

## rechtspraak

## Kroniek invorderingsrecht

## Mr. F.A. Piek

*In het afgelopen kroniekjaar heeft de Hoge Raad 'verduidelijkt' dat de uit hoofde van onrechtmatige daad door de ontvanger aangesprokene dezelfde rechtsbescherming verdient bij de materiële rechtmatigheidstoets van de belastingschuld, als de uit hoofde van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen aangesprokene. De sinds 1996 ingezette ontwikkeling in de jurisprudentie over toepassing van de actie uit onrechtmatige daad door de ontvanger op grond van het 'open systeem' kristalliseert aldus steeds verder uit. Daarnaast besteed ik in deze kroniekbijdrage aandacht aan twee rechtbankuitspraken die wellicht het begin vormen van interessante ontwikkelingen in de jurisprudentie over de schorsende werking van het verzet en de versnelde invorderingsbevoegdheden van de ontvanger.*

## Aansprakelijkheid uit onrechtmatige daad

Op grond van het 'open systeem' van art. 4:124 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) heeft de ontvanger de mogelijkheid derden op grond van onrechtmatige daad (art. 6:162 e.v. BW) aansprakelijk te stellen voor de door hen veroorzaakte schade, bestaande uit het geheel of gedeeltelijk onbetaald blijven van belastingschulden. Hoewel gebruikelijk is te spreken van aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad, betreft deze mogelijkheid geen aansprakelijkheid in de zin dat een derde hoofdelijk aansprakelijk is voor de belastingschuld van een ander; de derde dient zijn eigen schadevergoedingsverbintenis te voldoen. Een vordering uit onrechtmatige daad behoeft dan ook niet ex art. 49 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) geldend te worden gemaakt. Desalniettemin is deze verbintenis middels de omvang van de schade, de toerekenbaarheid en de causaliteitsvraag onmiskenbaar gerelateerd aan de belastingschuld van een derde en in die zin min of meer accessoir aan die belastingschuld gelijk een aansprakelijkheidsverbintenis. Beide rechtsfiguren zijn in zoverre ook

vergelijkbaar, dat in beide gevallen de één wordt aangesproken tot *de facto* betaling van de belastingschuld van een ander.

Desalniettemin oordeelde de Hoge Raad in het arrest van 30 januari 2004 (LJN: AF8839) dat de formele rechtskracht van de aanslag voor het onbetaald blijven waarvan een derde uit hoofde van onrechtmatige daad wordt aangesproken, aan toetsing van de materiële rechtmatigheid van die aanslag door de burgerlijke rechter in de weg staat. Kortom, de omvang van de aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad wordt bepaald door de onderliggende formele vaststaande aanslag, ongeacht of deze materieel juist is. Waar een derde uit hoofde van de aansprakelijkheidsbepalingen uit de Invorderingswet 1990 wordt aangesproken, staan hem evenwel alle weren ter zake van de materiële verschuldigdheid van de onderliggende aanslagen open in het kader van bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie tegen de aansprakelijkstelling.

Indien de desbetreffende belastingschuldige derhalve geen of onvoldoende verweer heeft gevoerd tegen de aanslag, wordt de uit hoofde van onrechtmatige daad aangesproken derde hierdoor geconfronteerd met een wellicht ten onrechte niet (geheel) materieel verschuldigde aanslag en derhalve een te hoge schadevergoedingsverbintenis.

In het arrest van 3 februari 2006 (LJN: AU3253) oordeelde de Hoge Raad evenwel ten aanzien van de formele rechtskracht van beschikkingen:

*'3.3.2 (...) De regel van de formele rechtskracht (...) – volgens welke de burgerlijke rechter, ingeval de geldigheid van een beschikking in het voor hem gevoerde geding in geschil is terwijl tegen die beschikking een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan maar niet is benut, ervan dient uit te gaan dat die beschikking zowel wat haar wijze van totstandkoming als wat haar inhoud betreft in overeenstemming is met de desbetreffende wettelijke voorschriften en algemene rechtsbeginselen – ziet op het geval dat de partij die die geldigheid betwist, het rechtens vereiste belang had de beschikking in een zodanige*

*nige bestuursrechtelijke rechtsgang ter toetsing voor te leggen.*

*De eisen van een doeltreffende rechtsbescherming van de burger tegen de overheid laten niet toe, ook niet met het oog op het voorkomen van tegenstrijdige uitspraken, dat de formele rechtskracht van het desbetreffende besluit evenzeer zou gelden indien de bestuursrechter weliswaar reeds over de rechtmatigheid van het besluit heeft geoordeeld, maar dit is gebeurd in een procedure waaraan de eerdergenoemde partij bij gebreke aan het rechtens vereiste belang niet heeft kunnen deelnemen. Het nochtans ten nadele van die partij aannemen van formele rechtskracht van het besluit in een dergelijk geval zou (...) tot het niet aanvaardbare gevolg leiden dat de genoemde partij zelf de grondslag van haar vordering noch door de bestuursrechter noch door de burgerlijke rechter zou kunnen laten beoordelen.'*

Onder verwijzing naar dit arrest oordeelt de Hoge Raad vervolgens in het arrest van 8 juli 2011 (LJN: BP8686) dat de formele rechtskracht van een aanslag waarvoor een derde uit hoofde van onrechtmatige daad wordt aangesproken in haar werking is beperkt tot de belanghebbenden voor wie een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan.

*'Niet kan worden aanvaard dat de omvang van de door de aangesproken derde te vergoeden schade zonder meer zou worden bepaald door de aanslag waarvan hij niet langs bestuursrechtelijke weg de rechtmatigheid heeft kunnen doen vaststellen. Dat zou ook, gelet op de door de Invorderingswet 1990 geboden rechtsbescherming aan een derde die hoofdelijk voor de belastingschuld van een ander aansprakelijk wordt gesteld, niet passen in het wettelijk stelsel. (...) Het in de aansprakelijkheidsregelingen van de Iw 1990 opgenomen uitgangspunt dat de aansprakelijk gestelde de onderliggende aanslagen moet (hebben) kunnen betwisten, is in overeenstemming met de rechtspraak die de formele rechtskracht van een besluit in haar werking beperkt tot de belanghebbenden voor wie een met voldoende waarborgen omklede bestuursrechtelijke rechtsgang heeft opengestaan. Dat geldt ook in het geval dat de Ontvanger de derde aanspreekt op de grond dat deze de invordering van een belastingschuld op onrechtmatige wijze heeft gefrustreerd.'*

Kortom, de Hoge Raad schakelt, in ieder geval qua rechtsbescherming tegen de onderliggende aanslag, de aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad gelijk met hoofdelijke aansprakelijkheid op grond van de fiscale aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet 1990. Het gevolg is dat de burgerlijke rechter de materiële juistheid van de onderliggende aanslag zal dienen te toetsen en daarbij niet kan volstaan met een marginale rechtmatigheidstoetsing; de omvang van de te vergoeden schade wordt bepaald door het naar objectieve maatstaven te berekenen bedrag van de materiële belastingschuld.

Een dergelijke uitzondering op de formele rechtskracht van de aanslag geldt blijkens HR 9 september 2011 (LJN: BQ7066) niet voor een crediteur van een belastingschuldige die door het fiscale voorrecht van zijn medecrediteur de ontvanger bij verhaal van zijn vordering achter het net vist. De materiële juistheid van de belastingaanslag kan alsdan geen voorwerp van onderzoek door de burgerlijke rechter zijn, 'ook niet in een geding tussen de Ontvanger en degene voor wie geen rechtsmiddel tegen de aanslag heeft opengestaan'. De Hoge Raad acht het overigens wel mogelijk dat een crediteur zich jegens de ontvanger beroept op verjaring van diens recht tot dwanginvordering van de desbetreffende aanslag, maar wijst dat beroep af, omdat de desbetreffende akte van vervolging, een executoriaal derdenbeslag, stuitende werking zou hebben 'die voortduurt totdat de laatste beslissing in de daaropvolgende procedure is gevallen'. Een soort combinatie van stuiting en schorsing derhalve die naar mijn mening geen basis vindt in art. 27, lid 1 (oud), IW 1990.

#### Verzet

De ontvanger heeft de bijzondere en vergaande bevoegdheid om zonder enige rechterlijke toetsing van zijn vordering, de in te vorderen aanslag, zelf een executoriale titel uit te vaardigen en ten uitvoer te leggen, indien nodig versneld zonder inachtneming van de wettelijke betalingstermijnen, zelfs indien de aanslag wordt bestreden en niet onherroepelijk vaststaat. Om hieraan enig tegenwicht te bieden, is in art. 17 IW 1990 de

mogelijkheid geopend verzet aan te tekenen tegen de tenuitvoerlegging van dwangbevelen. Op uitdrukkelijk aandringen van de Tweede Kamer is in lid 2 van dat artikel opgenomen dat door het instellen van verzet de tenuitvoerlegging wordt geschorst, zodat de ontvanger in afwachting van de toetsing door de burgerlijke rechter pas op de plaats dient te maken.

Bij het opnemen van de, onder de oude Invorderingswet niet bestaande, schorsende werking heeft de wetgever uitdrukkelijk misbruik of oneigenlijk gebruik van de verzetmogelijkheid voor lief genomen met de aantekening dat, als mocht blijken dat in de praktijk veelvuldig misbruik wordt gemaakt van de schorsende werking, de wijziging weer ongedaan zal worden gemaakt (NEV II 1988/989, 20 588, nr. 9, p. 22). Tot op heden is hiervan geen sprake geweest, hetgeen zich lastig laat rijmen met het feit dat de ontvanger in de 'dagelijkse' praktijk van verzetprocedures welhaast standaard opheffing van de schorsende werking vordert op grond van misbruik van het middel van verzet, waaruit afgeleid zou kunnen worden dat de ontvanger van mening is dat nagenoeg elk verzet misbruik van de wettelijke mogelijkheid daartoe impliceert. Een mening, overigens, waarin de ontvanger opmerkelijk vaak wordt gevolgd door de civiele rechter.

De schorsende werking van het verzet kan blijkens HR 7 oktober 1994 (*NJ* 1994, 411) slechts worden opgeheven in geval van misbruik van procesrecht. Hiervan is sprake indien het verzet zo duidelijk kansloos is, dat het belang van de belastingschuldige bij schorsing niet opweegt tegen het belang van de ontvanger bij voortzetting van de executie. De ontvanger kan in spoedeisende gevallen opheffing in kort geding van de schorsende werking vorderen. In niet spoedeisende gevallen kan hij opheffing vorderen bij reconventionele vordering in de verzetprocedure of door in conventie te verzoeken de afwijzende uitspraak in de verzetprocedure uitvoerbaar bij voorraad te verklaren.

Hoewel de wet van rechtswege schorsende werking verbindt aan het verzet, is de staatssecretaris blijkens art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 sedert 1 januari 2008 van mening

dat de ontvanger zich niet aan de wet hoeft te houden, indien hij van mening is dat sprake is van misbruik van procesrecht. Na verkregen toestemming van het Ministerie van Financiën mag de ontvanger van de staatssecretaris in dat geval de tenuitvoerlegging voortzetten in weerwil van ingesteld verzet.

De Nationale ombudsman concludeerde in het rapport 2010/170 (zie mijn vorige Kroniekbijdrage in *TFB* 2011/2) reeds dat de uitdrukkelijk gewilde keuze van de wetgever voor schorsing van rechtswege geen ruimte laat voor de door de staatssecretaris voorgestane handelwijze. Een dergelijke handelwijze is in strijd met het recht en doet afbreuk aan het vertrouwen dat een burger aan de wet moet kunnen ontlenuen. Het zonder rechterlijke tussenkomst doorbreken van de wettelijke schorsende werking van het verzet is in strijd met het rechtszekerheidsvereiste.

Ook aan dat oordeel laat de staatssecretaris zich niets gelegen liggen. In de Nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2011 (Kamerstukken II, 2010/11, 32 504, nr. 6, p. 52 e.v.) in antwoord op de vraag om een reactie op de aanbeveling uit het rapport van de Nationale ombudsman, merkt de staatssecretaris op dat het beleid louter ziet op executoriale verkoop van beslagen roerende zaken, waarbij het verzet zó kort voor de verkoop wordt ingesteld, dat het inschakelen van de voorzieningenrechter redelijkerwijs niet meer mogelijk is en het verzet naar het oordeel van de Belastingdienst evident kansloos is. In een dergelijk geval zou, aldus de staatssecretaris, ingeval de aanbeveling van de Nationale ombudsman zou worden gevolgd, niet kunnen worden opgetreden tegen verzetsacties die bij voorbaat kansloos zijn en die enkel worden geëntameerd om uitstel van executie te verkrijgen, zodat geen uitvoering kan worden gegeven aan HR 7 oktober 1994 (*NJ* 1994, 411) op grond waarvan de schorsende werking door de rechter kan worden opgeheven in geval van evident misbruik van procesrecht. Niet alleen de belangen van de Staat kunnen hierdoor worden geschaad, maar ook de belangen van de belastingschuldige zelf, aldus nog steeds de staatssecretaris, omdat de kosten van de geannuleerde verkoop en de waardevermindering van de roerende zaken

die door tijdsverloop optreedt voor zijn rekening komen.

Het in art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 geformuleerde beleid is gericht op uniforme toepassing van de jurisprudentie op het punt van de schorsende werking van art. 17 IW 1990 en wel, uitsluitend, HR 19 oktober 2001 (V-N 2001/56.28) waaruit de staatssecretaris afleidt dat zonder rechterlijk oordeel inzake evident misbruik van het verzet aan de schorsende werking voorbij kan worden gegaan door de ontvanger.

Rechtbank Utrecht toont zich in de uitspraak van 14 september 2011 (LJN: BT7282) niet onder de indruk van dit betoog en oordeelt dat de desbetreffende ontvanger onrechtmatig heeft gehandeld door de executie voort te zetten in weerwil van daartegen ingesteld verzet. Onder verwijzing naar HR 8 juni 2007 (V-N 2007/34.28) oordeelt de rechtbank dat de hoofdregel is dat de wettelijke schorsende werking uitsluitend door de rechter opzij kan worden gezet en zulks slechts indien deze oordeelt dat sprake is van misbruik van recht. Het recht van verdediging tegen een verzoek van de ontvanger om opheffing van de schorsende werking is van groot belang, omdat de schorsende werking van een verzetprocedure is bedoeld als tegenwicht voor het verstrekende recht van de ontvanger tot 'parate executie', en de verzetprocedure illusoir zou worden op het moment dat de ontvanger de schorsende werking zelfstandig zou mogen negeren.

Het arrest van de Hoge Raad van 19 oktober 2001 waaruit de staatssecretaris afleidt dat de ontvanger de wettelijke schorsende werking zelfstandig opzij kan zetten, bevat omtrent het ter zijde zetten van de wet door de ontvanger geen enkele duidelijke, principiële overweging. Rechtsoverweging 3.7, waaruit de ontvanger afleidt dat hij niet is gebonden aan de wet, betreft een oordeel van het hof, gebaseerd op een door de rechtbank ongegrond verklaard verzet en toegevoegd reconvencionele vordering van de ontvanger tot opheffing van de schorsende werking, dat bovendien zozeer verweven is met waarderings van feitelijke aard, dat het in cassatie verder niet op juistheid kon worden getoetst. Bovendien was er in de aan-

dat oordeel ten grondslag liggende casus geen sprake van een executoriale verkoop met bedrijfsbeëindiging als gevolg; het door de Hoge Raad 'beoordeelde' geval betrof een beslag met een conservatoir karakter; van executie was geen sprake, 'slechts' van het zeker stellen van verhaalsobjecten na frustratie door de belastingschuldige van de executie door de ontvanger anders dan door het instellen van verzet. Dit arrest moet volgens de rechtbank dan ook als een uitzondering worden beschouwd op het uitgangspunt dat voor opheffing van de schorsende werking een rechterlijke uitspraak is vereist. Het definitieve karakter van een executoriale openbare verkoop, waarmee immers de executie van de beslagen goederen eindigt en het belang bij het voortzetten van de verzetprocedure vervalt, staat er aan in de weg aan te nemen dat het oordeel van de Hoge Raad in het arrest van 19 oktober 2001 zich ook uitstrekt tot het geval dat de ontvanger de schorsende werking wil negeren door het zonder tussenkomst van de rechter doorzetten van een openbare verkoop.

Ook het sedert 1 januari 2008 in art. 17.1 Leidraad Invordering 2008 opgenomen beleid en de daaraan ten grondslag liggende mening van de staatssecretaris, biedt de ontvanger niet de mogelijkheid de wet ter zijde te stellen. Bij wege van beleid kunnen immers niet verdergaande bevoegdheden worden toegekend dan de wet verschaft. Dit beleid is strijdig met de wet en derhalve onverbindend. Ook overigens komt aan dat beleid, het vereiste van toestemming en de voorwaarden waaronder die wordt verleend, geen zelfstandige betekenis toe, aldus Rechtbank Utrecht.

Wat betreft de beweerdelijke onmogelijkheid van het inschakelen van de voorzieningenrechter indien verzet zeer kort voor de executieverkoop is ingesteld, wijst de rechtbank er, terecht, nog op dat de wetgever ervoor heeft gekozen geen termijn te bepalen voor het instellen van verzet, zodat de belastingschuldige het recht heeft op het allerlaatste moment verzet in te stellen. Als de belangen van de ontvanger worden geschaad, doordat hij de openbare verkoop dient uit te stellen, kan dit de belastingschuldige niet worden tegengeworpen. Ook indien het daadwer-

kelijk niet mogelijk zou zijn op zeer korte termijn een voorzieningenrechter te adieren, lijkt me dat niet een omstandigheid die voor rekening van de belastingschuldige dient te worden gebracht. Hierbij zij overigens nog aangetekend dat in gevallen van aangezegde executie doorgaans tot op het laatste moment wordt getracht in overleg met de ontvanger tot een oplossing of uitstel te komen. Eerst nadat definitief duidelijk wordt dat daarvan geen sprake zal zijn, wordt verzet ingesteld. Aldus heeft de ontvanger het (ontijdige) moment waarop verzet wordt ingesteld voor een deel ook mede in eigen hand.

Bij mijn weten is dit de eerste rechterlijke uitspraak inzake de onrechtmatigheid van het zonder rechterlijke tussenkomst opzij zetten van de wettelijke schorsende werking sedert de invoering van art. 17.1 Leidraad Invordering 2008, opmerkelijk genoeg overigens ruim zes jaren na het in dezen kenmerkend doorslaggevende arrest van de Hoge Raad van 19 oktober 2001. Dit kan betekenen dat de ontvanger hiertoe daadwerkelijk in slechts zeer enkele uitzonderingsgevallen overgaat. Te vrezen valt evenwel dat het, door de onrechtmatige executieverkoop en doorgaans bedrijfsbeëindiging ten gevolge daarvan, wegvallen van het belang bij het voortzetten van de verzetprocedure hier debet aan is; weinigen zullen zich kunnen veroorloven de procedure voort te zetten, waarbij het bovendien nog maar zeer de vraag is of en in hoeverre de door de ontvanger veroorzaakte schade uiteindelijk zal worden vergoed.

In dat verband biedt de uitspraak van Rechtbank Utrecht weinig soelaas. De rechtbank oordeelt dat voor de vraag of, en zo ja, in welke omvang, schade is geleden van belang is of de ontvanger, indien hij wel zou hebben geselecteerd voor rechterlijke toetsing van het verzet, later alsnog tot executie had mogen overgaan. Met andere woorden, in het kader van de schadevraag dient alsnog te worden getoetst of sprake was van een evident kansloos verzet en dus misbruik van procesrecht. Oordelend dat in dit geval sprake was van een kansloos verzet, bepaalt de rechtbank dat als schade alleen voor vergoeding in aanmerking komt, het verschil tussen de

situatie na de onrechtmatige executoriale verkoop en die na verloop van maximaal zes weken, zijnde de periode benodigd om rechterlijke toestemming tot opheffing van de schorsende werking te verkrijgen.

Hoewel de rechtbank daarmee, wellicht onbedoeld, ook de betrekkelijkheid van de belangen van de Staat op grond waarvan de staatssecretaris meent de wet ter zijde te moeten te stellen, benadrukt, is het zeer de vraag of de aldus te vergoeden schade aanleiding zal zijn het desbetreffende onrechtmatige beleid te herzien. Evenmin overigens als hierin aanleiding zal blijken te liggen om vaker een ingestelde verzetprocedure na onrechtmatige executie voort te zetten. Het zal, kortom, wachten zijn op een geëxecuteerde die het zich kan veroorloven de gang tot aan de Hoge Raad uit te zitten, waarbij de reële kans aanwezig is dat de staatssecretaris vervolgens alsnog via wetswijziging deze uitzondering op de schorsende werking er door zal drukken. Het ware naar mijn mening te verkiezen indien de staatssecretaris die weg van wetswijziging direct zou hebben gevolgd in plaats van deze beleidsmatige inbreuk op de wettelijke schorsende werking in te voeren. Indien de aldus te beschermen belangen van de Staat daadwerkelijk dermate doorslaggevend zouden zijn dat geen zes weken, of korter in geval van een kort geding, op een rechterlijk oordeel kan worden gewacht, zal de wetgever hiervan immers ook wel te overtuigen zijn. Wetswijziging heeft tevens als voordeel dat de thans uitermate beperkte groep gevallen waarin de schorsende werking zou kunnen worden doorbroken niet per halfjaarlijkse wijziging van de Leidraad Invordering uitgebreid zal kunnen worden.

#### *Versnelde invordering*

Op grond van art. 10 jo. 15 IW 1990 staat de ontvanger de mogelijkheid ten dienste een aanslag versneld invorderbaar te verklaren. Dit betekent dat hij de betalings- en aanmaningstermijnen, alsmede de tweedagtermijn uit hoofde van het bevel tot betaling niet behoeft af te wachten alvorens tot dwanginvorderings- en executiemaatregelen over te gaan. Aldus is het de ontvanger onder bepaalde omstandigheden, onder meer

faillissement, gegronde vrees voor verduistering of eerder gelegd beslag, toegestaan op hetzelfde moment de aanslag bekend te maken, het dwangbevel te doen betekenen en beslag te leggen en tot executie over te gaan.

Rechtbank Den Haag heeft in de uitspraak van 25 januari 2011 (LJN: BR2076) een communautaire streep door deze praktijk gezet die, indien de uitspraak in stand mocht blijven, de ontvanger beperkt in zijn bevoegdheid tot versnelde invordering, in die voege dat in ieder geval een betwistingstermijn in acht dient te worden genomen na vaststelling en bekendmaking van de aanslag alvorens tot invordering van die aanslag over te gaan.

De rechtbank vernietigde een met toepassing van de versnelde invordering opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting, omdat het aldus rauwelijks vaststellen van een aanslag zonder enige termijn te bieden aan de belastingschuldige om zijn standpunten te dien aanzien kenbaar te maken, in strijd is met de vaststelling door het HvJ EG in het Sopropé-arrest, 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 bepaalde persoon vast te stellen. Alsdan dient een redelijke termijn te worden geboden aan de belastingplichtige zijn standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop het voorgenomen besluit is gebaseerd. Die termijn mag niet zodanig kort zijn dat daardoor het recht van verdediging in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt. De rechtbank oordeelt dat deze termijn wel mag worden beperkt om bijvoorbeeld verduistering te voorkomen, maar indien belastingplichtige in het geheel geen termijn wordt geboden voorafgaand aan het opleggen van de aanslag om zijn standpunten dienaangaande kenbaar te maken, hetgeen bij een versneld invorderbaar verklaarde aanslag het geval is, dan is daarmee het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging geschonden. Indien zulks leidt tot benadeling van de belastingplichtige, doordat de aanslag direct invorderbaar is gesteld en dus

dient te worden betaald op straffe van executie, kan aan schending van deze procedureregel niet voorbij worden gegaan.

Kortom, de bevoegdheid tot versnelde invordering wordt op grond van het gemeenschapsrecht ingeperkt tot die gevallen waarin de aanslag reeds op normale wijze is opgelegd, doch in ieder geval met inachtneming van een afdoende termijn om de bezwaren tegen die aanslag kenbaar te maken. Opgemerkt zij dat het hier een naheffingsaanslag omzetbelasting betrof, zodat het communautaire recht van toepassing is, maar daar staat tegenover dat het recht op een adequate verdediging ook volgt uit art. 1 Eerste Protocol EVRM, zodat niet zonder meer valt in te zien waarom het oordeel van de rechtbank zich tot louter versneld invorderbaar verklaarde naheffingsaanslagen omzetbelasting zou beperken.