naar de Ontvanger. Belanghebbende heeft aan zijn instemming om niet terug te verwijzen een voorwaarde verbonden. Namelijk dat het Hof aanneemt dat bij terugverwijzing de redelijke termijn om te beslissen op het bezwaarschrift zou zijn geschonden en dat derhalve aan belanghebbende een immateriële



schadevergoeding wordt toegekend.

36.

Het Hof heeft ten aanzien van de door belanghebbende aangedragen grond betreffende de schending van het beginsel van hoor en wederhoor, enkel beslist in het kader van de immateriële schadevergoeding. In de ogen van belanghebbende is dat een onjuiste beslissing. Zonder toekenning van een vergoeding is niet voldaan aan de voorwaarde die belanghebbende verbond aan het niet terug verwijzen door het Hof. Gelet op het feit dat partijen strijden over de feiten had het Hof terug moeten verwijzen. Ten aanzien van de schending van hoor en wederhoor zal uw Raad moeten verwijzen.

#### **Grief 4: Rechten van de verdediging (1)**

37.

Over de rechten van de verdediging is het nodige te doen de laatste tijd. Recentelijk heeft het Europees Hof van Justitie geoordeeld dat een eventuele schending van de rechten van de verdediging naar nationale maatstaven moet worden afgedaan. In casu heeft het Hof echter geen schending aangenomen omdat belanghebbende de standpunten volledig aan de rechter heeft kunnen voorleggen, aldus het Hof.

#### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8:77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof in onderdeel 4.3 van de bestreden uitspraak heeft geoordeeld dat de rechten van de verdediging niet geschonden zijn, zulks ten onrechte omdat het Hof daarmee miskent dat uit de Europese en nationale jurisprudentie volgt dat de Ontvanger belanghebbende voorafgaande aan de beschikking aansprakelijkstelling een vooraankondiging met uitnodiging om te reageren op de vooraankondiging, had moeten doen uitgaan, en dat die omissie niet te herstellen is in een procedure voor de rechter, ook niet als voor de rechter belanghebbende al zijn verweren heeft kunnen inbrengen en het niet aannemelijk wordt geacht door de rechter dat het bestuursorgaan anders zou hebben beslist als belanghebbende voorafgaand aan de beschikking zijn/haar standpunt aan het bestuursorgaan kenbaar had gemaakt.

#### **Toelichting**

38.

In eerste aanleg, hetgeen in hoger beroep is herhaald, heeft belanghebbende gesteld:

'A. 'Rechten van de verdediging

Ten eerste wil belanghebbende opmerken dat uit het verweer van de Ontvanger volgt dat geen vooraankondiging van de aansprakelijkstelling heeft plaatsgevonden. De Ontvanger verweert zich met de stelling dat het recht van de verdediging ten aanzien van aansprakelijkstellingen niet geldend is; immers een aansprakelijkstelling valt niet onder de werkingsfeer van het gemeenschapsrecht en onze nationale regelgeving kent geen voorafgaande hoorplicht. (...)

Belanghebbende concludeert dat jegens haar het recht van de verdediging is geschonden en dat die schending tot gevolg dient te hebben dat het besteden vonnis, de uitspraak op bezwaar alsmede de aansprakelijkstelling vernietigd moet worden.'

39.

Belanghebbende heeft gemotiveerd kenbaar gemaakt waarom zij van oordeel is dat haar belangen zijn geschaad door het besluit van de Ontvanger om de rechten van de verdediging niet te respecteren. Door dat besluit zullen partijen nooit weten of het besluit van de Ontvanger om aansprakelijk te stellen niet anders zou zijn geweest als de rechten wèl waren gerespecteerd.

40.

Uit de overweging 4.3 van de bestreden uitspraak volgt dat het Hof een schending van de rechten van de verdediging niet aanneemt. Het Hof motiveert dat door te wijzen op het feit dat in bezwaar en beroep belanghebbende alle verweren heeft kunnen voeren en dat alle verweren zijn getoetst door een rechter. Daaruit volgt dat het Hof van oordeel is dat de rechten van de verdediging van toepassing zijn in deze casus. Gezien het feit dat de aansprakelijkstelling voor omzetbelastingsschulden eveneens in artikel 205 van de Zesde BTW-richtlijn is opgenomen en mitsdien, in tegenstelling tot hetgeen de Ontvanger stelt, wel degelijk door het Unierecht wordt beheerst, overigens een terechte conclusie.

41.

Het recht om voorafgaand aan een beschikking daarvan in kennis te worden gesteld, is geschonden. Dat had naar de mening van belanghebbende de conclusie van het Hof behoren te zijn. Vervolgens had het Hof moeten beoordelen welke consequenties aan die schending moeten worden verbonden.

42.

Op grond van het voorgaande wordt geconcludeerd dat de rechten van de verdediging zijn geschonden. Beoordeeld moet worden welke consequenties daaraan verbonden moeten worden. Uw Raad zou daar zelf in kunnen voorzien.

### **Grief 5: Rechten van de verdediging (2)**

43.

Op grond van de processen-verbaal van de FIOD acht het Hof aannemelijk dat onjuiste facturen zijn opgenomen in de administratie van [A]. Gezien het gestelde onder grief 1 concludeert het Hof daarmee dat de in het geding gebrachte processen-verbaal betrouwbaar zijn c.q. een juiste weergave vormen van de (inhoud van de) aan die processen-verbaal ten grondslag liggende stukken alsmede dat die onderliggende stukken betrouwbaar c.q. rechtmatig zijn. Stukken die niet zijn ingebracht in de procedure en waarover belanghebbende zich niet heeft kunnen uitlaten.

### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8:77 lid 1 letter b Awb,

althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, bestaande uit schending van de rechten van de verdediging, doordat het Hof het aannemelijk acht dat de processen-verbaal en de daaraan ten grondslag liggende stukken betrouwbaar zijn, zulks ten onrechte omdat het Hof, evenals belanghebbende, niet beschikt over de onderliggende stukken en belanghebbende zich niet heeft kunnen uitlaten over die onderliggende stukken.

#### **Toelichting**

44.

Het aannemelijk achten van het opnemen van onjuiste facturen in de administratie van [A] op grond van de processen-verbaal van de FIOD kan niet anders betekenen dan dat het Hof hetgeen daarin vermeld staat, betrouwbaar acht. Dat constaterende acht het Hof de aan de in de processen-verbaal ingenomen standpunten/ stellingen ten grondslag liggende stukken (o.a. Ambtshandelingen, verklaringen en documenten) eveneens betrouwbaar.

45.

Vast staat dat het Hof belanghebbende dit niet heeft voorgehouden en dat belanghebbende zich over die onbekende stukken (in deze procedure) niet heeft kunnen uitlaten. Daarmee is belanghebbende in haar belang geschaad. De aan haar toegekende rechten van de verdediging zijn daarmee geschonden. Verwijzing zal moeten volgen.

#### **Grief 6: Melding van betalingsonmacht (1)**

46.

Uiteraard is belanghebbende bekend met uw jurisprudentie over de (on)verbindendheid van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990. Desondanks heeft belanghebbende een beroep op de onverbindendheid van de regeling gedaan. Het Hof lijkt het beroep van belanghebbende niet onderkend te hebben dan wel zal uit de uitspraak een impliciete afwijzing van het beroep moeten volgen. In ieder geval wijdt het Hof geen woorden aan het beroep van belanghebbende.

#### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8:77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, bestaande uit schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel, doordat het Hof niet heeft beslist dat de regeling van artikel 36 lid 2 en 4 Invorderingswet 1990, in strijd is met het (communautaire) rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel, zulks ten onrechte omdat het Hof daarbij is uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting.

#### **Toelichting**

##### **Doel van de regeling**

47.

Uw Raad heeft op 21 januari 2011 (*LJN* BL0202) arrest gewezen en ten aanzien van de stellingen aangaande het bewijsvermoeden het volgende geoordeeld:

'5.3.

Middel V klaagt erover dat het Hof ten onrechte onbehandeld heeft gelaten de door belanghebbende voor het Hof ingenomen stelling dat artikel 36, lid 4, van de Invorderingswet, gelet op het arrest van het Hof van Justitie van 11 mei 2006, *Federation of Technological Industries e.a., C-384/04, V-N* 2006/27.14, niet in overeenstemming is met artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn, omdat het in eerstgenoemde bepaling opgenomen bewijsvermoeden en de tevens in die bepaling opgenomen beperking van de mogelijkheid om dat vermoeden te weerleggen, strijdig zijn met communautaire rechtsbeginselen.

Hoewel de motiveringsklacht gegrond is, kan het middel niet tot cassatie leiden. Zo artikel 36 van de Invorderingswet al binnen de werkingssfeer van artikel 21 van de Zesde richtlijn valt, kan, anders dan door het middel wordt voorgestaan, niet worden gezegd dat de Nederlandse wetgever bij de uitoefening van de hem door artikel 21, lid 3, van de Zesde richtlijn gelaten bevoegdheid het rechtszekerheids- en/of het evenredigheidsbeginsel niet heeft geëerbiedigd. De regeling van artikel 36, lid 4, van de Invorderingswet heeft als doel de rechten van de schatkist te beschermen, meer in het bijzonder door te bewerkstelligen dat de ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam, zodat de ontvanger de zijns inziens benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belasting (vgl. de conclusie van de Advocaat-Generaal, onderdeel 5.2). Om dit te bereiken bevat de regeling een krachtige stimulans voor de bestuurder om ervoor zorg te dragen dat namens het lichaam, overeenkomstig het bepaalde in artikel 36, lid 2, van de Invorderingswet, onverwijld mededeling wordt gedaan aan de ontvanger indien is gebleken dat het lichaam niet tot betaling van belasting in staat is. De regeling van artikel 36, lid 4, gaat daarmee niet verder dan de wetgever voor dit doel redelijkerwijs noodzakelijk kon achten. Van een bestuurder mag worden gevergd dat hij van de financiële situatie van het lichaam waarvan hij bestuurder is, en meer in het bijzonder van eventuele betalingsmoeilijkheden van dat lichaam, op de hoogte is of zich daarvan onverwijld op de hoogte laat stellen. Voor een bestuurder is het als regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk om ervoor te zorgen dat in het geval van betalingsmoeilijkheden met betrekking tot een openstaande belastingschuld tijdig mededeling daarvan aan de ontvanger wordt gedaan. Dat de regeling ook geldt indien niet is gebleken van enig misbruik en dat de mededeling moet worden gedaan binnen de door de Invorderingswet bepaalde termijn, wil zij de bestuurder kunnen ontlasten, doet aan het voorgaande niet af.'

48.

Uw Raad wijst het cassatiemiddel af en acht dus het bewijsvermoeden neergelegd in art. 36 lid 4 Invorderingswet niet strijdig met het rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel. Volgens belanghebbende is, naar zijn overtuiging, er wel degelijk sprake van een schending en is derhalve het bewijsvermoeden onverbindend dan wel moet dat terzijde worden gesteld. Belanghebbende verwijst daarbij – onder anderen – naar het arrest van het Hof van Justitie, de conclusie van de A-G Van Ballegooijen en literatuur (o.a. mr. J. Vetter in *TFB*). Belanghebbende verwijst in ieder geval naar de conclusie van de A-G voor wat betreft de werkingssfeer van de Zesde richtlijn en art. 36 Invorderingswet 1990. Zelfs als vast komt te staan dat (artikel 205 van) de Zesde richtlijn niet van toepassing is (hetgeen belanghebbende overigens betwist), zijn het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel als

algemeen aanvaarde rechtsbeginselen, dat aan het Europese recht mede ten grondslag ligt, evenzeer binnen de nationale rechtsorde aanvaard.

49.

Belanghebbende is van oordeel dat art. 36 lid 4 Invorderingswet getoetst kan worden aan het communautaire rechtszekerheids- en/of evenredigheidsbeginsel. Dat evenredigheidsbeginsel komt ook tot uiting in artikel 17 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie. Daarin is bepaald dat:

'Recht op eigendom

Eenieder heeft het recht de goederen die hij rechtmatig heeft verkregen in eigendom te bezitten, te gebruiken, erover te beschikken en te vermaken. Aan niemand mag zijn eigendom worden ontnomen, behalve in het algemeen belang in de gevallen en onder de voorwaarden waarin de wet voorziet en mits zijn verlies tijdig op billijke wijze wordt vergoed. Het gebruik van de goederen kan worden geregeld bij de wet voorzover het algemeen belang dit vereist.'

Elke vorm van aansprakelijkheid is een inbreuk op iemands eigendomsrecht. Voor de schuld van een ander kan de aansprakelijkgestelde in zijn vermogen worden getroffen. Een dergelijk verhaalsrecht kan en mag in wetgeving opgenomen worden maar dan moet die wetgeving wel aan voorwaarden voldoen. Voldoet de wetgeving daar niet aan, bijvoorbeeld omdat de regeling niet proportioneel / evenredig is ten opzichte van het beoogde doel, dan dient tot strijdigheid met het evenredigheids- en rechtszekerheidsbeginsel te worden geconcludeerd. Dat wederom leidt tot onverbindendheid van de regeling.

50.

Met andere woorden: de Europese grondrechten waarborgen tegen inbreuken op onder anderen het eigendom op basis van het rechtszekerheids- en evenredigheidsbeginsel. Art. 17 Handvest bepaalt dat inbreuken op het eigendomsrecht gerechtvaardigd zijn in het algemeen belang. De maatregelen die getroffen worden op basis van het algemeen belang mogen echter niet verder gaan dan voor dat doel noodzakelijk is ( Hof van Justitie, 11 mei 2006, C-384/04, Federation of Technical Industries). De communautaire beginselen verbieden dat lidstaten wetgeving vaststellen die vermoedens bevatten die zodanig zijn geformuleerd dat het voor een belastingplichtige/ aansprakelijkgestelde in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk is om het tegendeel te bewijzen.

51.

In uw arrest van 21 januari 2011 (Hoge Raad, 09/00422, *LJN* BL0202) oordeelt u dat het voor een bestuurder in de regel niet onmogelijk of uiterst moeilijk is om ervoor te zorgen dat in het geval van betalingsmoeilijkheden met betrekking tot openstaande belastingenschuld tijdig mededeling daarvan aan de Ontvanger te doen. Op zich is dat juist maar het arrest van het Hof van Justitie van de EG van 11 mei 2006 bepaalt dat een regeling die er voor zorgt dat *in de praktijk* onmogelijk of uiterst moeilijk het tegendeel bewezen kan worden, in strijd is met het communautaire recht. Het enkele feit dat er gemeld moet worden, zal wellicht de toets der kritiek van het Europese recht wel kunnen doorstaan maar de combinatie van het leggen van de bewijslast op de bestuurder van ten eerste het aannemelijk maken

dat het niet aan hem is te wijten dat het lichaam niet aan zijn meldingsplicht heeft voldaan en dan vervolgens het weerleggen van het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur, maakt de regeling van art. 36 lid 4 Invorderingswet onverbindend. Immers in de praktijk kan niemand aan die bewijslast voldoen. Belanghebbende is van oordeel dat art. 36 lid 4 Invorderingswet onverbindend is voor de bepaling dat de aansprakelijk gestelde aannemelijk moet maken dat het niet melden aan hem is te wijten en voor de fictie van het wettelijk vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

52.

Art. 36 lid 4 Invorderingswet is een regeling die verder gaat dan noodzakelijk is om het doel van die regeling te beschermen. Dat de wetgever de belangen van de schatkist wil bewaken door te bewerkstelligen dat de Ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam, zodat de Ontvanger de zijns inziens benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belasting, is een legitiem doel. De uitwerking van dat doel is echter niet evenredig. Door een dubbele drempel op te werpen om onder een aansprakelijkheid uit te komen, schiet de regeling het beoogde doel voorbij. De regeling had met enkel de vaststelling dat niet melden leidt tot het vermoeden van kennelijk onbehoorlijk bestuur en dat daarvan tegenbewijs kan worden geleverd door de bestuurder het beoogde doel ook kunnen bewerkstelligen. Het huidige artikel gaat te ver, c.q. verder dan noodzakelijk, en is dus onverbindend. Zo ook, A-G Van Ballegooijen conclusie van 30 november 2009 (bij uw arrest van 21 januari 2011) overwegingen 7.7 en 7.8.

53.

Voorgaande overwegingen zien op het doel en de evenredigheid van art. 36 lid 4 Invorderingswet en bestrijdt het oordeel van het Hof dat die bepaling niet onverbindend is. Onverbindendheid van de regeling vanaf het begin van de regeling. Naast deze algemene beschouwing over de regeling heeft belanghebbende de volgende (sub)grievens. Daarmee wordt ook de onverbindendheid bepleit maar dan vanaf een bepaald moment: door de steeds verdergaande automatisering c.q. de ontwikkeling in de automatisering sinds de invoering van art. 36 lid 4 Invorderingswet, is het doel dat met art. 36 lid 4 Invorderingswet wordt beoogd al bereikt. Er bestaat dan ook geen noodzaak c.q. grond meer voor het hanteren van de bewuste regeling.

#### I-A. Staat van de automatisering

54.

Uw Raad lijkt als leidraad voor uw beslissing (van 21 januari 2011) te nemen dat art. 36, lid 4 Invorderingswet als doel heeft de rechten van de schatkist te beschermen, meer in het bijzonder door te bewerkstelligen dat de Ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam, zodat de Ontvanger de zijns inziens benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belasting.

55.

Om dat doel te kunnen bereiken, was in 1998 en 1999 en is thans geen meldingsplicht noodzakelijk. De Ontvanger kan en kon immers vanuit zijn eigen systemen signalen genereren,

die er voor zorgen dat hij op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam. De Ontvanger is dan in staat de zijns inziens benodigde maatregelen te nemen ter verzekering van de inning van de (niet betaalde) belasting. Zo ook, A-G Van Ballegooijen conclusie van 30 november 2009 (bij uw arrest van 21 januari 2011) overwegingen 7.8, die opmerkt: *'Daarbij komt dat de koppeling van de meldingsplicht aan het vermoeden van onbehoorlijk bestuur naar de huidige stand van de automatisering achterhaald lijkt te zijn.'* mr. J.J. Vetter merkt over de automatisering in TFB nr. 5, augustus 2007, pagina 20 op: *'Daarnaast is ook het tweede belang van de meldingsregeling inmiddels veel kleiner geworden. (...) Sinds het begin van de jaren tachtig is er sprake van voortschrijdende automatisering. (...) De computer kan door de Belastingdienst zelf dusdanig worden geprogrammeerd dat de ontvanger op basis van vooraf gedefinieerde criteria gewaarschuwd wordt.'* Volgens mr. Vetter is in de jaren tachtig het doel en de strekking van art. 36 lid 4 Invorderingswet aan die bepaling vervallen. De stand van de automatisering of het voortschrijden daarvan heeft de onevenredigheid van de regeling doen ontstaan.

56.

Art. 36 Invorderingswet jo art. 7 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet bepaalt dat een lichaam binnen veertien dagen nadat het lichaam de verschuldigde belasting *had behoren af te dragen* melding doet van de betalingsonmacht. Het afdrachtmoment is dus bepalend voor de verplichting om te melden. Die verplichting is opgelegd om de Ontvanger *op een zo vroeg mogelijk tijdstip op de hoogte te laten geraken van problemen*. Het niet melden is dan gesanctioneerd, aldus uw Raad, omdat de Ontvanger informatie wordt onthouden. Dat is tevens gerechtvaardigd in de gevallen dat er niet is gebleken van enig misbruik. Doel en strekking van de meldingsplicht is dan ook om de Ontvanger in staat te stellen om zo vroeg mogelijk zijn belangen veilig te stellen.

57.

Het melden van betalingsonmacht (uiterlijk veertien dagen na het moment dat aangegeven moest worden en afgedragen) is sedert de voortschrijdende automatisering bij de Belastingdienst een signaal dat minimaal veertien dagen later ligt dan het vroegst mogelijke signaal voor de Ontvanger; namelijk het al dan niet ontvangen van de betaling op een gedane aangifte. Per eerste van elke maand krijgt de Ontvanger al een signaal dat een lichaam in de problemen zit dan wel kan zitten. De niet betaling van een aangifte is die aanwijzing. Van de Ontvanger mag en mocht een proactieve houding worden verwacht naar aanleiding van zo'n signaal. Een signaal dat zijn eigen systeem genereert.

**I-B. Te weinig aangeven en afdragen**

58.

Een aangifte tot een te laag bedrag en overeenkomstig afdracht genereert geen signaal. Die situatie deed zich in casus echter niet voor maar kan ook geen argument zijn, zoals het Hof doet voorkomen, dat art. 36 lid 4 Invorderingswet niet in strijd is met EG-recht c.q. de Europese rechtsbeginselen.

**I-C. Andere oorzaken**

59.



Belanghebbende heeft gesteld dat door de staat van de automatisering de Ontvanger een signaal kan krijgen dat hem in staat stelt om de rechten van de schatkist te beschermen. Het signaal bewerkstelligt dat de Ontvanger op een vroeg tijdstip op de hoogte geraakt van de betalingsmoeilijkheden van een lichaam, zodat de Ontvanger de zijns inziens benodigde maatregelen kan nemen ter verzekering van de inning van de belasting.

60.

In dat kader is het niet relevant of de oorzaak van het niet betalen van de af te dragen belasting ligt in onachtzaamheid of onwil dan wel betalingsonmacht. Voor de doelstelling van de meldingsplicht is de oorzaak van het niet betalen, irrelevant. Relevant is dat de Ontvanger zo vroeg mogelijk de belangen van de schatkist kan bewaken. Dat kan hij doen aan de hand van het signaal uit zijn computersysteem dat een aangifte niet is voldaan. In dat kader is het dan onredelijk om een bewijsvermoeden op te leggen en alleen iemand tot weerlegging toe te laten die aannemelijk maakt dat het niet melden niet aan hem is te wijten. Deswege kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven.

61.

Zonder nadere motivering is het onbegrijpelijk dat het Hof de onverbindendheid van art. 36 lid 4 Invorderingswet 1990 niet heeft aangenomen. Deswege kan de bestreden uitspraak niet in stand blijven.

#### **Grief 7: Melding van betalingsonmacht (2)**

62.

Middels een vrij summiere motivering in overweging 4.10 van de bestreden uitspraak doet het Hof het beroep van belanghebbende op art. 7 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet 1990 af. Daarmee lijkt het Hof niet in te gaan op het onderscheid dat belanghebbende ziet in het verwijt van art. 7 Uitvoeringsbesluit en Kennelijk Onbehoorlijk bestuur van art. 36 Invorderingswet.

#### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8:77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof in onderdeel 4.10 van de bestreden uitspraak heeft geoordeeld dat [A] niet aan haar meldingsplicht heeft voldaan en derhalve belanghebbende terecht aansprakelijk is gesteld, zulks ten onrechte omdat de melding van betalingsonmacht van 4 maart 2009 doorwerkt naar de naheffingsaanslag 2008.

#### **Toelichting**

63.

In art. 7 lid 2 Uitvoeringsbesluit Invorderingswet (hierna: Besluit) is bepaald dat binnen twee weken na de vervaldatum van een naheffingsaanslag nog gemeld kan worden tenzij het aan de opzet of grove schuld van het lichaam is te wijten dat de verschuldigde belasting meer bedraagt dan op aangifte is aangegeven. Art. 36 lid 3 en/of 4 Invorderingswet bepalen dat een bestuurder aansprakelijk is als het niet betalen van de belastingschuld het gevolg is van aan hem te wijten kennelijk onbehoorlijk bestuur.

64.

In eerste aanleg en in het beroepschrift en pleidooi in hoger beroep is door belanghebbende betoogd dat het verwijt van art. 7 Besluit en art. 36 lid 3 en/of 4 Invorderingswet verschillende verwijten zijn en verschillende adressanten hebben alsmede verschillende zaken beogen. Daaruit volgt al dat belanghebbende wel degelijk feiten en omstandigheden heeft gesteld waaruit zou volgen dat het niet aan haar is te wijten dat [A] niet aan haar meldingsplicht heeft voldaan. Belanghebbende heeft betoogd dat de melding van 4 maart 2009 doorwerkt naar de naheffingsaanslag 2008. Daarmee is de bestreden uitspraak van het Hof onjuist en mist die een draagkrachtige motivering. Deswege kan de uitspraak naar de mening van belanghebbende niet in stand blijven.

65.

Als in de uitspraak van het Hof een verwerping van het standpunt van belanghebbende gelezen moet worden, heeft het Hof het standpunt van belanghebbende ten onrechte verworpen. Zonder nadere toelichting is het onbegrijpelijk dat het Hof het verweer verwerpt. In eerste aanleg heeft de Ontvanger verwezen naar de gronden voor zijn stelling dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur om te stellen dat er sprake is van opzet of grove schuld in de zin van art. 7 Besluit. Gemotiveerd heeft belanghebbende dat bestreden. Zonder enige toelichting van het Hof wordt de gemotiveerde stelling van belanghebbende terzijde gesteld. De bestreden uitspraak kan niet in stand blijven, verwijzing moet volgen.

#### **Grief 8: Kennelijk Onbehoorlijk Bestuur**

66.

In overweging 4.13 oordeelt het Hof dat [A] opzettelijk onjuiste facturen in haar administratie heeft opgenomen. Die facturen hebben geleid tot het aangeven van te weinig belasting. Belanghebbende was bij het aangeven van de belasting betrokken, zoals de Rechtbank volgens het Hof terecht heeft geoordeeld. Aldus is naar het oordeel van het Hof kennelijk onbehoorlijk bestuurd.

#### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8:77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof oordeelt dat belanghebbende kennelijk onbehoorlijk bestuur heeft gepleegd, zulks ten onrechte omdat het Hof ten onrechte aannemelijk acht dat opzettelijk onjuiste facturen door [A] in de administratie zijn opgenomen dan wel dat belanghebbende betrokken was bij het doen van aangifte en wetenschap had van de onjuiste aangifte.

#### **Toelichting**

67.

Het Hof stelt dat het kennelijk onbehoorlijk bestuur van belanghebbende voortvloeit uit:

- [A] heeft in haar administratie opzettelijk onjuiste facturen opgenomen;
- Op basis van die onjuiste facturen heeft [A] te weinig omzetbelasting aangegeven;

- Belanghebbende was daarbij betrokken, zoals de Rechtbank terecht heeft geoordeeld.

De Rechtbank oordeelt in het vonnis van 31 januari 2013 op pagina 5 (onderaan) en 6 (bovenaan) dat belanghebbendes betrokkenheid blijkt uit:

- de door belanghebbende ondertekende brief van 3 december 2008;
- het verzenden van de omzettingen van de facturen naar het adres van belanghebbende.

68.

Art. 36 Invorderingswet bepaalt dat het aan het kennelijk onbehoorlijk bestuur van belanghebbende moet zijn te wijten dat de belastingschuld niet is voldaan. Uit hetgeen het Hof overweegt in 4.13 van de bestreden uitspraak volgt geen verwijt dat belanghebbende gemaakt kan worden omtrent kennelijk onbehoorlijk bestuur. Vanwege een niet draagkrachtige motivering moet de bestreden uitspraak vernietigd worden en kan uw Raad de zaak zelf afdoen door te oordelen dat er geen sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur.

69.

Als in overweging 4.13 gelezen moet worden dat belanghebbende wordt verweten onvoldoende toezicht gehouden te hebben op de verwerking van de facturen volgt daaruit niet dat er sprake is van kennelijk onbehoorlijk bestuur. Belanghebbende stelt afdoende toezicht te hebben gehouden. In de Toelichting van 10 september 2013 bij de mondelinge behandeling van het beroep is uiteengezet dat het voor een bestuurder ondoenlijk is om elke administratieve handeling te controleren. De bestuurder moet er voor zorgen dat er een afdoende waarborg is middels werkprocessen en controle. Belanghebbende heeft betoogd dat die werkprocessen en controle (door een registeraccountant) op orde was en afdoende. Gelet op de omvang van de onderneming en de administratieve handelingen kon de onderneming volstaan met die processen en controle. Zonder een nadere toelichting (die niet gegeven is), is het oordeel van het Hof onbegrijpelijk. De bestreden uitspraak kan niet in stand blijven.

70.

In Grief 1 is al betoogd, hetgeen hier herhaald en ingelast wordt geacht, dat het Hof niet als vaststaande feiten kon aannemen dat onjuiste facturen in de administratie zijn opgenomen. Daarop voortbouwend heeft het Hof in overweging 4.13 aannemelijk geacht dat opzettelijk onjuiste facturen in de administratie van [A] zijn opgenomen. Het lijkt er op dat het Hof de juistheid van de processen-verbaal van de FIOD aanneemt en daarbij voorbij gaat aan de stellingen van belanghebbende over de bewijskracht van die processen-verbaal. Gelet op het uitdrukkelijk gemotiveerd verweer kon het Hof niet volstaan met de enkele opmerking dat het aannemelijk is dat er opzettelijk onjuiste facturen in de administratie zijn opgenomen. De uitspraak is onvoldoende gemotiveerd en kan deswege niet in stand blijven.

71.

Op grond van het voorgaande kan uw Raad oordelen dat belanghebbende niet aansprakelijk is en dat de bestreden uitspraak alsmede de beschikking aansprakelijkstelling vernietigd moet worden.

### **Grief 9: Heffingsrente en boete (1)**

72.

Het Hof acht het aannemelijk dat belanghebbende de hand heeft gehad dat onjuiste facturen in de administratie zijn opgenomen en dat de omzetbelasting over januari 2009 niet op aangifte is voldaan. Daarmee is dan het verwijt van art. 32 Invorderingswet gegeven.

#### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8:77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof oordeelt dat belanghebbende aansprakelijk is voor de heffingsrente en de verzuimboete,

zulks ten onrechte omdat het Hof had moeten oordelen dat belanghebbende geen belang had bij zijn beroep dan wel uit de gedingstukken volgt dat belanghebbende niet beoogd heeft beroep in te stellen tegen het oordeel van de Rechtbank over art. 32 Invorderingswet.

#### **Toelichting**

73.

In de beschikking aansprakelijkstelling van 12 september 2011 (bijlage 3 beroepschrift eerste aanleg) is belanghebbende aansprakelijk gesteld voor een bedrag van € 948.743. Alhoewel in de beschikking geen verwijzing is opgenomen naar art. 32 Invorderingswet volgt uit de bijlage bij de aansprakelijkstelling dat voor een bedrag van € 41.866 heffingsrente is opgenomen in het bedrag van € 948.743.

74.

De Rechtbank oordeelde in het vonnis van 31 januari 2013 (pagina 6) onder de kop Heffingsrente en boete dat belanghebbende aansprakelijk is voor invorderingsrente, kosten en boeten. De Rechtbank rept met geen woord over de heffingsrente. Daarmee geeft de Rechtbank aan dat belanghebbende niet aansprakelijk is voor de heffingsrente.

75.

Weliswaar stelt de Rechtbank vast dat belanghebbende aansprakelijk is voor een bedrag van € 948.743 voor de niet betaalde naheffingsaanslagen omzetbelasting maar die vaststelling valt onder de kop Kennelijk onbehoorlijk bestuur.

76.

In het hoger beroepschrift stelt belanghebbende dat de Rechtbank niet is meegegaan met de verweren van belanghebbende behoudens het verweer inzake de rechtsgeldigheid van de melding van betalingsonmacht. Het Hof had moeten onderkennen dat belanghebbende het vonnis van de Rechtbank op het onderdeel heffingsrente verkeerd interpreteerde en dat het beroep niet kon zien op het oordeel over de heffingsrente.

77.

Dat het Hof dat niet onderkend heeft, volgt uit de beslissing tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank. Uw Raad kan het voorgaande zelf afdoen door te bevestigen dat belanghebbende voor de heffingsrente niet aansprakelijk is.

### **Grief 10: Heffingsrente en boete (2)**

78.

Het Hof acht het aannemelijk dat belanghebbende de hand heeft gehad dat onjuiste facturen in de administratie zijn opgenomen en dat de omzetbelasting over januari 2009 niet op aangifte is voldaan. Daarmee is dan het verwijt van art. 32 Invorderingswet gegeven, aldus het Hof.

#### **Middel**

Schending en/of verkeerde toepassing van het recht in het bijzonder artikel 8:77 lid 1 letter b Awb, althans verzuim van vormen, waarvan de niet-inachtneming de nietigheid ten gevolge moet hebben, doordat het Hof oordeelt dat belanghebbende aansprakelijk is voor de heffingsrente en de verzuimboete,

zulks ten onrechte omdat het Hof ten onrechte aannemelijk acht dat belanghebbende mede de hand heeft gehad in het opnemen van onjuiste facturen door [A] in de administratie alsmede dat belanghebbende mede de hand heeft gehad in het niet betalen van de aangifte omzetbelasting over januari 2009 en daarbij de bewijslast verkeerd heeft verdeeld.

#### **Toelichting**

79.

Voor zover het belopen van tot in te vorderen bedragen, die verband houdende met de belasting, waarvoor de aansprakelijkstelling geldt, te wijten is aan de aansprakelijkgestelde, kan de aansprakelijkheid volgen (art. 32 lid 2 Invorderingswet). Voorgaande betekent dat de bewijslast op de Ontvanger rust. De Ontvanger heeft daarbij verwezen naar zijn argumenten voor kennelijk onbehoorlijk bestuur. Belanghebbende heeft daartegen ingebracht dat het bewijs van de Ontvanger ontoereikend is en dat de liquiditeitspositie van [A] betaling niet mogelijk maakte. Daarbij komt dat de Inspecteur heeft gewacht met het opleggen van de naheffingsaanslag omzetbelasting 2008-2009 ([001]).

80.

De bewijslast in art. 32 Invorderingswet gaat verder dan voor kennelijk onbehoorlijk bestuur. Het oordeel van het Hof dat het aannemelijk wordt geacht dat belanghebbende mede de hand heeft gehad in:

- het opnemen van onjuiste facturen in de administratie van [A], gelet op de leidinggevende positie;
  - het niet op aangifte voldoen van de omzetbelasting over januari 2009,
- is niet voldoende om te voldoen aan de bewijslast van art. 32 Invorderingswet.

81.

Belanghebbende heeft gemotiveerd gesteld dat [A] de belastingen niet kon betalen vanwege liquiditeitsproblemen. Uit de gedingstukken blijkt dat de Ontvanger daarover vragen heeft gesteld en dus

op de hoogte was van de problemen. In het kader van art. 32 Invorderingswet kan de Ontvanger niet volstaan met een (enkele) betwisting. Een betwisting in een gedingstuk (Reactie van 13 november 2013) waarop belanghebbende niet heeft kunnen/mogen reageren.

82.

Gelet op het voorgaande is het oordeel dat belanghebbende aansprakelijk is voor de heffingsrente onjuist. Uw Raad kan dit onderdeel zelf afdoen door te oordelen dat belanghebbende niet aansprakelijk is voor de heffingsrente.

## Conclusie

Belanghebbende bepleit tot vernietiging van de bestreden uitspraak. Uw Raad kan daarbij in zelf in de zaak voorzien dan wel moet verwijzing volgen. Aan belanghebbende moet dan een vergoeding van de proceskosten in eerste aanleg, hoger beroep en cassatie worden toegekend.

## Noot

**Auteur:** A.E.H. van der Voort Maarschalk

1.

De uitspraak van het Hof is van 23 april 2014. Het Hof kon dus nog geen rekening houden met het arrest *Kamino International Logistics* (HvJ EU 3 juli 2014, C-129/13, *BNB* 2014/231<sup>e</sup>, m.nt. M.W.J. van Casteren). De Hoge Raad doet dat wel, maar ik betwijfel of hij dat op de juiste manier doet. [\[1\]](#)

2.

In het *Kamino*-arrest oordeelde het Hof van Justitie kort gezegd dat het verdedigingsbeginsel, ondanks de mogelijkheid van horen in de bezwaarfase ('horen achteraf'), wordt geschonden als de nationale regeling het een belanghebbende niet toestaat *opschorting* van de *uitvoering* van de aanslagen (uitnodigingen tot betaling in dat geval) te verkrijgen (dictum sub 2). Zie het belang dat het Hof van Justitie (in r.o. 62-64) hecht aan automatische opschorting van de tenuitvoerlegging c.q. automatisch uitstel van betaling ingeval bezwaar wordt gemaakt. Een dergelijke automatische opschorting was wel aan de orde in het arrest *Texdata* (HvJ EU 26 september 2013, C-418/11, [ECLI:EU:C:2013:588](#)) als tijdig (binnen twee weken) bezwaar werd gemaakt. Daarom kon de daar aan de orde zijnde Oostenrijkse regeling door de beugel (zie r.o. 85 en 88; de relevante Oostenrijkse bepaling is geciteerd in r.o. 15). In de zaak *Sopropé* (HvJ EU 18 december 2008, C-349/07, [ECLI:EU:C:2008:746](#), *AB* 2009/29, m.nt. R.J.G.M. Widdershoven) kon het 'besluit tot invordering' (r.o. 39; zie ook de door het Hof van Justitie gehanteerde term 'invorderingsbesluit' in r.o. 33 van het *Kamino*-arrest) volgens de Portugese regeling pas plaatsvinden nadat Sopropé de gelegenheid had gehad om binnen een termijn van ten minste acht en maximaal vijftien dagen te reageren; dat was voor het Hof voldoende (r.o. 39-41, 52, dictum sub 1).

3.

Het gaat bij het verdedigingsbeginsel dus om het horen voordat de *uitvoering* van het besluit plaatsvindt.

Bij belastingaanslagen of, zoals in bovenstaand geval, aansprakelijkstelling voor belastingaanslagen, bestaat deze uitvoering uit de invordering van de aanslag c.q. beschikking aansprakelijkstelling. Bij andersoortige besluiten zal de uitvoering ervan uit iets anders bestaan. In de zaak *Fiskano* (HvJ EG 29 juni 1994, C-135/92, *NJ* 1995/298) bestond de uitvoering bijvoorbeeld uit de schorsing (zelfs met circa twee maanden terugwerkende kracht) van een visserijvergunning voor de Nederlandse wateren, zonder dat de Zweedse vennootschap *Fiskano* vooraf was gehoord. Het recht vooraf te worden gehoord is overigens niet absoluut: bescherming van de volksgezondheid bijvoorbeeld vormt in beginsel een rechtvaardiging voor het maken van een uitzondering (HvJ EG 15 juni 2006, C-28/05, *AB* 2006/390, m.nt. R.J.G.M. Widdershoven (*Dokter e.a.*)), waar het ging om het ruimen van een veehoudersbedrijf met het oog op de bestrijding van de verspreiding van mond- en klauwzeer). Art. 4:12 Awb wordt door het *Kamino*-arrest niet geraakt omdat dit artikel een uitzondering bevat op het moeten horen vóór het *vaststellen* van een financiële verplichting. Daarover gaat het *Kamino*-arrest zoals gezegd niet.

#### 4.

Het cassatiemiddel vermeldt niet dat belanghebbende heeft gesteld dat hem geen uitstel van betaling is verleend na de aansprakelijkstelling, noch dat hij anderszins invorderingsproblemen heeft ondervonden. Uit de uitspraken van Rechtbank, Hof of Hoge Raad blijken die trouwens ook niet. Het valt ook niet in te zien dat belanghebbende de ontbrekende stukken (proces-verbaal FIOD c.a., derdenonderzoeken) nodig had om eventuele invorderingsproblemen te onderbouwen. Belanghebbende stelt dat ook niet in het cassatiemiddel en de Hoge Raad zegt ook niets erover. Er waren blijkbaar geen invorderingsproblemen. Mogelijk was belanghebbende een betalingstermijn gegund (art. 49 lid 1 Invorderingswet 1990) en vervolgens uitstel van betaling nadat hij bezwaar had gemaakt. Belanghebbendes situatie laat zich dan vergelijken met die van *Texdata*, zij het dat het uitstel na bezwaar gebaseerd is op beleid en dus niet automatisch is. Uit *Texdata* volgt dat dit laatste aspect 'van zeker belang kan zijn' bij de beoordeling van de gerechtvaardigheid van de beperking van het recht vooraf te worden gehoord, aldus het Hof van Justitie in *Kamino* (r.o. 65). Automatische opschorting bij bezwaar is echter geen onontkoombare voorwaarde (r.o. 67).

#### 5.

Ik begrijp daarom niet goed dat de Hoge Raad in bovenstaande zaak de op het *Kamino*-arrest gebaseerde klachten heeft gehonoreerd. Dat het ontbreken van stukken (waarop de Hoge Raad in de slotzin van r.o. 2.3.2 wijst) relevant zou kunnen zijn voor de onderbouwing of beoordeling van eventuele invorderingsproblemen blijkt niet uit het middel of het arrest, en valt overigens niet zonder meer in te zien. Blijkbaar meent de Hoge Raad dat het *Kamino*-arrest (en de daaraan voorafgaande jurisprudentie van het Hof van Justitie) ertoe noopt dat een belanghebbende in beginsel steeds moet worden gehoord voordat jegens hem een bezwarend besluit wordt genomen, zoals een belastingaanslag of beschikking aansprakelijkstelling (als dat besluit tenminste binnen de werkingssfeer van het unierecht valt: zie HR 13 november 2015, nr. 14/05684, r.o. 3.2.3 en 3.2.4, *BNB* 2016/42, m.nt. P.G.H. Albert; *NTRF* 2015/3013, met commentaar M. Hendriks, waarover meer in punt 7 en 8 hierna).

#### 6.

De Hoge Raad heeft de verwijzingsrechter (Hof 's-Hertogenbosch) alle ruimte gelaten op het punt van de schending van het verdedigingsbeginsel. Het ontbreken van enige bewegwijzering staat in schril



contrast met de (toch vrij bekende) weg die de Hoge Raad (in r.o. 2.7) wijst voor het geval het komt tot een herbeoordeling van de tijdigheid en volledigheid van de melding van betalingsonmacht. Mij lijkt dat de verwijzingsrechter minstens zoveel behoefte heeft aan enige steun bij het bepalen van de consequenties die een schending van het verdedigingsbeginsel zou moeten hebben. De jurisprudentie van het Hof van Justitie biedt wat dat betreft namelijk al niet veel steun. Uit het *Kamino*-arrest (r.o. 78) valt op te maken dat het besluit niet altijd nietig hoeft te worden verklaard in geval van een schending van het verdedigingsbeginsel. Maar wat dan wel? Mijn gedachten gaan in de eerste plaats uit naar schadevergoeding. Zoals reeds opgemerkt, ziet het verdedigingsbeginsel op het horen voordat de uitvoering plaatsvindt, dus de invordering. Als de heffing op zichzelf (grotendeels) terecht is, dan zal het gevolg van een schending van het verdedigingsbeginsel in het algemeen zijn dat de invordering te vroeg of te drastisch heeft plaatsgevonden. Om dat gevolg te redresseren ligt schadevergoeding het meest voor de hand.

## 7.

Ten slotte kom ik nog even terug op het reeds genoemde arrest *BNB 2016/42\** waarin de Hoge Raad de reikwijdte van het verdedigingsbeginsel heeft beperkt tot bezwarende besluiten die binnen het toepassingsgebied van de Europese Unie vallen. Ik stel vraagtekens bij die beperking. In zijn arrest waarbij de Hoge Raad voor het belastingrecht de regeling van een immateriële schadevergoeding van € 500 per half jaar overschrijding van een redelijke behandelingstermijn overnam van de andere hoogste bestuursrechters, legde hij aan zijn oordeel onder meer ten grondslag dat art. 6 EVRM weliswaar niet geldt voor belastinggeschillen, maar dat de rechtszekerheid als algemeen aanvaard rechtsbeginsel evenzeer geldt binnen de nationale rechtsorde en (dus) ook voor belastinggeschillen (HR 10 juni 2011, nr. 09/05113, r.o. 3.3.2, *BNB 2011/234*, m.nt. P.J. van Amersfoort). Volgens het Hof van Justitie is eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van unierecht, waarvan het recht om in elke procedure te worden gehoord integraal deel uitmaakt. Dat recht is niet alleen verankerd in art. 47 en 48 EU-Handvest, maar ook in art. 41 lid 2 dat een recht op een behoorlijk bestuur waarborgt. Zie het *Kamino*-arrest, r.o. 28 en 29. Voor zover de grondrechten van de Europese Unie al niet gelden binnen de Nederlandse rechtsorde, geldt in elk geval het recht op hoor en wederhoor als algemeen rechtsbeginsel binnen de Nederlandse rechtsorde, ook voor belastinggeschillen. Het door het Hof van Justitie bedoelde verdedigingsbeginsel kan mijns inziens goed worden gezien als onderdeel of noodzakelijke consequentie van het recht op hoor en wederhoor. Mij lijkt daarom dat het door het Hof van Justitie bedoelde verdedigingsbeginsel ook geldt voor (de uitvoering van) besluiten gebaseerd op zuiver 'nationale' bepalingen.

## 8.

Ook om een andere reden voel ik niet zo voor het door de Hoge Raad gemaakte onderscheid tussen besluiten gebaseerd op zuiver 'nationale' bepalingen en besluiten die zijn gebaseerd op nationale bepalingen die uitvoering geven aan voorschriften van de Europese Unie. Dat onderscheid kan namelijk leiden tot moeizame beoordelingen. Is bijvoorbeeld een aanslag vennootschapsbelasting waarbij de uitleg van de Moeder-dochterrichtlijn een rol speelt wél een besluit gebaseerd op nationale bepalingen die uitvoering geven aan voorschriften van de Europese Unie en een aanslag die gaat over een gewone winstcorrectie niet? En als beide elementen een rol spelen bij de aanslag, geldt het verdedigingsbeginsel dan alleen voor het 'Europese' deel? Het is eenvoudiger – maar vooral ook: beter voor de rechtsbescherming – als het verdedigingsbeginsel geldt voor de uitvoering van alle besluiten. Een onderscheid tussen fiscale en andersoortige besluiten behoort niet te worden gemaakt omdat het

## Hof van Justitie dat ook niet doet.

[1.]

De op dezelfde dag gewezen arresten in de zaken met nr. 14/02924 en 14/03387 zijn (nagenoeg) gelijk aan het onderhavige arrest. Die arresten nemen wij niet op in *BNB. Red.*

Voetnoten "Noot"

[1.]

Over belanghebbendes (indirecte) medebestuurster heeft de Hoge Raad op dezelfde dag een identiek arrest gewezen (nr. 14/02924, ECLI:NL:HR:2015:40). Dat arrest is niet in *BNB* gepubliceerd.