Universiteit
Leiden
The Netherlands

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.

Keulemans, A.E.

Citation
Keulemans, A. E. (2021, November 18). *Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*. Retrieved from https://hdl.handle.net/1887/3240242

Version:	Publisher's Version
License:	Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden
Downloaded from:	https://hdl.handle.net/1887/3240242

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt

Proefschrift

ter verkrijging van
de graad van doctor aan de Universiteit Leiden
op gezag van Rector Magnificus prof. dr. ir. H. Bijl,
volgens besluit van het College voor Promoties
te verdediging op donderdag 18 november 2021
klokke 15.00 uur

door

Anneke Els Keulemans
Geboren te Vlaardingen
in 1972

Promotoren:	Prof. mr. dr. J.P. Boer
	Prof. dr. A.O. Lubbers
Promotiecommissie:	Prof. mr. dr. M.E. van Hilten (Universiteit van Amsterdam)
	Prof. dr. R.N.G. van der Paardt (Erasmus Universiteit Rotterdam)
	Dr. mr. L.J.A Pieterse
	Prof. dr. H. Vording

Vormgeving omslag voorzijde: Anneke Keulemans en Joke Keulemans
Fotograaf foto achterzijde: Jan Jaap Rensink

VOORWOORD

In 2011 kwam ik tijdens een stage bij de Hoge Raad in aanraking met een zaak waarin het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel centraal stond. In deze zaak stond niet het horen als onderdeel van dit beginsel centraal, maar het recht op stukken en de beperking ervan. Tijdens deze stage is hierover zeer levendig gediscussieerd en werden veel vragen opgeworpen. Na deze stage heeft dit onderwerp mij niet meer losgelaten. Dagelijks werd en word ik geconfronteerd met het belang dat belastingplichtigen hebben bij een goede en zorgvuldige procedure. Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, meer specifiek het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt, leek mij daarom een mooi onderwerp om mij in te verdiepen.

Nadat ik mijn onderwerp in beeld had en de onderzoeksvraag had geformuleerd, was het tijd mijn pad uit te stippelen. De richting van het onderzoek werd steeds duidelijker, de materie steeds helderder, inzichten werden gevonden en ook de juiste weg. Het Unierechtelijk denken blijf ik bij mij dragen en het onderzoek bleek een leerzame periode. Ik ben blij dat ik die heb mogen meemaken. Er waren zowel moeilijke als aangename en inspirerende momenten.

Dat dit boek tot stand is gekomen, is mede te danken aan mijn promotoren Koos Boer en Allard Lubbers. Ik wil hen bedanken voor de wijze waarop zij mij hebben begeleid. Een bijzonder woord van dank voor Jaap van den Berge. Met zijn enorme kennis heeft hij de discussie op interessante paden gebracht. Ook wil ik langs deze weg de leden van de beoordelingscommissie, prof. mr. dr. M.E. van Hilten, prof. dr. R.N.G. van der Paardt, dr. mr. L.J.A. Pieterse en prof. dr. H. Vording, bedanken voor hun waardevolle feedback.

Mijn dank gaat uit naar mijn familie, vrienden en collegae. Zij hebben allemaal op eigen wijze een bijdrage geleverd aan de totstandkoming van dit proefschrift. Tijdens het schrijven van dit proefschrift waren zij altijd belangstellend en zij konden mij steeds motiveren om verder te gaan. Daarbij kon ik elke keer weer op de onvoorwaardelijke steun van mijn ouders rekenen.

In het bijzonder wil ik mijn paranimfen bedanken: mijn vader, die altijd bedachtzaam de vinger op de zere plek in het proces wist te leggen en mij kon motiveren tot meer en Sietske Salentijn, die een onmisbare emotionele steun in mijn leven is.

Het manuscript is afgesloten op 1 juli 2021. Met ontwikkelingen van na die datum kon derhalve geen rekening worden gehouden

Arnhem, 10 augustus 2021

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van afkortingen / XIII

HOOFDSTUK 1
Inleiding / 1

1.1 Aanleiding onderzoek / 1
1.2 Een eerste verkenning van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel / 7
1.3 Doelstelling van het onderzoek en de onderzoeksvraag / 13
1.4 Afbakening van het onderzoek en de onderzoeksmethode / 15
1.5 Opbouw van het onderzoek / 16

HOOFDSTUK 2
Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht / 19

2.1 Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht / 20
2.1.1 Heffing bij wege van aanslag / 21
2.1.2 Heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte / 22
2.1.3 Fiscale beslissingen op aanvraag / 23
2.1.4 Fiscale bestuurlijke sancties / 24
2.1.5 De Nederlandse procedure van bezwaar en beroep / 26
2.2 Aspecten van het douanerecht / 27
2.2.1 Ambtshalve beschikkingen / 29
2.2.2 Beschikkingen op verzoek/op aanvraag / 30
2.2.3 Bestuurlijke sancties in het douanerecht / 31
2.2.4 Het instellen van beroep in het douanerecht / 33
2.3 Samenvatting en conclusie / 36

HOOFDSTUK 3
Unierechtelijke beginselen / 41

3.1 De erkenning van grondbeginselen binnen de Europese Unie / 42
3.2 Het rechtskarakter van algemene rechtsbeginselen en hun plek in het rechtssysteem / 46
3.3 Het relatieve karakter van rechtsbeginselen / 47
3.4 Uitgangspunten bij het gebruik van beginselen / 50

3.5 Kritiek op het gebruik van rechtsbeginselen / 52
3.6 Functies van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel / 53
3.7 Rechten, beginselen en algemene beginselen binnen het Unierecht / 57
3.8 Samenvatting en conclusie / 60

HOOFDSTUK 4
De doorwerking van Unierechtelijke beginselen in het nationale recht / 63

4.1 De doorwerking van Unierechtelijke beginselen in het algemeen / 63
4.2 De *Wachauf*-lijn / 65
4.3 De *ERT*-lijn / 70
4.4 Derde lijn / 71
4.5 Alles binnen één lidstaat / 72
4.6 De *Annibaldi*-ondergrens / 74
4.7 Alles komt samen in *Åkerberg Fransson* / 75
4.8 Artikel 51 van het Handvest / 77
4.9 Samenvatting en conclusie / 80

HOOFDSTUK 5
Het kenbaarmakingsbeginsel / 83

5.1 Subjectieve reikwijdte / 84
5.2 Objectieve reikwijdte / 85
5.3 Temporele reikwijdte / 92
5.3.1 Aanvangspunt / 92
5.3.2 Eindpunt / 93
5.4 De inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel / 95
5.4.1 Het recht op informatie / 96
5.4.2 Het recht op (inzage in) de stukken / 98
5.4.3 Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging / 101
5.4.4 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren / 103
5.5 De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel / 104
5.5.1 De codificatie in het Handvest / 104
5.5.1.a Artikel 41 van het Handvest / 105
5.5.1.b Artikel 47 van het Handvest / 109
5.5.1.c Artikel 48 van het Handvest / 109
5.5.2 Het Handvest en het EVRM / 110
5.5.3 De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU / 110
5.5.4 De gevolgen van de codificatie in het Handvest en het DWU / 111
5.6 Samenvatting en conclusie / 115

HOOFDSTUK 6
Het beperken van beginselen / 119

6.1 Inleiding / 120
6.2 Bij wet gesteld / 123
6.3 Eerbiediging van de wezenlijke inhoud / 124
6.4 Algemeen belang / 125
6.5 Het evenredigheidsbeginsel / 128
6.5.1 Geschiktheid / 128
6.5.2 Noodzakelijkheid / 129
6.5.3 Het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* / 131
6.5.3.a Het vereiste van evenredigheid stricto sensu en de theorie van Alexy: de 'Law of Balancing' / 132
6.5.3.a.1 Analyse van de jurisprudentie Hof van Justitie / 137
6.5.3.a.2 Rode draden / 144
6.6 Relevante omstandigheden / 150
6.6.1 Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op gewicht a / 151
6.6.1.a De aard van het rechtsgebied / 152
6.6.1.b Sancties en andere fiscaal juridisch zware gevolgen van een beslissing / 154
6.6.1.c Uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel / 155
6.6.2 Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op gewicht b / 156
6.6.2.a Staatsveiligheid en volksgezondheid / 157
6.6.2.b Bestrijding van fraude en misbruik / 157
6.6.2.c Spoedeisendheid / 158
6.6.2.d Administratieve efficiëntie / 159
6.6.2.e De duur van de beperkende maatregel / 160
6.6.2.f De efficiëntie van de beperkende maatregel / 161
6.6.2.g De reikwijdte van de beperkende maatregel / 161
6.6.2.h De kosten van de beperkende maatregel voor een derde / 166
6.6.3 Relevante omstandigheden afgeleid uit de codificatie van beperkingen in het DWU / 166
6.6.3.a Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder a, van het DWU / 167
6.6.3.b Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder b, van het DWU / 168
6.6.3.c Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder c, van het DWU / 169
6.6.3.d Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder d, van het DWU / 169
6.6.3.e Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder e, van het DWU / 170
6.6.3.f Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder f, van het DWU / 170
6.6.4 De omstandighedencatalogus van het kenbaarmakingsbeginsel / 171
6.7 Samenvatting en conclusie / 175

HOOFDSTUK 7
Gevolgen van een schending / 179

7.1 Procedurele autonomie / 180
7.2 Partieel vernietigen van een materieel bezwarend besluit / 181
7.3 Het 'andere afloop'-criterium / 183
7.3.1 De bewijslast dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium / 184
7.3.2 Invulling van het 'andere afloop'-criterium aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval / 185
7.3.3 Een andere afloop moet niet kunnen worden uitgesloten / 185
7.3.3.a Juridische stellingen die hout snijden / 188
7.3.3.b Tenietgaan van bewijsmogelijkheden / 188
7.3.3.c Discussie over de feiten en/of de interpretatie daarvan / 188
7.3.3.d Andere aanwijzingen voor een andere afloop / 189
7.4 Het 'andere afloop'-criterium en het recht op (inzage in) de stukken / 191
7.5 Samenvatting en conclusie / 193

HOOFDSTUK 8
Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht / 197

8.1 Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht / 197
8.1.1 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb en AWR / 198
8.1.2 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten / 202
8.1.3 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering / 202
8.2 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht? / 203
8.2.1 De omzetbelasting en de accijnzen / 204
8.2.2 De BPM / 205
8.2.3 De vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting / 206
8.2.4 Andere belastingen / 209
8.2.5 Tussenconclusie / 209
8.2.6 Bestuurdersaansprakelijkheid / 210
8.3 Stap 2: Is de belanghebbende adressaat van een bezwarend overheidsbesluit? / 211
8.3.1 De subjectieve reikwijdte / 212
8.3.2 De objectieve reikwijdte / 212
8.3.2.a Besluiten in de zin van de Awb / 212
8.3.2.b Het strafrecht, civiele recht en bestuursrecht / 213
8.3.2.c Aangiftebelastingen, aanslagbelastingen en beslissingen op aanvraag / 213
8.3.2.d De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb / 216
8.3.2.e Aanmerkelijk geschaad / 218
8.3.3 De temporele reikwijdte / 218
8.3.3.a Aanvang van het hoorrecht / 219
8.3.3.b Einde van het hoorrecht / 219
8.4 Stap 3: Heeft de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken? / 220

8.4.1 Het recht op informatie
8.4.2 Het recht op (inzage in) de stukken / 222
8.4.3 Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging / 225
8.4.4 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken / 226
8.4.4.a Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase / 226
8.4.4.b Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase / 227
8.4.4.c Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten / 227
8.4.4.d Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering / 229
8.5 Stap 4: Is de beperking gerechtvaardigd? / 230
8.5.1 Beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken / 231
8.5.2 Beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken / 234
8.5.2.a De beperking van artikel 4:8 van de Awb / 235
8.5.2.b De beperkingen van artikel 4:11 van de Awb / 235
8.5.2.c De beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb / 238
8.5.2.d Beperkingen in de bezwaarfase / 242
8.5.2.e Beperkingen en invordering / 244
8.6 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan de schending worden verbonden? / 246
8.6.1 Vernietiging van het bezwarende besluit / 246
8.6.2 Andere rechtsgevolgen / 251
8.7 Samenvatting en conclusie / 252

HOOFDSTUK 9
Beantwoording onderzoeksvraag / 255

9.1 Samenvatting van de hoofdstukken 2 tot en met 7 / 255
9.2 Beantwoording van het eerste deel van de onderzoeksvraag / 265
9.2.1 De subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel / 266
9.2.2 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel / 269
9.2.2.a Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb / 270
9.2.2.b Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten / 277
9.2.2.c Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering / 277
9.2.3 Conclusie na beantwoording eerste onderzoeksvraag / 278
9.3 Beantwoording van het tweede deel van de onderzoeksvraag en aanbevelingen / 279
9.3.1 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht? / 280
9.3.2 Stap 2: Is sprake van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit? / 281

9.3.3 Stap 3: Heeft de belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken? / 281
9.3.3.a Aanbeveling naar aanleiding van de stappen 1, 2 en 3 / 282
9.3.3.b De gevolgen en de uitvoerbaarheid van aanbeveling 1 / 288
9.3.4 Stap 4: Is een beperking gerechtvaardigd? / 294
9.3.4.a Individuele beperkingen / 295
9.3.4.b Individuele beperking van het recht op (inzage in) de stukken / 296
9.3.4.c Categorale beperkingen / 297
9.3.5 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan een schending worden verbonden? / 299

BIJLAGE 1
Vertaling van de Draft model Rules on EU Administrative Law / 301

Summary / 303

Lijst van aangehaalde literatuur / 315

Jurisprudentie / 331

Trefwoordenregister / 343

Curriculum vitae / 353

LIJST VAN AFKORTINGEN

AA	Ars Aequi
ABRvS	Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State
ADW	Algemene douanewet
A-G	Advocaat-generaal
ANBI	Algemeen nut beogende instelling
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Awir	Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BBBB	Besluit bestuurlijke boeten belastingdienst
BNB	Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak
BOI	Bindende oorsprongsinlichting
BPM	Belasting van personenauto's en motorrijtuigen
BTI	Bindende tariefinlichting
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
CBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
CDW	Communautair Douane Wetboek, Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautaire douanewetboek, PbEU 2006 L 347/1
Commissie	Europese Commissie
CRvB	Centrale Raad van Beroep
DWU	Douanewetboek van de Unie, Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, PbEU 2013 L 269/1
ECLI	European Case Law Identifier
EEG	Europese Economische Gemeenschap
Eerste Protocol	Eerste Protocol bij het EVRM
EGKS	Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal
EG-verdrag	Verdrag (van Rome) tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, zoals dat werd gewijzigd bij het Verdrag (van Maastricht) betreffende de Europese Unie van 7 februari 1992
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden

FIOD	Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst
GROM	Groninger Opmerkingen en Mededelingen
GvEA of Gerecht	Gerecht van Eerste Aanleg van de Europese Unie
Hv of Handvest	Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (2000/C 364/01)
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ of Hof van Justitie	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap/Europese Unie
IW 1990	Invorderingswet 1990
Leidraad Invordering 2008	Leidraad Invordering 2008 van 15 december 2015, BLK-B2015/1540M, ingangsdatum 1 januari 2016
MBB	Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk
MvA	Memorie van Antwoord
MvT	Memorie van Toelichting
nr.	Nummer
NTB	Nederlands Tijdschrift voor Bestuursrecht
NtEr	Nederlands Tijdschrift voor Europees recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFR-B	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen
OESO	Intergouvernementele organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OLAF	Office de Lutte Anti-Fraude: het Europees Bureau voor fraudebestrijding
p.	Pagina
Pb	Publicatieblad van de Europese Unie
REALaw	Review of European Administrative law
r.o.	Rechtsoverweging
SEW	Sociaal Economische wetgeving: Tijdschrift voor Europees en economisch recht.
Stb.	Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden
Stcrt.	Staatscourant van het Koninkrijk der Nederlanden
SW 1956	Successiewet 1956
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemingsrecht
TvCR	Tijdschrift voor Constitutioneel Recht
utb	uitnodiging tot betaling
vgl.	vergelijk
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
V-N	Vakstudie Nieuws
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet BPM	Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992
Wet BRV	Wet op belastingen van rechtsverkeer
Wet DB 1965	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001

Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet MRB 1994	Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Wet VPB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen
WOB	Wet openbaarheid van bestuur
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Aanleiding onderzoek

Aanleiding

Tijdens mijn stage in 2011 bij de Hoge Raad moest de Hoge Raad beslissen in de *knoflookbollen*-zaak.[1] In deze zaak lag een vraag voor over het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. In het bijzonder ging het om de vraag welke rechten van verweer een belastingplichtige heeft wanneer de belastingdienst hem confronteert met statistisch bewijs waarvan de onderbouwing bij zowel de belastingplichtige als de belastingdienst niet bekend is. Deze zaak had mijn interesse, enerzijds omdat vanuit mijn werk als rechter rechtsbescherming voor mij altijd op de voorgrond staat en anderzijds, omdat de *knoflookbollen*-zaak een ander geliefd component omvat: statistisch bewijs. De Hoge Raad stelde prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie over het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Het Hof van Justitie was duidelijk: het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is niet geschonden als beide partijen over dezelfde stukken beschikken. Of die stukken voldoende onderbouwing geven van het door de belastingdienst ingenomen standpunt is een bewijskwestie. De waarde van het bewijs kwam daarmee op de voorgrond en werd het geschilpunt tussen partijen. Over de bewijsrechtelijke component heb ik destijds een artikel gepubliceerd.[2] De zaak bleef mij bezighouden en dan specifiek de vraag welke rechten van verweer een belastingplichtige toekomen. Op fiscaal gebied bestaat onduidelijkheid over de reikwijdte van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, specifiek ten aanzien van *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*.[3] Het eerste idee voor dit onderzoek was geboren: rechtsbescherming op het niveau van het Unierecht en de uitwerking daarvan op de Nederlandse fiscale praktijk.

1 Hof Amsterdam 10 mei 2012 nr. 10/00636, *NTFR* 2012/1402; HR van 12 juli 2013, nr. 12/02876, *BNB* 2013/228; HvJ 23 oktober 2014, zaak C-437/13 (Unitrading); Conclusie van A-G van Hilten van 13 mei 2015 in zaak nr. 12/02876, *NTFR* 2015/1857; HR 4 december 2015, nr. 12/02876bis, *NTFR* 2015/3136, *BNB* 2016/65; Hof Amsterdam 30 januari 2018, nr. 15/00859, ECLI:NL:GHAMS:2018:421 en HR 15 februari 2019, 18/00958, *BNB* 2019/82; Hof Amsterdam 27 oktober 2020, nr. 19/00225, ECLI:NL:GHAMS:2020:2792.

2 Keulemans 2015.

3 Brink, van den, e.a. 2017, p. 243: "Ook met betrekking tot het hoorrecht - het kernrecht van het verdedigingsbeginsel - bevat de Awb bepalingen waarvan men zich kan afvragen of deze steeds kunnen worden toegepast in de rechtspraktijk."; Brink, van den en Ouden, van, 2014, p. 88: "In de Nederlandse juridische literatuur is meermalen gesignaleerd dat de hoorregeling zoals die is neergelegd in afdeling 4.1.2 van de Awb waarschijnlijk niet door de Unierechtelijke beugel kan."; zie ook: Jans e.a. 2011, p. 190-191; Widdershoven e.a. 2007, p. 82-83; zie voor een andere opvatting Slooten, van, 2013.

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel had mijn interesse, mede omdat die onduidelijkheid in de praktijk steeds vaker tot problemen leidde.[4] Kleine schendingen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel hadden soms grote gevolgen (namelijk vernietiging van het gehele bezwarende besluit). Ik zal laten zien dat het *Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* rechtsbescherming biedt, dat dit recht beperkt kan worden en dat het mogelijk is de gevolgen van een inbreuk op dit recht in verhouding te laten zijn met de zwaarte van de geconstateerde schending van dit recht.

Rechtsbescherming is belangrijk

De overheid (het publieke domein) bemoeit zich met de samenleving (het private domein). De overheid is daarbij de samenleving gaan ordenen en verzorgen.[5] De overheidsbemoeienis op fiscaal terrein ziet enerzijds op de regulerende werking door belastingwetgeving en anderzijds op de controlebevoegdheden van de overheid. Daar waar de overheid ingrijpt in het private domein bestaat de behoefte zich tegen de overheidsbemoeienis te kunnen verdedigen. Met de toename van die overheidsbemoeienis ontstaat ook de behoefte aan meer rechtsbescherming.[6] Dit heeft de ontwikkeling van de rechtsbescherming van de burger bevorderd. Het belang van rechtsbescherming in belastingzaken is groot, omdat aan de belastingdienst zeer ruime bevoegdheden zijn toegekend.[7] Met de recente opkomst van 'big data' heeft de overheid nieuwe controlemogelijkheden.[8] De behoefte aan meer rechtsbescherming is daardoor mijns inziens actueler dan ooit. Rechtsbescherming, zo merkt Feteris op, omvat alleen de procedurele rechtsbescherming en niet de materieelrechtelijke bescherming van de rechtspositie van belastingplichtige via interpretatie van geschreven rechtsregels en via ongeschreven rechtsregels en rechtsbeginselen.[9] Het gaat hier dus niet om de vraag of een burger al dan niet gelijk heeft, maar alleen over de vraag of een burger zijn gelijk ook kan krijgen, als hij het heeft. In de discussie over rechtsbescherming ligt de nadruk in Nederland veelal op de bezwaarfase en op de gerechtelijke procedure. Ook Nederlandse wet- en regelgeving leggen daarop de nadruk in fiscale zaken.[10] Van Leijenhorst legt de nadruk echter op de rechtsbescherming voordat een geschil voor de rechter komt (inclusief bezwaarfase).[11] Daarin past niet alleen de Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen (controlefase), maar hoort mijns inziens ook de fase voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt, maar daartoe wel voornemens is (de fase van het voornemen). Stevens geeft aan dat rechtsbescherming weliswaar een kerntaak van de rechtelijke macht is (rechterlijke fase), maar dat in *eerste* instantie de wetgever rechtsbescherming serieus behoort mee te wegen (fase van wetgeving) en dat *vervolgens* de uitvoerende macht de rechtsbescherming moet respecteren

4 Brink, van den, e.a., 2017, p. 245-246.
5 Twist, van, 2011, p. 101; Langereis 1986, onder 1.1.
6 Gribnau 2015.
7 Gribnau 2011, onder 3.3.
8 Olsthoorn 2016.
9 Feteris 1995, onder 2.7.
10 Bij het bespreken van het nationale systeem van rechtsbescherming in hoofdstuk 9 wordt dit duidelijk.
11 Verslag door Kamminga 2015, onder punt 4 van hetgeen Van Leijenhorst bij het fiscaal café heeft gezegd.

(voorfase en de bezwaarfase).[12] Stevens plaatst de rechtsbescherming nadrukkelijk in de administratieve fase. De wetgever biedt algemene rechtsbescherming, de uitvoerende macht in de administratieve fase zorgt voor de algemene rechtsbescherming bij het uitvoeren van de wetten en voor de individuele rechtsbescherming bij elke individuele zaak die de uitvoerende macht onder ogen komt, terwijl de rechterlijke macht vooral zorgdraagt voor de individuele rechtsbescherming.

Beginselen kunnen rechtsbescherming bieden
Daar waar de toepassing van de wet in een concreet geval tot onredelijke resultaten leidt en interpretatie van de wet geen oplossing biedt, kunnen algemene beginselen soms een uitkomst bieden op het gebied van rechtsbescherming.[13] In de twintigste eeuw zijn beginselen een belangrijke rol gaan vervullen in de fiscale rechtsbescherming.[14] Niet alleen de toepassing van de wet, maar ook de wet zelf moet de toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen kunnen doorstaan. Ten aanzien van het Unierecht heeft het Hof van Justitie een belangrijke voortrekkersrol vervuld door het erkennen van een scala aan Unierechtelijke beginselen. Deze Unierechtelijke beginselen werken door naar het nationale recht van de lidstaten en kunnen daardoor ook in Nederland een grote rol spelen.[15] Feteris noemt in het kader van de rechtsbescherming specifiek het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.[16] Unierechtelijke beginselen kunnen onder omstandigheden bewerkstelligen dat een in overeenstemming met het Nederlands recht genomen besluit wordt vernietigd.

Al in 1974 heeft het Hof van Justitie *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*, erkend als algemeen beginsel van Unierecht. Het Hof van Justitie verwoordde dit in de zaak *Transocean Marine Paint Association* als volgt:

> "*Overwegende evenwel dat zowel uit de aard en het doel van de hoorprocedure als uit de artikelen 5, 6 en 7 van verordening nr. 99/63 blijkt, dat genoemde verordening, zelfs buiten de speciale gevallen van de artikelen 2 en 4, een toepassing is van de algemene regel dat de adressaten van overheidsbeslissingen, die aanmerkelijk in hun belangen worden getroffen, in staat moeten worden gesteld hun standpunt genoegzaam kenbaar te maken;*
>
> *Dat deze regel meebrengt dat de ondernemingen tijdig duidelijk op de hoogte worden gesteld van de wezenlijke inhoud der voorwaarden die de commissie voornemens is aan de ontheffing te verbinden, en dat zij gelegenheid hebben hun opmerkingen te harer kennis te brengen;*
>
> *Dat zulks in het bijzonder het geval is wanneer het, zoals in casu, om voorwaarden gaat waarbij niet te verwaarlozen en veel omvattende verplichtingen worden opgelegd;"*

12 Stevens 2018, onder 1.
13 Feteris 2017, onder 2.4.2.
14 Gribnau 2013, onder 2.2.
15 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 35.
16 Feteris 2017, onder 2.4.2.

Aan geciteerd oordeel van het Hof van Justitie lag een rechtsvergelijkend onderzoek ten grondslag.[17] Op het moment van erkenning van dit recht kenden nagenoeg alle lidstaten een dergelijk 'hoorrecht' vóór het opleggen van een bezwarend besluit.[18] Alleen Nederland en Italië beschikten op dat moment niet over een dergelijk recht. Alhoewel dit 'hoorrecht' per lidstaat verschilde en twee lidstaten het beginsel helemaal niet kenden, kwam A-G Warner op basis van de constitutionele tradities van de lidstaten tot de conclusie dat een lidstaat *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*, dient te eerbiedigen. Het Hof van Justitie deelde deze visie.[19] In Nederland leidde dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel een slapend bestaan met uitzonderingen op het terrein van het mededingingsrecht. Ook het *Sopropé*-arrest van 18 december 2008 van het Hof van Justitie schudde Nederland in eerste instantie niet wakker.[20] Dit terwijl het Hof van Justitie in het *Sopropé*-arrest ten aanzien van een bezwarend *fiscaal* besluit oordeelt 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 bepaald persoon vast te stellen. Vervolgens overweegt het Hof van Justitie dat dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, de gelegenheid moeten krijgen hun standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie het besluit wil baseren (ook wel genoemd: de punten van bezwaar). De adressaten dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken. De overwegingen van het Hof van Justitie in het *Sopropé*-arrest wijken nauwelijks af van de overwegingen die het Hof van Justitie in 1974 heeft gebruikt in het *Transocean Marine Paint Association*-arrest. Echter, eerst nadat rechtbank Haarlem (nu: rechtbank Noord-Holland) het *Sopropé*-arrest in 2009 toepaste, kwam *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* in Nederland in fiscale zaken in beeld.[21]

Het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent geen equivalent van *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.*[22] *De* Awb bevat wel bepaalde onderdelen die ook onderdelen zijn van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht legt de nadruk op een hoorrecht in de bezwaarfase, hetgeen tot problemen kan leiden in zaken waarin het Unierecht doorwerkt.[23] Verschillende auteurs noemen daarbij als

17 Conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).
18 Conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association): De conclusie laat zien dat dat hoorrecht per lidstaat wel enigszins verschilde.
19 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), punt 15.
20 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé).
21 Rechtbank Haarlem 12 maart 2009, nrs. AWB 07/6680 en 07/6681, ECLI:NL:RBHAA:2009:BH9755; Rechtbank Haarlem 3 april 2009, nr. AWB 08/1021, ECLI:NL:RBHAA:2009:BI9735.
22 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 88.
23 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 76.

problematisch het moment waarop een standpunt naar voren kan worden gebracht.[24] Geconstateerde verschillen tussen *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht hebben slechts zeer beperkt tot wijziging van Nederlandse wet- en regelgeving geleid. Pas in 2016 is in de Leidraad Invordering 2008 naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad dit Unierechtelijke recht vastgelegd voor bepaalde zaken over bestuurdersaansprakelijkheid.[25]

Als op het niveau van het Unierecht andere keuzes worden gemaakt dan in Nederland zijn genomen en Nederland zich niet aan het Unierecht aanpast, bestaan er verschillen tussen het Nederlandse recht en het Unierecht. Dergelijke verschillen kunnen (ongewenste) gevolgen hebben, zoals de vernietiging van fiscale besluiten waardoor een belastingplichtige de materieel verschuldigde belasting niet behoeft te voldoen.[26] Het is daarom van belang dat een bewustwording plaatsvindt van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Temeer nu belanghebbenden in toenemende mate in nationale procedures een beroep doen op het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.[27] Na het *Sopropé*-arrest blijkt – gelet op het aantal publicaties over het onderwerp en het aantal zaken waarbij dit speelt voor de rechter – in Nederland behoefte te bestaan aan meer duidelijkheid over *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neem*t.[28] Er bestaat behoefte aan duidelijkheid over de materiële inhoud van het beginsel, de interactie van dit beginsel met de algemene belangen van de lidstaten (zoals

24 Zie bijvoorbeeld: Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, Pelinck 2016A, Pelinck 2016B, Fortuin 2016A, Fortuin 2016B en Lammers 2012.

25 Artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008.

26 Zie bijvoorbeeld: HR 9 september 2016, nr. 15/02022, ECLI:NL:HR:2016:2029, *FutD* 2016-2182 (81 RO), onderliggende arrest: Hof Amsterdam, 26 maart 2015, nr. 12/01146, ECLI:NL:GHAMS:2015:2160, *FutD* 2015-1482.

27 Bekeken is in de database Legal Intelligence hoeveel hits de zoekterm 'verdedigingsbeginsel' en 'belastingrecht' oplevert voor belastingrecht en beperkt tot rechtspraak. Uit de dip in 2020 (212 hits) kan geen structurele daling worden geconcludeerd. Het aantal hits bij sluiting van dit onderzoek op 1 juli 2021 voor het jaar 2021 was al 183. Er lijkt de laatste jaren wel sprake van een afvlakking van de grafiek.

Mezouar en Gomes Vale Viga 2021: Zij geven aan dat de Hoge Raad blijkens een zoekopdracht op rechtspraak.nl vanaf 2013 27 arresten heeft gewezen over het verdedigingsbeginsel.

28 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 2.4: "Sinds *Sopropé* heeft alleen al de Hoge Raad in ruim 32 arresten zich uitgelaten over de toepassing van het verdedigingsbeginsel."; annotatie van J.A.R. van Eijsden bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136.

staatsveiligheid, volksgezondheid en het kunnen heffen en innen van belastingen) en over de mogelijke gevolgen van een schending. De jurisprudentie van het Hof van Justitie is casuïstisch van aard en biedt daardoor in een specifieke zaak wel duidelijkheid, maar zij biedt geen totaalbeeld. Met dit onderzoek wordt beoogd een dergelijk totaalbeeld te geven. Juist omdat Nederland *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* niet kende, en hier nog altijd niet (volledig) over beschikt, bestaat veel belangstelling voor dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. In de literatuur is meermalen gesignaleerd dat de Nederlandse hoorregeling van de Awb (afdeling 4.1.2 van de Awb) Unierechtelijk niet aanvaardbaar is.[29] Verschillende auteurs bepleiten dat het wenselijk is het Nederlandse recht in lijn te brengen met de eisen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, bijvoorbeeld door de codificatie van dit beginsel in de Awb of in een voorgestelde Europese Awb.[30] De verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het Unierecht leiden in Nederlandse fiscale zaken vaak tot een worsteling bij rechtsvormers en rechtstoepassers met het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.[31] Nederland lijkt Unierechtelijk uit de pas te lopen en het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel blijft daardoor de gemoederen bezighouden.[32] Dit onderzoek zal laten zien dat de frictie met het Unierecht er is, maar niet altijd zo groot is als wordt gedacht. Vooral ten aanzien van de mogelijke gevolgen van een schending *van het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* zijn er meer mogelijkheden dan nu worden toegepast. Ook laat het onderzoek zien dat aanpassingen van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht mogelijk en haalbaar zijn.

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt, past in de huidige maatschappelijke ontwikkelingen
Tijden veranderen. Rotmans betoogt dat de maatschappij zich bevindt in een periode die kan worden gedefinieerd als een verandering van een tijdperk, met een oude ordening die gebaseerd is op een dominante rol voor de overheid en die leidde tot een centraal geleide top-down gestuurde (heteronome) samenleving.[33] In de oude ordening past het horen in de bezwaarfase, zoals opgenomen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. De nieuwe ordening kent horizontale en decentrale verbanden (bottom-up). Deze autonome samenleving wil veel meer zelf de regie en zal de autonomie van een bestuursorgaan minder snel accepteren.[34] De Unierechtelijke keuze voor *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil*

29 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 88; Jans e.a. 2011, p. 190-192; Jans e.a. 2017, p. 243-245; Widdershoven e.a. 2007, p. 82-83. Zie voor een andere opvatting: Slooten, van, 2013.
30 Widdershoven e.a. 2007, onder bevindingen en aanbevelingen, p. XV; tekst voorgestelde Europese Awb: http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf.
31 Zie bijvoorbeeld: Jans e.a. 2017, hoofdstuk 6.
32 Zie bijvoorbeeld: Wolkers en Jeronimus 2018; annotatie J.A.R. van Eijsden bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136 onder 13: Van Eijsden geeft aan dat hij verwacht dat er over dit leerstuk nog vele andere arresten – en daarmee nieuwe inzichten – zullen volgen.
33 Rotmans e.a. 2014, H-1, onder De samenleving kantelt.
34 Rotmans e.a. 2014, H-1, onder De samenleving kantelt.

baseren in de voorfase past beter bij een bottom-upsamenleving dan een standpunt kenbaar mogen maken in een bezwaarfase. Vooraf een standpunt kenbaar mogen maken, kan ook een bijdrage leveren aan het zoveel mogelijk tegengaan van polariseren. In de literatuur wordt betoogd dat de wetgever onvoldoende oog heeft voor rechtsbescherming, terwijl dit voorop dient te staan.[35] Zelfs in ons 'polderland', met horizontaal toezicht, aangiftebelastingen, mediation en andere manieren om een geschil op te lossen (dejuridisering), neemt het aantal procedures in belastingzaken toe.[36] Rechtsbescherming blijft daarom van groot belang. Rechtsbescherming inpassen in de maatschappelijke ontwikkelingen kan wellicht een verdere toename van procedures voorkomen en zelfs de ingezette trend van meer procedures doen kantelen. Het past ook bij de trend die de OESO heeft gesignaleerd dat steeds meer, vooral niet Europese landen, het heffen van belasting over inkomen laten plaatsvinden op basis van self-assessment. Dus vanuit een bottom-up methode.

1.2 Een eerste verkenning van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel

In de inleiding is reeds aangestipt dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel verschillende onderdelen omvat, waaronder *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*. Het onderzoek in deze paragraaf maakt duidelijk welke onderdelen het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel omhelst. Deze paragraaf laat zien dat het onderzoeken van het gehele Unierechtelijke verdedigingsbeginsel de reikwijdte van één enkel promotieonderzoek ver te buiten gaat. Om die reden moet ik keuzes maken.

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is tot ontwikkeling gekomen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. In 1974 heeft het Hof van Justitie in het *Transocean Marine Paint Association*-arrest overwogen dat de hoorprocedure een toepassing is van de algemene regel dat bestuursorganen de adressaten van overheidsbeslissingen, die aanmerkelijk in hun belangen worden getroffen, in staat moeten stellen hun standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.[37] Het Hof van Justitie heeft na het *Transocean Marine Paint Association*-arrest het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel uitgebouwd. Verschillende auteurs onderkennen op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie de volgende aspecten van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel:[38]

– het recht een standpunt kenbaar te mogen maken;

35 Feteris 2018: Feteris bespreekt hoe hij Van Leijenhorst ziet en diens visie op rechtsbescherming, waarbij Feteris uitspraken van Van Leijenhorst weergeeft, zie onder andere paragraaf 5.1.

36 https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/11/04/18e-halfjaarsrapportage: Blijkens tabel 4 van de 18e halfjaarsrapportage van de belastingdienst werden het eerste half jaar van 20 15 314.746 bezwaren ingediend en in het eerste half jaar van 20 16 406.703. De latere halfjaarsrapportages geven deze informatie niet meer.

37 Het standpunt naar behoren en effectief kenbaar maken wordt ook aangeduid als: het recht van hoor en wederhoor, hoorrecht en hoorprocedure.

38 Zie bijvoorbeeld: Widdershoven e.a. 2007. p. 80-81 (Widdershoven e.a. gaan uit van zes elementen, zij noemen wel het zevende element bij het recht op inzage in de stukken); Gerrits-Janssens 1998 (zeven/acht elementen); Moor, de - Vugt, van, 1993, p. 88 (drie elementen, niet het recht op geheimhouding van stukken) en Mezouar en Gomes Vale Viga 2012 onder 2; Keulemans 2016A onder 2.1.

- het recht op informatie;
- het recht op (inzage in) de stukken;
- het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging;
- het recht op geheimhouding van stukken;
- het recht op bijstand en legal privilege; en
- het recht zichzelf niet te incrimineren.

De auteurs brengen daarbij geen ordening aan van de verschillende aspecten van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Mijns inziens zijn de zeven aspecten te ordenen in vier onderdelen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel waarvan één onderdeel vier deelaspecten heeft. Dat het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken uit vier deelaspecten bestaat, wordt hierna kort aangestipt en nader besproken in hoofdstuk 5. In dat hoofdstuk komt de samenhang tussen die deelaspecten aan de orde die samen *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* vormen. De ordening ziet er als volgt uit:

Figuur 1

Het recht op geheimhouding van stukken (eerste onafhankelijke onderdeel)
Een persoon heeft onder omstandigheden recht op geheimhouding van stukken die de persoon aan een bestuursorgaan ter beschikking stelt.[39] Een bestuursorgaan mag deze documenten, als die 'zakengeheimen' bevatten en die ter onderbouwing dienen van een (voorgenomen) bezwarend besluit van een ander persoon, niet aan deze laatste persoon ter inzage geven. Deze geheimhouding van stukken (een recht van degene die de stukken heeft verschaft) kan dan voor de andere persoon (de belanghebbende bij het voorgenomen bezwarende besluit) een beperking inhouden van zijn recht op (inzage in) de stukken die ten grondslag liggen aan het voorgenomen besluit (zie hierover meer in paragraaf 5.4.2).

39 GvEA 10 maart 1992, zaak T-10/89, (Hoechst), punt 53 e.v.; HvJ 24 juni 1986, zaak 53/85, (Akzo Chemie), punten 24-29; Gerrits-Janssens 1998, p. 195/196.

Het recht op bijstand en legal privilege (tweede onafhankelijke onderdeel)
Een belanghebbende heeft recht op bijstand van een advocaat en de communicatie tussen de belanghebbende en de advocaat is – kort gezegd – vertrouwelijk.[40] Het Hof van Justitie heeft in de zaak *AM & S* over dit onderdeel geoordeeld dat in de nationale rechtsstelsels van de lidstaten gemeenschappelijke criteria zijn te vinden over de wijze waarop die rechtsstelsels in vergelijkbare omstandigheden de vertrouwelijkheid van de briefwisseling tussen een advocaat en zijn cliënt beschermen. Hiervan is sprake als deze briefwisseling enerzijds heeft plaatsgevonden in het kader en ten behoeve van de verdediging van de cliënt, en anderzijds afkomstig is van een onafhankelijke advocaat, dat wil zeggen een advocaat die niet in dienst is bij zijn cliënt.

Het recht zichzelf niet te incrimineren (derde onafhankelijke onderdeel)
Het recht zichzelf niet te incrimineren als onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (ook nemo-teneturbeginsel genoemd) houdt in dat een belanghebbende niet behoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling.[41] Duidelijk is dat dit recht in ieder geval bestaat ten aanzien van fiscale boeten.[42]

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken (vierde onafhankelijke onderdeel)
Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken is het vierde onafhankelijke onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel en wordt ook vaak aangeduid als het recht op 'hoor en wederhoor', het 'hoorrecht' en het 'recht op verweer'.[43] Deze benamingen dekken niet helemaal de lading en kunnen een verkeerd beeld geven van het recht, bijvoorbeeld door bij de belanghebbenden de indruk te wekken dat het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken een recht inhoudt om dit mondeling te mogen doen via een hoorgesprek zoals het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht dit kent.[44] Dit is, zo zal later blijken, niet juist (paragraaf 5.4). Ook zorgt het verschil in terminologie voor verwarring met het Nederlandse hoorrecht. De juiste weergave van dit recht is:

> **Het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.**

Deze beschrijving dekt de lading van dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Het steeds volledig opvoeren van voormelde beschrijving zal de leesbaarheid van dit onderzoek niet bevorderen. Daarom zal ik vanaf nu dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel aanduiden met de term ***'het kenbaarmakingsbeginsel'***. Ik heb

40 HvJ 18 mei 1982, zaak 155/79, (AM & S), punt 18 e.v.; HvJ 14 september 2010, zaak C-550/07 P, (Akzo Nobel Chemicals en Akcros Chemicals), punt 40 e.v.; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.5.1 en 2.2.5.2.
41 HvJ 18 oktober 1989, zaak 374/87, (Orkem), punt 35; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.6.
42 Zie voor een uitvoerige beschouwing ten aanzien van dit recht de dissertatie van Wijsman, 2017.
43 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), punt 15; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 28; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punten 33 tot en met 38; HvJ 21 november 2018, zaak C-648/16, (Fontana), punt 43.
44 Zie bijvoorbeeld HR 22 maart 2019, nr. 18/01157, r.o. 2.1, en de annotatie van A.J.H. van Suilen bij dit arrest in *BNB* 2019/92 onder 5.

voor deze term gekozen omdat 1) het in het kort de kern weergeeft van *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt:* het recht van de burger zich geïnformeerd te mogen uiten en omdat 2) deze term het beginselkarakter van het recht weergeeft.

In het naar behoren en effectief kenbaar maken ligt besloten dat het niet alleen gaat om de mogelijkheid een standpunt kenbaar te mogen maken, maar dat het kenbaar maken naar behoren en effectief moet kunnen zijn. Het kenbaar maken moet ten dienste staan van de verdediging. Teneinde een standpunt kenbaar maken ook naar behoren en effectief te laten zijn, omvat het kenbaarmakingsbeginsel vier deelaspecten: 1) het recht op informatie over de elementen waarop het bestuursorgaan het voorgenomen besluit wil baseren, 2) het recht op (inzage in) de stukken, 3) het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging ten aanzien van het voorgenomen besluit en 4) het recht het standpunt kenbaar te mogen maken ten aanzien van het voorgenomen besluit.

Het eerste deelaspect, het recht op informatie, betreft de passieve kant van het kenbaarmakingsbeginsel.[45] Het gaat hier om het recht van de belanghebbende om passief, dus zonder acties van de belanghebbende, informatie te ontvangen van het bestuursorgaan dat voornemens is een bezwarend besluit te nemen. In de zaak *ICI* overweegt het Hof van Justitie hierover dat ter verzekering van de rechten van de verdediging het in de administratieve procedure voldoende is wanneer het bestuursorgaan de ondernemingen inlicht over de wezenlijke feiten waarop de bezwaren berusten.

Het recht op (inzage in) de stukken is het tweede deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel.[46] In het arrest *Aalborg Portland* overweegt het Hof van Justitie dat het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging het recht van toegang tot het dossier omvat en dat de betrokken onderneming de mogelijkheid moet worden gegeven alle stukken van het dossier te onderzoeken die voor haar verdediging relevant kunnen zijn.[47]

Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging is het derde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel.[48] Dit deelaspect is de schakel tussen het ontvangen van informatie van het bestuursorgaan (passieve kant) en het vervolgens geïnformeerd mogen reageren, het mogen geven van informatie aan het bestuursorgaan (actieve kant). Het Hof van Justitie overwoog in het *Sopropé*-arrest dat wanneer een nationale wettelijke of bestuursrechtelijke regeling een minimum- en een maximumtermijn vaststelt voor de indiening van de opmerkingen van de belanghebbenden, de nationale rechter zich

45 Zie bijvoorbeeld: HvJ 14 juli 1972, zaak 48/69, (ICI), punt 22; HvJ 13 februari 1979, zaak 85/76, (Hoffmann-La Roche), punt 11; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 50.

46 HvJ 7 januari 2004, zaken C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, (Aalborg Portland), punt 68; HvJ 2 oktober 2003, zaak C-199/99 P, (Corus UK), punten 125-128; HvJ 13 februari 1979, zaak 85/76, (Hoffmann-La Roche), punt 11; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 315; Zie ook Peers e.a. 2014, p. 1073 en 1082.

47 HvJ 7 januari 2004, zaken C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, (Aalborg Portland), punt 68.

48 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 44; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 33.

ervan dient te vergewissen of de gegeven termijn de belanghebbende daadwerkelijk de mogelijkheid heeft geboden zijn rechten van verdediging uit te oefenen.[49]

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken is het vierde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel en betreft de 'actieve' kant daarvan[50]. De belanghebbende kan zelf actief informatie aan het bestuursorgaan doen toekomen; zijn standpunt kenbaar maken. Tussen de actieve en passieve kant bestaat een duidelijke samenhang. Het ontvangen van informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren is een essentiële voorwaarde voor het adequaat (geïnformeerd) kunnen geven van een reactie over deze elementen.

Als een belanghebbende alle vier de deelaspecten kan vervullen, dan heeft de belanghebbende zijn standpunt *naar behoren en effectief* kenbaar kunnen maken.

Nadere bestudering van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel laat zien dat dit beginsel nog meer onderdelen omvat. Jansen en Langbroek hebben de verschillende Unierechtelijke verdedigingsrechten voor de administratieve fase in beeld gebracht.[51] Deze Unierechtelijke verdedigingsrechten heb ik voor dit onderzoek ingedeeld naar de verschillende stadia die een zaak kan doorlopen bij een bestuursorgaan: de onderzoeksfase zonder de betrokkenheid van een belanghebbende, de onderzoeksfase met betrokkenheid van de belanghebbende en de fase van het voornemen. Gezamenlijk worden deze fasen ook de voorfase genoemd. De fasen daarna behandel ik hier niet, omdat later zal blijken dat het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing is op de fasen na de voorfase (paragraaf 5.3.2).

Onderzoeksfase zonder betrokkenheid van de belanghebbende
Allereerst licht ik de rechten van de verdediging vanaf het begin van de onderzoeksfase toe. Dit is de fase waarbij nog geen belanghebbende is betrokken. Het onderzoek van Jansen en Langbroek levert in combinatie met de al hiervoor in deze paragraaf vermelde informatie de volgende Unierechtelijke rechten van de verdediging op voor deze fase:
- de onschuldpresumptie;
- het recht op legal privilege;
- het recht op een onpartijdige behandeling; en
- het ne bis in idem-beginsel.

Het recht op legal privilege is al kort toegelicht in deze paragraaf. Communicatie tussen de belanghebbende en de advocaat is – kort gezegd – vertrouwelijk. Een bestuursorgaan kan dan in de onderzoeksfase niet bijvoorbeeld bij een derde, de advocaat, deze communicatie opvragen. Ook als zij op andere wijze deze informatie tot zich krijgen, mag deze informatie niet worden gebruikt. De overige rechten houden – in het kort – het volgende in: op grond van de onschuldpresumptie wordt eenieder voor onschuldig gehouden tot het tegendeel is bewezen. Het is daarbij aan het bestuursorgaan het bewijs voor een bezwarend besluit te leveren. Het recht op een onpartijdige behandeling ziet erop toe dat de medewerkers

49 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 44.
50 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé); HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino).
51 Jansen en Langbroek 2007.

van een bestuursorgaan hun functie zonder vooroordelen dienen te vervullen. Zij moeten tijdens het onderzoek open blijven staan voor bewijsmiddelen die op een andere gang van zaken duiden dan de veronderstelde. Ten slotte het ne bis in idem-beginsel: dit beginsel houdt in dat de belanghebbende niet voor een tweede keer mag worden berecht of gestraft voor een strafbaar feit waarvoor de belanghebbende al is veroordeeld of waarvan hij is vrijgesproken.

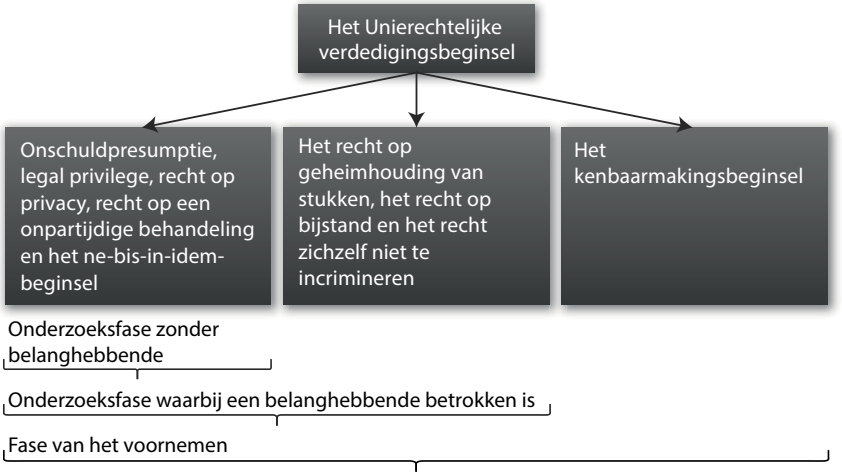
Onderzoeksfase met betrokkenheid van de belanghebbende
Als een belanghebbende betrokken raakt bij een onderzoek wordt een volgende fase ingeluid, de onderzoeksfase met betrokkenheid van de belanghebbende. De Unierechtelijke verdedigingsrechten tijdens het onderzoek, vanaf het moment dat de belanghebbende direct betrokken raakt bij het onderzoek, zijn:
- de onschuldpresumptie;
- het recht op legal privilege;
- het recht op een onpartijdige behandeling;
- het ne bis in idem-beginsel;
- **het recht op geheimhouding van stukken;**
- **het recht op bijstand; en**
- **het recht zichzelf niet te incrimineren.**

De verdedigingsrechten van de voorliggende fase zijn nog steeds van kracht, maar de belanghebbende heeft er rechten bijgekregen. De belanghebbende mag zich laten bijstaan en hoeft zichzelf niet te incrimineren. Bovendien gaat het recht op geheimhouding van stukken spelen. Deze rechten zijn aan het begin van deze paragraaf reeds toegelicht.

Fase van het voornemen
Naar aanleiding van de onderzoeksfase, al dan niet met betrokkenheid van de belanghebbende, kan het bestuursorgaan voornemens zijn ten aanzien van een specifieke belanghebbende een bezwarend besluit te nemen: de fase van het voornemen. In deze fase zijn de verdedigingsrechten:
- de onschuldpresumptie;
- het recht op legal privilege;
- het recht op een onpartijdige behandeling;
- het ne bis in idem-beginsel;
- het recht op geheimhouding van stukken;
- het recht op bijstand;
- het recht zichzelf niet te incrimineren;
- **het recht op informatie over de essentiële punten van het voorgenomen besluit/ het recht op een besluit dat met redenen is omkleed (motiveringsbeginsel);**
- **het recht op inzage in het dossier/recht op vertaling van stukken;**
- **het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging; en**
- **het recht een standpunt kenbaar te mogen maken.**

In de fase van het voornemen lopen de verdedigingsrechten van de onderzoeksfase door. Bepaalde verdedigingsrechten krijgen daarbij een ander accent (kleur). Daar waar het recht op een onpartijdige behandeling in de onderzoeksfase vooral het accent legt op het

niet-negeren van ontlastend bewijs en het openstaan voor onschuld (het niet hebben van een tunnelvisie), verschuift na het voornemen een bezwarend besluit op te leggen het accent van dat recht. De medewerkers van het bestuursorgaan dienen nog steeds open te staan voor een andere lezing en voor ontlastend bewijs, maar hebben wel besloten een bezwarend besluit op te leggen. De medewerkers moeten open blijven staan voor de eventuele inbreng van de belanghebbende. De belanghebbende krijgt er weer verdedigingsrechten bij. Deze rechten zijn al eerder in deze paragraaf toegelicht. Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel ziet er voor de voorfase als volgt uit:



Figuur 2

Blijkens de jurisprudentie van het Hof van Justitie omvat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel ook het recht op een doeltreffende voorziening in rechte.[52] Het recht op een doeltreffende voorziening in rechte houdt in dat eenieder recht heeft op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat bij de wet is ingesteld. De schematische weergave van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel kan daarmee nog verder worden uitgebreid. De inventarisatie maakt duidelijk dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, ook wel het Unierechtelijke beginsel van effectieve rechtsbescherming genoemd, een breed beginsel is met een grote reikwijdte. Met betrekking tot dit onderzoek zal ik daarom keuzes moeten maken ten aanzien van de reikwijdte van het onderzoek en zal ik het onderzoek beperken tot het kenbaarmakingsbeginsel.

1.3 Doelstelling van het onderzoek en de onderzoeksvraag

De doelstelling van onderhavig onderzoek is allereerst gelegen in een inventarisatie van de omvang van het kenbaarmakingsbeginsel en de rechtsbescherming die dit beginsel aan een belanghebbende biedt. Op dit moment is nog geen uitvoerig onderzoek op dit punt

52 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 64 e.v.

verricht. De in de literatuur opgeworpen vragen ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel en de verschillende visies van verschillende auteurs maken het nut van een dergelijke inventarisatie duidelijk.[53] In de rechtspraktijk bestaat onduidelijkheid over de vraag hoe het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht zich verhoudt tot het kenbaarmakingsbeginsel. Er bestaat onduidelijkheid over de inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel vooral ten aanzien van het moment van 'horen' en het recht op (inzage in) de stukken en het is onduidelijk wanneer en op welke wijze beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel mogelijk zijn. Het is van belang te onderzoeken of schending van het kenbaarmakingsbeginsel kan worden voorkomen. Bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel bestaat onduidelijkheid over de vraag of een kleine schending altijd in vernietiging van het gehele besluit moet resulteren en daarmee grote gevolgen kan hebben. Onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel kan bijdrage aan het denken over grondrechten en over de tenuitvoerlegging van het Unierecht. De centrale onderzoeksvraag die in het kader van dit onderzoek wordt behandeld, luidt daarom als volgt:

> ***In hoeverre voldoet het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met deze uitgangspunten en criteria?***

Het kenbaarmakingsbeginsel is in Nederland een 'trending topic'. Het aantal nationale procedures waarin een belanghebbende een beroep doet op het kenbaarmakingsbeginsel, is in de laatste jaren gestegen. Ook is het aantal artikelen en annotaties over het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel toegenomen.[54] Over de inhoud, de inroepbaarheid, het toepassingsbereik van het kenbaarmakingsbeginsel en de rechtsgevolgen van een (succesvol) beroep op schending van het kenbaarmakingsbeginsel bestaat in het belastingrecht nog onduidelijkheid.[55] Het bieden van meer handvatten is van belang, omdat de invloed van het Unierecht groot is en naar verwachting nog zal toenemen.[56] Het is daarom van belang het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht 'verdedigingsproof' te maken, zodat conformiteit bestaat met het kenbaarmakingsbeginsel.[57] Aangezien de inhoud, de inroepbaarheid, het toepassingsbereik van het kenbaarmakingsbeginsel en de rechtsgevolgen van een succesvol beroep op schending van het kenbaarmakingsbeginsel nog niet altijd duidelijk zijn, is het vaak lastig de uitkomst van een (gerechtelijke) procedure, waar een gestelde schending van dit beginsel speelt, te voorspellen. Het is wenselijk een evenwicht te vinden tussen enerzijds de belangen van de Nederlandse staat ten aanzien van het heffen en innen van belastingen en anderzijds de individuele belangen van de belanghebbenden. Naar mijn inschatting is de rechtspraktijk gediend met een dergelijk onderzoek. Alhoewel op sommige vlakken toekomstige Europese en Nederlandse jurisprudentie duidelijkheid zal

53 Zie bijvoorbeeld: Fortuin 2016B: de verschillende formuleringen van de HR ten aanzien van het 'andere afloop'-criterium, Fortuin 2016A die uitgaat van de toepassing van artikel 41 van het Handvest op de lidstaten en Nijnatten, van, 2018: waarin Nijnatten verwoordt dat Fierstra artikel 41 van het Handvest niet van toepassing acht op de lidstaten, en bijvoorbeeld Wolkers en Mennes 2016 die zich afvragen waarom BTI- en BOI-beschikkingen zijn uitgezonderd van het horen in de voorfase.

54 Zie grafiek in de voetnoot in paragraaf 1.1.

55 Bongaarts 2013.

56 Zie onder andere: Dam, van en Eijsden, van, 2008, onder 1; Prechal en Widdershoven 2017, p. 473.

57 Dam, van en Eijsden, van, 2008, onder 1.

moeten verschaffen ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel, kan onderzoek daarnaar meer duidelijkheid creëren, de bekendheid van het kenbaarmakingsbeginsel vergroten, de discussie op gang houden en oplossingen aanreiken. De verwachting bestaat dat dit onderzoek enkele essentiële verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel aan het licht zal brengen.

1.4 Afbakening van het onderzoek en de onderzoeksmethode

Afbakening
In paragraaf 1.2 is naar voren gekomen dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel verschillende onderdelen omvat en dat ik in het onderzoek keuzes zal moeten maken om de omvang van het onderzoek te kunnen beperken. De eerste keuze is, zoals ook blijkt uit de onderzoeksvraag, het beperken van het onderzoek tot het kenbaarmakingsbeginsel. Deze keuze is gemaakt, omdat juist ten aanzien van dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel een spanningsveld lijkt te bestaan tussen het Unierecht en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht.

Ten tweede beperkt dit onderzoek zich tot de betekenis van het kenbaarmakingsbeginsel voor het belastingrecht. Hierbij zal worden onderzocht of het soort belastingen (aanslagbelastingen of aangiftebelastingen) van belang is en of relevant is wat voor soort besluit het bestuursorgaan wil nemen, bijvoorbeeld of sprake is van een voorgenomen besluit op aanvraag of van een voorgenomen besluit zonder aanvraag of van een fiscale bestuurlijke boete. De mogelijkheid een belastingplichtige onder omstandigheden strafrechtelijk te vervolgen, laat ik buiten dit onderzoek. Ik beperk mijn onderzoek tot het (fiscale) bestuursrecht (derde beperking). Jurisprudentie van de andere rechtsgebieden zal worden onderzocht en verwerkt voor zover relevant. Ook laat ik de toeslagen buiten dit onderzoek. De toeslagen kennen een (deels) ander formeel regime (Awir) en ten aanzien van de toeslagen spelen nog veel andere discussies (vierde beperking).

Aangezien het kenbaarmakingsbeginsel een recht van een belanghebbende betreft, houdt dit een vijfde beperking in van het onderzoek. Ik onderzoek op welke stukken een belanghebbende recht heeft en niet of het bestuursorgaan recht heeft op stukken van de belanghebbende. Alleen het voorgenomen handelen van een bestuursorgaan is immers onder omstandigheden onderworpen aan de vereisten van het kenbaarmakingsbeginsel. Het betreft (onder omstandigheden) een plicht voor de belastingdienst. Maar het is een recht voor de belanghebbende.

Vorenstaande betekent ook dat andere Unierechtelijke beginselen in principe niet bij het onderzoek worden betrokken (zesde beperking). Echter ten aanzien van het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel zijn onder andere het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkwaardigheidsbeginsel van belang. Deze beginselen komen enkel voor zover zij het kenbaarmakingsbeginsel raken aan de orde. Aangezien zowel artikel 47 als 48 van het Handvest, waarin het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel voor bepaalde situaties (deels) is gecodificeerd, expliciet verwijzen naar het EVRM, zal het EVRM kort de revue passeren. Het EVRM komt daarbij alleen ter invulling van het kenbaarmakingsbeginsel in beeld.

Onderzoeksmethode
Dit onderzoek is verricht aan de hand van de literatuur en de jurisprudentie. Daarbij is naast Nederlandse literatuur ook gebruikgemaakt van buitenlandse (Engelstalige en Duitstalige) literatuur. Aangezien het hier een Unierechtelijk beginsel betreft, is de meeste aandacht besteed aan arresten van het Hof van Justitie en hier en daar aan die van het Gerecht. Daarnaast is de Nederlandse rechtspraak van de Hoge Raad en lagere rechtspraak onderzocht om te bezien hoe in Nederland met het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, wordt omgegaan. Aangezien de relevante artikelen van de Awb niet alleen van toepassing zijn op fiscale geschillen, maar ook op bestuursgeschillen, is voor de uitlegging van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht naast de arresten van de Hoge Raad ook aandacht besteed aan arresten van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State en de uitspraken van de Centrale Raad van Beroep. Ook uitspraken van lagere bestuursrechters zijn bij het onderzoek betrokken indien deze relevant of illustratief zijn.

Ik heb gebruik gemaakt van Alexy's 'Law of Balancing' als een structurerend instrument bij het wegen van beginselen. De 'Law of Balancing' laat zien welke vragen dienen te worden beantwoord bij het wegen van concurrerende beginselen. Door het structureren vanuit de 'Law of Balancing' kunnen inzichten worden verkregen over de wijze waarop het Hof van Justitie omgaat met het wegen van concurrerende beginselen. Daarnaast kunnen daarmee omstandigheden worden onderkend die van belang kunnen zijn bij het wegen van concurrerende beginselen in het algemeen en die specifiek van belang kunnen zijn bij het wegen van met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen. Met behulp van deze structurering zal bezien worden of voor het kenbaarmakingsbeginsel een omstandighedencatalogus kan worden opgesteld. Een omstandighedencatalogus biedt inzicht wanneer de weging tussen het kenbaarmakingsbeginsel en daarmee concurrerende beginselen in het voordeel zal uitvallen van het kenbaarmakingsbeginsel en wanneer niet.

Ik beperk mij bij het onderzoeken van het 'andere afloop'-criterium tot de Nederlandse jurisprudentie. Het is zonder goede kennis van de talen en het procesrecht van de lidstaten niet goed mogelijk jurisprudentie met betrekking tot het kenbaarmakingsbeginsel van de verschillende lidstaten te achterhalen en te doorgronden. Bovendien kennen de meeste lidstaten vanuit hun nationale recht een vorm van het horen voordat een bezwarend besluit wordt genomen. Dat heeft tot gevolg dat uitspraken die op het kenbaarmakingsbeginsel zien, veelvuldig zullen zijn gebaseerd op de nationale wetgeving van de lidstaten. Niet alleen de vertroebeling door nationale wetgeving geeft daarbij problemen, maar de invulling van het 'andere afloop'-criterium van andere lidstaten is niet voorgelegd aan het Hof van Justitie.

1.5 Opbouw van het onderzoek

Allereerst wordt aandacht besteed aan bepaalde aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht (zie hoofdstuk 2). In dat kader komen de verschillende methoden van belastingheffing, besluiten op aanvraag en de bestuurlijke boeten aan bod en de wijze waarop een belanghebbende tegen fiscale besluiten op kan komen. Vervolgens wordt het systeem van het douanerecht naast het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht gezet. Daarna wordt aandacht besteed aan grondbeginselen binnen het Unierecht (Unierechtelijke beginselen) en het relatieve karakter en de functies van deze beginselen (hoofdstuk 3).

Vervolgens wordt de doorwerking van Unierechtelijke beginselen onderzocht (hoofdstuk 4). Het kenbaarmakingsbeginsel wordt met de algemene kennis uit de eerdere hoofdstukken in kaart gebracht in hoofdstuk 5 en hier wordt ook de reikwijdte van dit beginsel onderzocht. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat er geen met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen zijn. Aansluitend wordt aandacht besteed aan de codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het Handvest en het DWU. Daarna komt het beperken van beginselen aan de orde (hoofdstuk 6). Eerst vanuit een theoretisch kader en vervolgens wordt bezien welke omstandigheden een rol kunnen spelen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Hierbij zal worden onderzocht of het mogelijk is een omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel op te stellen. Vervolgens wordt onderzocht wanneer schending van het kenbaarmakingsbeginsel gevolgen kan hebben en welke gevolgen mogelijk zijn (hoofdstuk 7). Hierbij wordt het 'andere afloop'-criterium voor het vernietigen van bezwarende besluiten bestudeerd. Hierna wordt nagegaan hoe verschillende onderdelen van het kenbaarmakingsbeginsel voorkomen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht (hoofdstuk 8). Daarbij wordt bekeken in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet aan het kenbaarmakingsbeginsel. Vervolgens wordt bezien welke beperkingen van het hoorrecht het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent en of deze beperkingen schendingen op kunnen leveren van het kenbaarmakingsbeginsel. Ook wordt onderzocht welke gevolgen in Nederland kunnen worden verbonden aan schendingen van het hoorrecht. Ten slotte wordt in het laatste hoofdstuk de onderzoeksvraag beantwoord (hoofdstuk 9). Daarbij begin ik met een samenvatting van de hoofdstukken 2 tot en met 7. Vervolgens beantwoord ik het eerste deel van de onderzoeksvraag door deze samenvatting te koppelen aan de bevindingen van hoofdstuk 8. Hiermee wordt een overzicht gegeven van verschillen en overeenkomsten tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Vervolgens wordt het tweede deel van de onderzoeksvraag beantwoord. Bij het bespreken van de wijze waarop het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kan worden ingericht, zodat het in lijn is met de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt, zullen aanbevelingen worden gedaan.

HOOFDSTUK 2

Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht

Voordat ik het kenbaarmakingsbeginsel ga onderzoeken, is het van belang enige aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht te belichten. De samenhang tussen deze aspecten zal duidelijk worden in de komende hoofdstukken. Voor het onderzoek is het onder andere van belang inzicht te hebben in de Nederlandse heffingsmethoden. De heffingsmethoden worden besproken in de paragrafen 2.1.1 (heffing bij wege van aanslag) en 2.1.2 (heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte). Deze heffingsmethoden hebben een aantal fiscale besluiten tot gevolg, maar er zijn ook handelingen die niet als besluit in de zin van de Awb kwalificeren. Voor het onderzoek is van belang te weten wanneer er sprake is van een besluit van een bestuursorgaan in de zin van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht of inzake het douanerecht, omdat zal blijken dat het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht een verschillend besluitenbegrip kennen. De vraag die daarmee opkomt en ook zal worden onderzocht is welk besluitenbegrip het kenbaarmakingsbeginsel met zich brengt. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent ook beslissingen op aanvraag. Daarbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld beslissingen op het aanvragen van de ANBI-status of beslissingen op verzoeken om belasting op aangifte met een afwijkend tijdvak te mogen betalen.[1] Ook bij deze beslissingen wordt onderzocht wanneer sprake is van een besluit (paragraaf 2.1.3). Deze informatie over het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is noodzakelijk om een goed inzicht te krijgen in de overeenkomsten en de verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht. Vervolgens komen de Nederlandse fiscale bestuurlijke boeten aan bod in paragraaf 2.1.4. Daarbij wordt kort het verschil tussen een verzuim- en vergrijpboete besproken. Deze kennis is van belang bij het latere onderzoek naar het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Ook voor de analyse van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest is deze kennis nuttig. Ten slotte wordt de Nederlandse vervolgprocedure van bezwaar en beroep besproken (paragraaf 2.1.5). De begrippen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht blijken niet één op één gelijk te lopen met het douanerecht. Deze kennis is noodzakelijk om de jurisprudentie van het Hof van Justitie ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel te kunnen analyseren. Veel jurisprudentie ziet op het douanerecht en begrip van de verschillende termen helpt bij

1 Een ANBI is een algemeen nut beogende instelling (zie artikel 2 en 5b van de AWR). De ANBI-status brengt bepaalde belastingvoordelen met zich. Een gift aan een ANBI is aftrekbaar voor de belasting en een ANBI behoeft bijvoorbeeld geen erfbelasting of schenkbelasting te betalen over erfenissen en schenkingen die de ANBI ontvangt.

het vertalen van de jurisprudentie van het Hof van Justitie naar de Nederlandse situatie. Bovendien is deze kennis relevant bij het onderzoeken van de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

Zoals hiervoor benoemd, ziet veel jurisprudentie van zowel het Hof van Justitie en vooral ook van de Hoge Raad over het kenbaarmakingsbeginsel op het douanerecht. Basiskennis van het douanerecht is nodig om deze jurisprudentie te kunnen analyseren. Het douanerecht kent bijvoorbeeld een ander besluitenbegrip dan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en ook een andere definitie van beroep. Voorts is van belang dat het kenbaarmakingsbeginsel in het douanerecht is gecodificeerd. Bij het bespreken van het gecodificeerde kenbaarmakingsbeginsel en de in het douanerecht opgenomen uitzonderingen is kennis van bepaalde aspecten van het douanerecht noodzakelijk. Zonder kennis over wat precies een BTI- of BOI-beschikking is of wat een tariefcontingent inhoudt, kunnen de in het DWU gecodificeerde beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel niet worden geanalyseerd. De in de vorige alinea genoemde verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht zorgen ervoor dat er aandacht zal worden besteed aan de verschillende douanebesluiten, de bestuurlijke sancties in het douanerecht en de vervolgprocedure. In paragraaf 2.2 verschuift het onderzoek naar een aantal aspecten van het douanerecht: de ambtshalve beschikkingen in paragraaf 2.2.1, de beschikkingen op aanvraag in paragraaf 2.2.2., de bestuurlijke sancties in paragraaf 2.2.3 en de vervolgprocedure in paragraaf 2.2.4. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie.

2.1 Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Het formele belastingrecht bepaalt hoe materiële belastingschulden moeten leiden tot het betalen van de verschuldigde belasting. Materiële belastingschulden ontstaan uit de wet, de feiten en het tijdsverloop.[2] Voor de betaling is het noodzakelijk dat de verschuldigde belasting wordt vastgesteld, dit wordt de heffing van belasting genoemd.[3] Na de vaststelling van de belasting volgt de betaling daarvan, dit is de invordering van de verschuldigde belasting. Het formele belastingrecht is grotendeels opgenomen in de Awb, de AWR (lex specialis van de Awb) en de IW 1990. Voor douanerechten gelden de regels van het DWU en de ADW.[4] De twee Nederlandse methoden van het formaliseren van de materiële belastingschuld zijn de heffing bij wege van aanslag en de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte. Deze heffingsmethoden worden in de volgende paragrafen besproken.

2 Niessen en Hofstra 2010, onder 14.1.2; Okhuizen e.a. 2016, onder 2.1.

3 Feteris 2007, onder 1.2.

4 Douma e.a., 2019, onder 3.2.1; Okhuizen e.a. 2016, onder 1.1.2; Vliet, van, 2019, onder 1.2.3, 1.4.3.2 en 1.4.3.3: Een groot deel van het douanerecht is in 1992 geharmoniseerd op het niveau van de Europese Gemeenschap en de Europese Unie en neergelegd in Europese verordeningen. Eerst met verordening (EEG) 2913/92 (Communautair douanewetboek) en verordening (EEG) 2454/93 (TCDW). Het CDW is middels drie verordeningen (gedelegeerde verordening 2015/2446, uitvoeringsverordening 2015/2447 en verordening 2016/341) vervangen door het Douanewetboek van de Unie (DWU). Met de inwerkingtreding van een uniform douanewetboek van de Gemeenschap (CDW) en later van de Unie (DWU) is het douanerecht grotendeels Unierechtelijk geregeld. De onderdelen die het Unierecht niet regelt, mogen de lidstaten zelf regelen. Nederland doet dit voor bijvoorbeeld bepalingen met betrekking tot handhaving en controle en boeten in de Algemene douanewet (ADW).

2.1.1 Heffing bij wege van aanslag

Nederland kent twee methoden voor het formaliseren van de materiële belastingschuld. In deze paragraaf wordt de heffing bij wege van aanslag besproken. Deze belastingen worden aanslagbelastingen genoemd. Voorbeelden hiervan zijn de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de erfbelasting.[5] Bij een aanslagbelasting stelt de inspecteur de belastingschuld vast.[6] Hij doet dit meestal aan de hand van een door de belastingplichtige gedane aangifte. Dit laat onverlet dat bij een aanslagbelasting het initiatief bij de inspecteur ligt en het is de inspecteur die degene, die vermoedelijk belastingplichtig is, dient uit te nodigen tot het doen van aangifte.[7] De uitnodiging tot het doen van aangifte vermeldt op welke wijze de belastingplichtige de aangifte moet doen.[8] Een belastingplichtige, die niet door de inspecteur is uitgenodigd aangifte te doen, is verplicht de inspecteur te verzoeken hem uit te nodigen.[9] Door de aangifte beschikt de inspecteur over de benodigde gegevens om de materiële belastingschuld te bepalen en kan vervolgens de aanslag vaststellen. De aangifte neemt een belangrijke plek in, omdat het over het algemeen de belastingplichtige is die de feiten en omstandigheden die van belang zijn voor het bepalen van de belastingschuld het beste kent en dit via de aangifte aan de inspecteur kan meedelen.[10] De inspecteur is echter niet verplicht de aangifte te volgen.[11] De aangifte is daarmee voor een aanslagbelasting een hulpmiddel voor het vaststellen van de aanslag.

Bij een aanslagbelasting kan de inspecteur voorafgaande aan de vaststelling van de aanslag een voorlopige aanslag opleggen.[12] De belasting, die door middel van een voorlopige aanslag wordt geheven, wordt met de (definitieve) aanslag verrekend. Als blijkt dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, kan de inspecteur onder bepaalde voorwaarden, de te weinig geheven belasting navorderen.[13] Hiervoor moet sprake zijn van enig feit dat grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel, dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.

Voor het onderzoek is van belang wanneer sprake is van een besluit. In de Awb is een besluit gedefinieerd als een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan inhoudende

5 Zie: artikel 9.1, eerste lid, van de Wet IB 2001, artikel 24, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 37, eerste lid, van de SW 1956.
6 Artikel 11, eerste lid, van de AWR.
7 Artikel 6, eerste lid, van de AWR.
8 Artikel 8, eerste lid, van de AWR. Blijkens de19e halfjaarsrapportage 2017, p. 49 zijn ondernemers verplicht digitaal aangifte te doen en particulieren niet. Alhoewel particulieren de mogelijkheid hebben aangifte op papier te doen, doet ook zeker 97% van de particulieren digitaal aangifte.
9 Artikel 6, derde, lid, van de AWR en artikel 2 van de Uitvoeringsregeling AWR.
10 Roose 2019, p. 37.
11 Artikel 11, tweede lid, van de AWR.
12 Artikelen 13 en 14 van de AWR.
13 Artikel 16, eerste lid, van de AWR.

een publiekrechtelijke rechtshandeling.[14] Blijkens de Memorie van Toelichting moet om aan de definitie van een besluit te voldoen het besluit uit een schriftelijk stuk kenbaar zijn.[15] De wetgever was van mening dat van een bestuursorgaan in zijn algemeenheid een schriftelijke vastlegging van een besluit mag worden verlangd. Van een beschikking is sprake als het besluit niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan.[16] Gelet op het vorenstaande is de aanslag die de inspecteur vaststelt in de aanslagbelastingen een besluit en beschikking in de zin van de Awb. Deze definities van besluit en beschikking zijn van toepassing op het gehele bestuursrecht, waaronder het belastingrecht. Ook een voorlopige aanslag en een navorderingsaanslag zijn besluiten in de zin van de Awb.

2.1.2 Heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte

De tweede Nederlandse heffingsmethode is de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte. Deze heffingsmethode wordt ook een aangiftebelasting genoemd. Voldoen betekent het vervullen van een (eigen) verplichting, zodat voldoening op aangifte ziet op de betaling van de door de belastingplichtige zelf vastgestelde verschuldigde belasting.[17] Heffing bij wege van voldoening op aangifte vindt bijvoorbeeld plaats bij de omzetbelasting, de overdrachtsbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen, de motorrijtuigenbelasting en accijnzen.[18]

Afdracht houdt in dat iemand iets afstaat. Van afdracht is sprake als een inhoudingsplichtige een bedrag betaalt aan de belastingdienst, hoewel dat bedrag door iemand anders is verschuldigd. Voorbeelden hiervan zijn de loonbelasting en de dividendbelasting.[19] In het geval van afdracht op aangifte is naast de belastingplichtige ook een derde, de inhoudingsplichtige, bij de belastingheffing betrokken.

Bij een aangiftebelasting moet de belastingplichtige, nadat hij is uitgenodigd tot het doen van aangifte, *zelf* de belastingschuld formaliseren. Feteris noemt de aangiftebelasting daarom ook wel een 'doe-het-zelf-heffing'.[20] Het initiatief voor de aangiftebelasting ligt daarmee bij de belastingplichtige en niet bij de inspecteur.[21] De belastingplichtige moet de belastingschuld binnen één maand na het einde van het tijdvak overeenkomstig de aangifte betalen aan de belastingdienst.[22] Hiermee onderscheidt de aangiftebelasting zich van de aanslagbelasting, waarbij de betalingsplicht pas ontstaat nadat de inspecteur een aanslag heeft opgelegd.[23] De regels voor het doen van aangifte zijn voor aangifte- en

14 Artikel 1:3, eerste lid, van de Awb. Van een rechtshandeling is sprake in geval een handeling rechtsgevolg beoogt. Een rechtsgevolg is het gevolg met betrekking tot de rechtspositie van een (rechts)persoon dat het recht verbindt aan een bepaald rechtsfeit dat heeft plaatsgevonden.
15 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 1.3, p. 36.
16 Artikel 1:3, tweede lid, van de Awb).
17 Niessen en Niessen-Cobben 2018, onder 5.1.
18 Artikel 14 van de Wet OB 1968, artikel 17 van de Wet BRV, artikel 6 van de Wet BPM, artikel 14 van de Wet MRB 1994 en artikel 53, eerste lid, van de WA.
19 Artikel 27, eerste lid, van de Wet LB 1964 en artikel 7, eerste lid, van de Wet DB 1965.
20 Feteris 2005, onder 1.3.3.
21 Feteris 2005, onder 1.3.3.
22 Artikel 19, eerste lid, van de AWR.
23 Niessen en Niessen-Cobben 2018, onder 5.1.

aanslagbelastingen gelijk.[24] De functie van de aangifte bij een aangiftebelasting is anders dan de functie daarvan bij een aanslagbelasting. Bij een aangiftebelasting is de aangifte in wezen niet meer dan een hulpmiddel voor de belastingplichtige of inhoudingsplichtige om zelf de verschuldigde belasting te berekenen. Het draait bij een aangiftebelasting om de betaling (de voldoening of afdracht).[25] Niet de inspecteur, maar de belastingplichtige of inhoudingsplichtige is verantwoordelijk voor de juiste vaststelling van de belastingschuld en de betaling daarvan. De inspecteur is niet betrokken bij de voldoening of afdracht op aangifte. De belastingplichtige of inhoudingsplichtige neemt zelf de beslissing hoeveel belasting moet worden voldaan of afgedragen. De inspecteur kan, als de belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen niet of niet volledig wordt betaald, de te weinig betaalde belasting naheffen.[26] Een naheffingsaanslag is daarmee voor de aangiftebelastingen wat een navorderingsaanslag is voor de aanslagbelastingen, te weten een correctie van de in eerste instantie vastgestelde of betaalde belastingschuld.

De beslissing van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige hoeveel belasting moet worden voldaan of afgedragen is geen besluit of beschikking in de zin van de Awb. Daarbij moet het immers gaan om een schriftelijke beslissing *van een bestuursorgaan*.[27] De wetgever heeft dit onderkend en de voldoening of afdracht op aangifte *gelijkgesteld* aan een voor bezwaar vatbare beschikking, zodat een belastingplichtige of een inhoudingsplichtige bezwaar kan maken en beroep kan instellen tegen de voldoening op aangifte.[28] Een naheffingsaanslag is wel een besluit en een beschikking in de zin van de Awb.

2.1.3 Fiscale beslissingen op aanvraag

Naast de twee heffingsmethoden is voor dit onderzoek ook nog van belang dat het belastingrecht ook beslissingen kent, die de belastingdienst op aanvraag neemt. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld beslissingen op aanvragen van een aanwijzing als algemeen nut beogende instelling (ANBI) of beslissingen op aanvragen belasting per tijdvak te mogen voldoen.[29] Daarnaast kent bijvoorbeeld de Wet OB 1968 een aantal beslissingen die de belastingdienst op verzoek neemt, zoals beslissingen op een teruggaafverzoek en kent de Wet op de Accijns teruggaafverzoeken en bijvoorbeeld de mogelijkheid een vergunning te verzoeken voor een accijnsgoederenplaats.[30] Dergelijke verzoeken zijn aanvragen als bedoeld in artikel 1:3, derde lid, van de Awb.

Onder een aanvraag in de zin van artikel 1:3, derde lid, van de Awb wordt verstaan een verzoek van een belanghebbende aan een bestuursorgaan om een besluit te nemen. De inspecteur moet op de hiervoor genoemde verzoeken beslissen bij voor bezwaar vatbare

24 Artikelen 6 tot en met 10 van de AWR.
25 Artikel 19 van de AWR.
26 Artikel 20, eerste lid, van de AWR.
27 Niessen en Niessen-Cobben 2018, onder 5.1.
28 Artikel 26, tweede lid, van de AWR.
29 Artikel 5b, zesde lid, van de AWR, artikel 8 van de Wet BPM.
30 Artikel 1a, derde lid, artikel 5a, vijfde lid en artikel 30 van de Wet OB 1968, artikel 71, eerste lid, van de WA en de artikelen 39 en 42 van de WA.

beschikking.[31] Een afwijzende beslissing op een dergelijke aanvraag is echter geen besluit als bedoeld in artikel 1:3, eerste lid, van de Awb, omdat bij een afwijzing niet wordt voldaan aan het vereiste dat sprake moet zijn van een rechtshandeling. Het niet geven waar een belanghebbende om vraagt, heeft immers geen rechtsgevolg.[32] Een afwijzing van een aanvraag wordt daarom met een beschikking gelijkgesteld, zodat een belastingplichtige wel bezwaar kan maken en beroep kan instellen tegen de afwijzing.[33] Op de aanvragen zijn de bepalingen van de Awb voor beschikkingen op aanvraag van toepassing.[34] Het bestuursorgaan moet binnen een redelijke termijn op de aanvraag beslissen.[35] Het verzoek moet wel door de belanghebbende worden gedaan.[36] Een bestuursorgaan moet de rechtstreeks bij het besluit betrokken belangen afwegen en de belanghebbende onder bepaalde voorwaarden horen.[37]

2.1.4 Fiscale bestuurlijke sancties

Een specifieke groep fiscale besluiten zijn de fiscale bestuurlijke boeten. Deze fiscale bestuurlijke boeten bespreek ik hierna. Vooral bij de vraag wanneer een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel wenselijk kan zijn, is kennis hiervan van belang.

Een bestuurlijke sanctie is een door een bestuursorgaan wegens een overtreding opgelegde verplichting of onthouden aanspraak.[38] Kenmerkend voor bestuurlijke sancties is dat deze kunnen worden opgelegd zonder tussenkomst van een onafhankelijke rechter.[39] In de AWR is de regeling voor fiscale bestuurlijke boeten opgenomen in hoofdstuk VIIIA en de regeling maakt een onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten.[40] Boeten worden bij afzonderlijke, voor bezwaar vatbare beschikking, opgelegd.[41] Verder zijn formele bepalingen ten aanzien van bestuurlijke boeten opgenomen in de AWR en ten aanzien van beleidsregels in het BBBB.

Het belangrijkste verschil tussen de twee categorieën bestuurlijke boeten (vergrijp- en verzuimboeten) is het verwijt dat de belastingplichtige wordt gemaakt. Voor het opleggen van verzuimboeten is voldoende dat niet aan een bepaalde wettelijke verplichting is voldaan. Indien een belastingplichtige niet of niet tijdig aangifte doet, kan de inspecteur een verzuimboete opleggen.[42] Ook als een belastingplichtige niet tijdig betaalt, kan de inspecteur een verzuimboete opleggen of als een belastingplichtige niet aan bepaalde

31 Artikel 5b, zesde lid, van de AWR, artikel 8 van de Wet BPM en artikel 1a, derde lid, van de Wet OB 1968.
32 Barkhuysen e.a. 2018, onder 5.2.4.2.
33 Artikel 1:3, tweede lid, van de Awb.
34 Klap en Groenewegen 2019, p. 45.
35 Artikel 4:13 van de Awb.
36 ABRvS 29 maart 2017, ECLI:NL:RVS:2017:860.
37 Artikel 3:4, eerste lid, van de Awb.
38 Artikel 5:2 van de Awb.
39 Feteris 2002, onder 1.2.1.
40 Artikelen 67a tot en met 67c van de AWR (verzuimboeten) en artikelen 67cc tot en met 67f van de AWR (vergrijpboeten).
41 Artikel 67g, eerste lid, van de AWR.
42 Artikel 67a van de AWR voor aanslagbelastingen en artikel 67b van de AWR voor aangiftebelastingen.

verplichtingen voldoet, zoals het uitschrijven van een nota bij het uitkeren van een kansspelprijs.[43] Een verzuimboete heeft tot doel een belastingplichtige tot nakoming van zijn fiscale verplichtingen aan te sporen (zoals het tijdig doen van aangifte en tijdig voldoen of afdragen van belasting). Voor het opleggen van een verzuimboete is niet vereist dat sprake is van opzet of grove schuld aan de zijde van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige. Het enkele feit dat de aangifte niet (tijdig) is gedaan of de belasting niet (tijdig) is betaald, is voldoende voor het opleggen van een verzuimboete, tenzij sprake is van afwezigheid van alle schuld. Bij verzuimboeten kan het om aanzienlijke bedragen gaan en de belastingdienst kan verschillende verzuimboeten naast elkaar opleggen.[44] De belastingdienst begint bij het opleggen van verzuimboeten met bedragen die veel lager liggen dan het wettelijk maximum, maar bij herhaald verzuim worden de bedragen hoger tot het maximum wordt bereikt.[45]

Bij vergrijpboeten gaat het ook om het niet-nakomen van wettelijke verplichtingen, maar voor het opleggen van vergrijpboeten moet wel sprake zijn van opzet of grove schuld aan de zijde van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige. Vergrijpboeten zijn gericht op het bestraffen van een handelen of nalaten van de belastingplichtige. Vergrijpboeten kunnen worden opgelegd indien het aan opzet van de belastingplichtige te wijten is dat in een verzoek om het vaststellen van een voorlopige aanslag of in een verzoek om herziening onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen zijn verstrekt, indien een belastingplichtige opzettelijk onjuist of onvolledig aangifte doet voor de aanslagbelasting, indien door opzet of grove schuld te weinig aanslagbelasting is geheven, indien door opzet of grove schuld te weinig aangiftebelasting is voldaan of afgedragen en indien een belastingplichtige of inhoudingsplichtige de verplichtingen van artikel 10a AWR niet naleeft en dit niet naleven aan opzet of grove schuld van belastingplichtige/inhoudingsplichtige is te wijten.[46] Bij vergrijpboeten kan de boete oplopen tot 100 percent van het te weinig of te laat betaalde bedrag, 100 percent van het bedrag van de aanslag en onder bijzondere omstandigheden zelfs oplopen tot 300 percent.[47]

---

43 Artikel 67c van de AWR voor de aangiftebelasting en artikel 67ca van de AWR.

44 De artikelen 67a, 67c en 67ca van de AWR noemen een maximum van € 5.514 en artikel 67b van de AWR een maximum van € 1.377.

45 Zie BBBB: in verschillende paragrafen is geregeld dat met een klein percentage van het maximum wordt begonnen.

46 Artikel 67cc, 67d, 67e en 67f van de AWR en artikel 10a AWR. Artikel 10a, eerste lid, van de AWR bepaalt dat in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen kunnen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden. In het derde lid wordt bepaald dat bij algemene maatregel van bestuur het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting kan worden aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting niet is of zou zijn geheven.

47 Artikelen 67d, vijfde lid en 67e, zesde lid, van de AWR.

2.1.5 De Nederlandse procedure van bezwaar en beroep

Het laatste onderdeel van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht dat nog aandacht behoeft is de Nederlandse procedure van bezwaar en beroep. Deze procedure van bezwaar en beroep geldt ook voor het douanerecht. Tijdens het onderzoek zal duidelijk worden dat de Nederlandse bezwaarfase voor de aangiftebelasting bij bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte vanuit het kenbaarmakingsbeginsel gezien kan worden als de voorfase. Daarnaast wordt de bezwaarfase voor de overige gevallen gezien als de eerste fase van beroep. Deze kennis maakt het lezen van de jurisprudentie van het Hof van Justitie makkelijker en is van belang bij het bepalen van de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

Voordat een belanghebbende een fiscaal besluit of een handeling die daarmee gelijk is gesteld, kan voorleggen aan een rechter, moet deze belanghebbende bezwaar maken bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen.[48] Het bestuursorgaan kan instemmen met een rechtstreeks beroep bij de bestuursrechter.[49] Er kan alleen bezwaar worden gemaakt indien sprake is van een belastingaanslag, een voor bezwaar vatbare beschikking, een handelen dat daarmee gelijk wordt gesteld (zoals een voldoening of afdracht op aangifte), een afwijzing van een aanvraag, het niet tijdig nemen van een besluit of de weigering een besluit te nemen.[50] Het Nederlandse belastingrecht kent daarmee, in tegenstelling tot het open stelsel dat wordt toegepast in de rest van het bestuursrecht, een gesloten stelsel van rechtsbescherming.[51] Op het bezwaar tegen een besluit moet worden beslist bij uitspraak op bezwaar. Tegen een uitspraak op bezwaar staat beroep open bij een rechtbank.[52] Als de rechtbank uitspraak heeft gedaan, kan een belanghebbende hoger beroep instellen bij een van de gerechtshoven. Tegen een uitspraak van een Hof kan beroep in cassatie bij de Hoge Raad worden ingesteld.

Het maken van bezwaar geschiedt door het indienen van een bezwaarschrift bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen, het instellen van beroep bij een bestuursrechter door het indienen van een beroepschrift bij die rechter.[53] Een bezwaar of beroep schorst de werking van het besluit waartegen het is gericht niet, tenzij bij of krachtens wettelijk voorschrift anders is bepaald.[54] Een gemotiveerd bezwaarschrift tegen een belastingaanslag geldt als een verzoek om uitstel van betaling, maar een beroepschrift niet.[55] Gedurende de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling handelt de ontvanger van de belastingdienst alsof het verzoek is toegewezen.[56] Een bezwaarschrift zal in de meeste gevallen dus leiden tot uitstel van betaling en bij een beroepschrift is daarvoor een apart verzoek nodig.

48 Artikel 7:1, eerste lid, aanhef en onder a, van de Awb.
49 Artikel 7:1a van de Awb.
50 Artikel 26, van de AWR en de artikelen 1:3 en 6:2 van de Awb.
51 Immerseel 2011, onder 4; Herreveld 2020: Herreveld bepleit afschaffing van het gesloten stelsel van rechtsbescherming; zie ook: Bolhaar 2012; Poelmann en Niessen-Cobben 2019.
52 Hoofdstukken 6 en 8 van de Awb en de artikelen 26-27ge van de AWR.
53 Artikel 6:4, eerste en derde lid, van de Awb.
54 Artikel 6:16 van de Awb.
55 Paragraaf 25.2.2 van de Leidraad Invordering 2008.
56 Paragraaf 25.1.1 van de Leidraad Invordering 2008.

In een aantal gevallen moet de belanghebbende worden gehoord voordat het bestuursorgaan een besluit neemt.[57] Het horen kan achterwege blijven bij beschikkingen, die strekken tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak.[58] Indien een belastingplichtige bezwaar maakt tegen een fiscaal besluit of tegen de voldoening of afdracht op aangifte, moet een bestuursorgaan, voordat het op bezwaar beslist, de belanghebbende in de gelegenheid stellen zijn standpunt mondeling toe te lichten.[59] De hoorregeling in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht komt in hoofdstuk 8 meer gedetailleerd aan bod waarna een vergelijking plaats vindt met de criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

2.2 Aspecten van het douanerecht

Zoals in de inleiding al is aangekondigd, wordt afzonderlijk aandacht besteed aan een aantal aspecten van het douanerecht. Veel jurisprudentie met betrekking tot het kenbaarmakingsbeginsel ziet op het douanerecht. Om deze jurisprudentie juist te kunnen interpreteren is kennis van het douanerecht nodig en van de overeenkomsten en verschillen met het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht.

Het douanerecht betreft het geheel van rechtsregels die verband houden met grensoverschrijdend goederenverkeer. Het fiscale douanerecht betreft de heffing van belastingen bij invoer en uitvoer van goederen.[60] Deze belastingen worden ook douanerechten genoemd of meer in het bijzonder invoerrechten en uitvoerrechten. Vanaf 1 januari 1994 is het douanerecht grotendeels geharmoniseerd met de inwerkingtreding van het uniforme douanewetboek van de Gemeenschap, het CDW.[61] Met de invoering van het CDW is de douanewetgeving hoofdzakelijk Unierechtelijk geregeld. Met ingang van 1 mei 2016 is het CDW vervangen door het douanewetboek van de Unie, het DWU.[62] Aangezien verordeningen

57 Artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb.

58 Artikel 4:12 van de Awb.

59 Artikel 7:2 van de Awb.

60 Artikel 5, onderdeel 20 en 21, van het DWU; zie ook: Artikel 7:3 van de ADW: "Onder de naam 'rechten bij invoer' en 'rechten bij uitvoer' worden belastingen geheven ter zake van de invoer respectievelijk de uitvoer van goederen overeenkomstig hetgeen dienaangaande is bepaald bij of krachtens het Koninkrijk verbindende verdragen en in al hun onderdelen verbindende besluiten van bij zodanige verdragen opgerichte volkenrechtelijke organisaties."

61 Vliet, van, 2019, onder 1.2.3, 1.4.3.2 en 1.4.3.3: Een groot deel van het douanerecht is in 1992 geharmoniseerd op het niveau van de Europese Gemeenschap en de Europese Unie en neergelegd in Europese verordeningen. Eerst met verordening (EEG) 2913/92 (Communautair douanewetboek) en verordening (EEG) 2454/93 (TCDW).

62 Het CDW is middels een aantal verordeningen vervangen door het Douanewetboek van de Unie (DWU): Verordening.(EU) 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, in de gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, de uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie en gedelegeerde verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446.

rechtstreekse werking hebben, mogen de lidstaten in hun nationale douanewetgeving nog slechts dat regelen wat niet of niet uitputtend door het Unierecht wordt geregeld.[63] Bepaalde onderdelen van het douanerecht mogen de lidstaten nog wel nationaal regelen, bijvoorbeeld bepalingen met het oog op handhaving, waaronder bepalingen betreffende bestuurlijke boeten, termijnen en de wijze van heffing. In Nederland zijn die bepalingen neergelegd in de algemene douanewet (ADW). De wijze van heffing van douanerechten lijkt op de wijze van heffing van de inkomstenbelasting. Ook al is de regelgeving van het douanerecht grotendeels een zaak van het Unierecht, douanerechten zijn eigen belastingen van de lidstaten. De mededeling van het bedrag aan rechten aan de schuldenaar geschiedt door het toezenden van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling.[64] Het aanslagbiljet wordt voorzien van een dagtekening die geldt als dagtekening van de vaststelling van de uitnodiging tot betaling. De inspecteur stelt het aanslagbiljet ter invordering van het daaruit blijkende bedrag aan rechten aan de ontvanger ter hand. De lidstaten moeten de opbrengst van deze belastingen vervolgens wel hoofdzakelijk afdragen aan de Unie.[65] In artikel 8:2 van de ADW is bepaald dat (met uitzondering van enkele bepalingen) de bepalingen van bezwaar en beroep uit de AWR van overeenkomstige toepassing zijn. Voor het heffen van antidumpingrechten wordt de methodiek van de heffing en invordering van invoerrechten gevolgd. Bij verordening kunnen antidumpingrechten worden ingesteld als wordt geconstateerd dat de prijs van een product bij uitvoer naar de Europese Unie lager is dan de normale waarde van een soortgelijk product in het land van oorsprong en er schade dreigt voor een bedrijfstak in de Europese Unie.[66]

Het DWU geeft geen definitie van besluit, maar definieert wel de term douane*beschikking*. Een douanebeschikking is elke beslissing, die verband houdt met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor de betrokken persoon of betrokken personen rechtsgevolgen heeft.[67] Uit de definitie van douanebeschikking blijkt dat het daarbij niet uitmaakt of de beslissing mondeling of schriftelijk wordt genomen.[68] Hiermee is het Unierechtelijke begrip 'douanebeschikking' in het DWU ruimer dan het begrip 'beschikking', zoals dat is neergelegd in artikel 1:3, tweede lid, van de Awb. Voor douanezaken komt dit ruimere begrip tot uitdrukking in de ADW. Beschikkingen in de zin van het DWU worden daarin gelijkgesteld met beschikkingen als bedoeld in artikel 1:3, tweede lid, van de Awb.[69] Tegen alle douanebeschikkingen kan daardoor bezwaar worden gemaakt bij de douaneautoriteiten en vervolgens, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie worden ingesteld.[70]

63 Vliet, van, 2019, onder 1.2.3, 1.4.3.2 en 1.4.3.3.
64 Artikel 7:6 van de ADW.
65 Vliet van, 2019, onder 2.1.2: De lidstaten mogen 25% van de opbrengst te eigen bate achterhouden.
66 Verordening (EU) 2016/1036 van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2016 betreffende beschermende maatregelen tegen invoer met dumping uit landen die geen lid zijn van de Europese Unie.
67 Artikel 5, onderdeel 39, van het DWU.
68 Vliet, van, 2019, onder 3.5.1; zie ook: HvJ 13 maart 2014, zaak C-29/13, (Global Trans Lodzhistik), punten 26 e.v.
69 Artikel 1:18, eerste lid, van de ADW.
70 Vliet, van, 2019, onder 3.6.

Het DWU onderscheidt beschikkingen die ambtshalve (niet op aanvraag) worden gegeven en beschikkingen naar aanleiding van aanvragen.[71] Ook maakt het DWU onderscheid tussen gunstige beschikkingen (bijvoorbeeld het geven van een gewenste vergunning/tariefcontingent) of ongunstige beschikkingen (bijvoorbeeld het ten nadele van de aanvrager afwijzen van een aanvraag).[72] Bij een ongunstige beschikking (ook wel bezwarende beschikking genoemd) regelt het DWU dat de douaneautoriteiten extra formele voorwaarden in acht moeten nemen, waaronder het kenbaarmakingsbeginsel.[73]

In de volgende paragrafen worden de ambtshalve beschikkingen, de beschikkingen op aanvraag en de fiscale bestuurlijke sancties in het douanerecht besproken en verschillen met het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht belicht. Daarna wordt aandacht besteed aan de vervolgprocedure vanaf het moment dat een douanebeschikking is genomen.

2.2.1 Ambtshalve beschikkingen

Een van de soorten beschikkingen die de douaneautoriteiten kunnen afgeven zijn de beschikkingen zonder aanvraag.[74] Deze beschikkingen worden ambtshalve beschikkingen genoemd en houden over het algemeen een verplichting in, zoals een beschikking waarbij een douaneschuld wordt meegedeeld of een beslissing een vergunning in te trekken.[75] Een mededeling van een douaneschuld geschiedt door toezending van een aanslagbiljet met een uitnodiging tot betaling en kan daarmee vergeleken worden met een beschikking in de aanslagbelastingen.[76] Indien meerdere utb's op één aanslagbiljet staan, wordt het aanslagbiljet ook wel aangeduid als verzamel-utb. Deze verzamel-utb komt in het onderzoek terug bij de vraag wat de reikwijdte is van het kenbaarmakingsbeginsel. Voor bezwarende beschikkingen zonder aanvraag geldt in het douanerecht dat het kenbaarmakingsbeginsel in acht moet worden genomen.[77]

---

71 Zie bijvoorbeeld de artikelen 22 en 29 van het DWU.

72 Zie bijvoorbeeld artikel 22, zesde lid, van het DWU: "6. Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren."

73 Artikelen 22 en 29 van het DWU.

74 Vliet, van, 2019, onder 3.5.2.1.

75 Vliet, van, onder 3.5.2.1.

76 Artikel 7:6, eerste lid, van de ADW: "1 De mededeling van het bedrag aan rechten aan de schuldenaar geschiedt door het toezenden van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling. Het aanslagbiljet wordt voorzien van een dagtekening die geldt als dagtekening van de vaststelling van de uitnodiging tot betaling. De inspecteur stelt het aanslagbiljet ter invordering van het daaruit blijkende bedrag aan rechten aan de ontvanger ter hand."

77 Artikel 22, zesde lid, eerste alinea, van het DWU: "6. Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking. Artikel 29 van het DWU: "Tenzij een douaneautoriteit als gerechtelijke autoriteit optreedt, gelden de leden 4, 5, 6 en 7 van artikel 22, en lid 3 van artikel 23, evenals de artikelen 26, 27 en 28 ook voor beschikkingen van de douaneautoriteiten zonder voorafgaande aanvraag van de belang hebbende."

2.2.2 Beschikkingen op verzoek/op aanvraag

Naast de ambtshalve beschikkingen kent het douanerecht ook veel beschikkingen van de douaneautoriteiten die worden genomen op verzoek van de belanghebbende. Ook voor deze beschikkingen geldt dat, voordat naar aanleiding van de aanvraag een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt gegeven, het kenbaarmakingsbeginsel in acht dient te worden genomen.[78] Het kenbaarmakingsbeginsel moet dus in acht worden genomen bij het afgeven van bijvoorbeeld een ongunstige bindende tarief- of oorspronginlichting (BTI- of BOI-beschikking). Deze beschikkingen licht ik hierna expliciet toe, omdat het DWU bij afgifte van een BTI- of BOI-beschikking het kenbaarmakingsbeginsel beperkt. Kennis van de BTI- en BOI-beschikking kan helpen bij de analyse van deze in het DWU opgenomen beperking (paragraaf 6.6.3.a).

BTI- of BOI-beschikking

De regeling voor BTI- en BOI-beschikkingen is neergelegd in het DWU.[79] De BTI-regeling waarborgt dat sinds 1 januari 1991 de wettelijke mogelijkheid bestaat de douaneautoriteiten van een lidstaat te verzoeken de indeling van een bepaald goed in het geharmoniseerde douanesysteem los van een aangifte vast te stellen.[80] De douaneautoriteiten stellen de indeling en daarmee het van toepassing zijnde tarief bij beschikking vast (de BTI-beschikking). Sinds 1 januari 1997 is het ook mogelijk een dergelijke schriftelijke verklaring te verkrijgen van de belastingautoriteiten ten aanzien van de oorsprong van een bepaald goed, een BOI-beschikking.[81] Beide beschikkingen zijn formele besluiten waartegen een nationaal rechtsmiddel openstaat. Bezwaar en beroep hebben echter geen schorsende werking, zodat een BTI-beschikking waartegen een rechtsmiddel is aangewend bij invoer van de goederen moet worden gebruikt tot deze niet meer geldig is of wordt ingetrokken.[82] Een belanghebbende kan de indeling van de goederen of de oorsprong in een procedure betreffende de afgegeven BTI- of BOI-beschikking ter discussie stellen. Daarnaast kan de oorsprong of de indeling ook bij elke invoer van de goederen ter discussie worden gesteld in een procedure betreffende de meegedeelde utb. De belanghebbende moet dan tegen alle utb's ten aanzien van de invoer van de goederen, waarbij deze in zijn ogen onjuiste BTI-beschikking is gebruikt, bezwaar maken.[83] Voor een BOI-beschikking geldt hetzelfde. Op bezwarende (ongunstige) beschikkingen op aanvraag is het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing. Echter in artikel 22, zesde lid, van het DWU is het kenbaarmakingsbeginsel

78 Artikel 22, zesde lid, van het DWU.

79 Artikel 33, eerste lid, van het DWU: "1. De douaneautoriteiten geven op aanvraag beschikkingen inzake bindende tariefinlichtingen (BTI-beschikkingen) of beschikkingen inzake bindende oorsprongsinlichtingen (BOI-beschikkingen) af."
Artikel 34, eerste lid, van het DWU: "1. Een BTI-beschikking verliest haar geldigheid voor het einde van de in artikel 33, lid 3, bedoelde periode indien zij niet langer in overeenstemming zijn met het geldende recht, ten gevolge van één van de volgende gevallen:
a) de wijziging van de nomenclaturen, als bedoeld in artikel 56, lid 2, onder a) en b);
b) de vaststelling van maatregelen als bedoeld in artikel 57, lid 4;
met ingang van de datum waarop de wijziging of de maatregelen van toepassing wordt of worden.

80 Artikel 33 van het DWU.

81 Artikel 33 van het DWU.

82 Artikel 33, tweede lid, van het DWU; Oudenaarden e.a. 2019, paragraaf 53.3.1.

83 Boersma en Breukelen, van, 2017: paragraaf 6.6.2.

voor BOI- en BTI-beschikkingen uitgezonderd. Analyse van deze beperking van het kenbaarmakingsbeginsel komt in een later hoofdstuk aan bod.

Tariefcontingent
Een ander voorbeeld van een beschikking op aanvraag is een verzoek tot het toekennen van een tariefcontingent.[84] Voor een aantal goederen zijn de rechten bij invoer voor een bepaalde hoeveelheid en voor een bepaalde periode geheel of gedeeltelijk geschorst, dit wordt een tariefcontingent genoemd.[85] Het gevolg bij de invoer van deze goederen is een verlaagd recht of een nulrecht. Bij uitputting van het tariefcontingent geldt het normale tarief weer. Tariefcontingenten worden in het leven geroepen om ondernemingen binnen de Europese Unie in staat te stellen gebruik te maken van grondstoffen, halffabricaten en onderdelen die binnen de Europese Unie onvoldoende worden geproduceerd. Per goederensoort geldt een hoeveelheid en een tijdvak. In de aangifte voor het vrije verkeer moet de aangever vragen om toepassing van het verlaagde tarief of het nultarief op grond van een tariefcontingent. Ook voor beslissingen over tariefcontingenten bepaalt het DWU dat het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt.[86] Analyse van deze beperking vindt plaats in paragraaf 6.6.3.b.

2.2.3 Bestuurlijke sancties in het douanerecht

Ook het douanerecht kent bestuurlijke boeten. Alhoewel het douanerecht grotendeels is geharmoniseerd en neergelegd in verschillende Europese verordeningen, waaronder het DWU, is de handhaving van de douanewetgeving nog niet geharmoniseerd en behoort de handhaving daarmee tot het domein van de nationale wetgeving van de lidstaten. Het is dus aan Nederland om – voor zover het gaat om Nederlandse overtredingen/verzuimen – bestuurlijke boeten op te leggen die Nederland passend acht voor het niet nakomen van bepaalde verplichtingen die voortvloeien uit de geharmoniseerde douanewetgeving.[87] Wel is in het DWU vastgelegd dat iedere lidstaat sancties vaststelt voor het niet naleven van de douanewetgeving en dat dergelijke sancties effectief, proportioneel en afschrikkend moeten zijn.[88] Bestuursrechtelijke sancties kunnen de volgende vormen aannemen: a) een geldboete opgelegd door de douaneautoriteiten, in voorkomend geval met inbegrip van een schikking die in de plaats komt van een strafrechtelijke sanctie en b) de intrekking, schorsing of wijziging van een vergunning van de betrokken persoon.[89] De lidstaten moeten de Commissie nauwgezet op de hoogte stellen en houden van de sancties die zij in hun wetgeving hebben opgenomen.[90] De Commissie kan namelijk, indien de Commissie van oordeel is dat een lidstaat de op hem rustende verplichtingen niet is

84 Artikel 56, vierde lid, van het DWU: "4. Indien de toepassing van de in lid 2, onder d) tot en met g), bedoelde maatregelen of de vrijstelling van de onder h) van dat lid bedoelde maatregelen tot een bepaald invoer- of uitvoervolume wordt beperkt, neemt deze toepassing of vrijstelling, in het geval van tariefcontingenten, een einde zodra het vastgestelde invoer- of uitvoervolume is bereikt."
85 Vliet, van, 2019, onder 7.2.2.11; Oudenaarden e.a. 2019: paragraaf 18.
86 Artikel 22, zesde lid, van het DWU.
87 Vliet, van, 2019, onder 3.2.3.2.
88 Artikel 42, eerste lid, van het DWU.
89 Artikel 42, tweede lid, van het DWU.
90 Artikel 42, derde lid, van het DWU.

nagekomen, dienaangaande een met redenen omkleed advies uitbrengen, na deze lidstaat in de gelegenheid te hebben gesteld zijn opmerkingen te maken (inbreukprocedure).[91] Als de betrokken lidstaat dit advies niet binnen de door de Commissie vastgestelde termijn opvolgt, kan de Commissie de zaak aanhangig maken bij het Hof van Justitie. Als het Hof van Justitie vaststelt dat een lidstaat een op hem rustende verplichting niet is nagekomen, is de lidstaat gehouden die maatregelen te nemen welke nodig zijn ter uitvoering van het arrest van het Hof van Justitie.[92]

Nederland heeft de bestuurlijke douaneboeten neergelegd in hoofdstuk 9 van de ADW. De ADW kent – net als de AWR – een onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten. Een verzuimboete kan worden opgelegd als geen opzet of grove schuld aanwezig is en bepaalde procedurele voorschriften niet zijn nageleefd. Het gaat dan om:
- goederen in tijdelijke opslag die niet tijdig onder een douaneregeling worden geplaatst of worden wederuitgevoerd;[93]
- goederen onder de douaneregeling douanevervoer, actieve veredeling of tijdelijke invoer en de formaliteiten ter beëindiging van die regeling, die niet of niet tijdig worden ingevuld;[94]
- goederen die zijn geplaatst onder de regeling Uniedouanevervoer en welke goederen niet langs de verplichte route zijn vervoerd;[95]
- goederen die zijn geplaatst onder de regeling Uniedouanevervoer die niet tijdig aan het kantoor van bestemming zijn aangebracht;[96]
- een vermis in een douane-entrepot;[97] en
- het niet naleven van een verplichting die voortvloeit uit een vergunning die is verleend op grond van de douanewetgeving.[98]

Bij vergrijpboeten gaat het om dezelfde situaties maar dan moet sprake zijn van opzet of grove schuld van belanghebbende.[99]

Een douaneboete wordt opgelegd bij voor bezwaar vatbare beschikking.[100] Als de douane voornemens is een boete op te leggen, wordt de belanghebbende hiervan op de hoogte gesteld met vermelding van de gronden. De belanghebbende krijgt een termijn om die gronden te betwisten.[101]

91 Artikel 258 van het VWEU.
92 Artikel 260, eerste lid, van het VWEU.
93 Artikel 9:1, eerste lid, van de ADW.
94 Artikel 9:2, eerste lid, van de ADW.
95 Artikel 9:2, tweede lid, van de ADW.
96 Artikel 9:2, tweede lid, van de ADW.
97 Artikel 9:3, eerste lid, van de ADW.
98 Artikel 9:4, eerste lid, van de ADW.
99 Artikelen 9:1, tweede lid, 9:2, derde lid, 9:3, tweede lid en 9:4, tweede lid van de ADW.
100 Oudenaarden e.a. 2019, onder 55.4.
101 Oudenaarden e.a. 2019, onder 55.4.

2.2.4 Het instellen van beroep in het douanerecht

Het douanerecht kent een andere vervolgprocedure na het primaire besluit dan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Deels is dit een kwestie van definities, maar deels ook niet. Zo kent het douanerecht, in tegenstelling tot het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht, een open systeem van rechtsbescherming. Eenieder heeft het recht beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten, die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken.[102] Hiervan kan ook sprake zijn indien een beschikking op aanvraag uitblijft.[103] Het recht op beroep bestaat uit minimaal twee fasen.[104] De eerste fase kan plaatsvinden bij de douaneautoriteiten zelf en bij een rechterlijke instantie dan wel bij een andere instantie die daartoe door de lidstaten is aangewezen. De tweede fase moet plaatsvinden bij een hogere onafhankelijke instantie die overeenkomstig de in de lidstaten geldende bepalingen een rechterlijke instantie dan wel een gelijkwaardige gespecialiseerde instantie kan zijn. De lidstaten kunnen zelf kiezen of een belanghebbende voor de eerste fase van beroep terechtkan bij de douaneautoriteiten zelf, bij een rechterlijke instantie of bij een andere door de lidstaten aangewezen instantie, zoals een geschillencommissie. Hiermee kunnen de lidstaten niet volledig hun gang gaan. De lidstaten zullen de beginselen in acht moeten nemen, zoals het gelijkwaardigheidsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, waarvan het kenbaarmakingsbeginsel onderdeel is.[105] De Nederlandse wetgeving voorziet vanuit Unierechtelijk perspectief in vier beroepsfasen voor besluiten van de douaneautoriteiten: een eerste fase van beroep door bezwaar bij de douaneautoriteiten, daarna beroep bij de rechtbank Noord-Holland, hoger beroep bij Hof Amsterdam en beroep in cassatie bij de Hoge Raad.[106] De Nederlandse bezwaarfase wordt dus vanuit het douanerecht bezien, aangemerkt als de eerste fase van beroep.

Alleen degene die rechtstreeks en individueel door een beschikking is getroffen, kan in het douanerecht beroep instellen.[107] De wijze van vertegenwoordiging in het douanerecht is hierbij relevant. Uitgangspunt in het douanerecht is dat iedere persoon zelf op eigen naam kan optreden richting de douaneautoriteiten. Het douanerecht kent daarnaast een

102 Artikel 44, eerste lid, eerste alinea, van het DWU.
103 Artikel 44, eerste lid, van het DWU.
104 Artikel 44, tweede lid, van het DWU: "2. Het recht op beroep kan in ten minste twee fasen worden uitgeoefend:
   a) eerst bij de douaneautoriteiten of een rechterlijke instantie dan wel een andere instantie die daartoe door de lidstaten is aangewezen;
   b) vervolgens bij een hogere onafhankelijke instantie die overeenkomstig de in de lidstaten geldende bepalingen een rechterlijke instantie dan wel een gelijkwaardige gespecialiseerde instantie kan zijn."
105 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.4; HvJ 13 maart 2014, zaak C-29/13, (Global Trans Lodzhistik), punt 39.
106 De uitgebreide bepalingen over bezwaar en beroep zijn te vinden in de hoofdstukken 6 tot en met 8 van de Awb, hoofdstuk V van de AWR en hoofdstuk 8 van de ADW.
107 Artikel 44, eerste lid, van het DWU: "1. Eenieder heeft het recht beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken.
Eenieder die bij de douaneautoriteiten een beschikking heeft aangevraagd, doch binnen de in artikel 22, lid 3, bedoelde termijn geen beschikking heeft verkregen, heeft eveneens het recht beroep in te stellen."

eigen regeling voor vertegenwoordiging.[108] Een persoon kan zich laten vertegenwoordigen door een derde, vaak aangeduid met de term douane-expediteur of douane-agent. Het DWU kent twee vormen van vertegenwoordiging. De directe vertegenwoordiging en de indirecte vertegenwoordiging. Bij directe vertegenwoordiging handelt de vertegenwoordiger in naam en voor rekening van een ander, de volmachtgever. De volmachtgever wordt gebonden aan alle wettelijke verplichtingen. Bij indirecte vertegenwoordiging handelt de vertegenwoordiger in eigen naam, maar voor rekening van een ander, de volmachtgever. De vertegenwoordiger bindt de opdrachtgever alleen voor het voldoen van de douaneschuld. De importeur kan, indien hij is aan te merken als houder van de douaneschuld, beroep instellen tegen het bezwarende besluit. Indien de importeur als opdrachtgever dit heeft uitbesteed aan een derde en die derde is de houder van de douaneschuld dan kan de importeur geen beroep instellen tegen een bezwarend besluit. Bij indirecte vertegenwoordiging zijn zowel de vertegenwoordiger als de vertegenwoordigde houder van de douaneschuld en kunnen zij allebei beroep instellen.

Het instellen van beroep tegen een douanebeschikking heeft in beginsel geen schorsende werking.[109] De douaneautoriteiten schorsen evenwel de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geheel of gedeeltelijk indien zij gegronde redenen hebben om aan te nemen dat zij niet in overeenstemming is met de douanewetgeving of dat de betrokkene onherstelbare schade dreigt te lijden.[110] Van onherstelbare schade is sprake als de situatie die door onmiddellijke tenuitvoerlegging van die beschikking zal ontstaan door een nietigverklaring van de bestreden beschikking, niet kan worden teruggedraaid. Een opschorting van de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit mag de volledige werking daarvan wanneer de beroepen in de hoofdzaak worden verworpen niet beletten.[111] Financiële schade is in beginsel alleen dan als ernstig en onherstelbaar te beschouwen als deze schade niet geheel kan worden goedgemaakt wanneer de belanghebbende in de

108 Artikel 18, eerste lid, van het DWU: "1. Eenieder kan zich laten vertegenwoordigen door een douanevertegenwoordiger.
De vertegenwoordiging kan direct zijn, in welk geval de douanevertegenwoordiger in naam en voor rekening van een andere persoon handelt, dan wel indirect, in welk geval de douanevertegenwoordiger in eigen naam doch voor rekening van een andere persoon handelt."

109 Artikel 45, eerste lid, van het DWU: "1. Instelling van beroep heeft ten aanzien van de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geen schorsende werking."
Artikel 244, van het CDW: "Instelling van beroep heeft ten aanzien van de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geen schorsende werking.
De douaneautoriteiten schorten de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking evenwel geheel of gedeeltelijk op indien zij gegronde redenen hebben om aan de overeenstemming van die beschikking met de douanewetgeving te twijfelen of indien de belanghebbende onherstelbare schade dreigt te lijden.
Indien de aangevochten beschikking tot de toepassing van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer leidt, dient in geval van opschorting van de tenuitvoerlegging van deze beschikking een zekerheid te bestaan of te worden gesteld. Van die eis kan evenwel worden afgezien wanneer deze, gezien de omstandigheden waarin de schuldenaar verkeert, ernstige economische of sociale moeilijkheden zou kunnen veroorzaken."

110 Artikel 45, tweede lid, van het DWU: "2. De douaneautoriteiten schorsen evenwel de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geheel of gedeeltelijk indien zij gegronde redenen hebben om aan te nemen dat zij niet in overeenstemming is met de douanewetgeving of dat de betrokkene onherstelbare schade dreigt te lijden."

111 HvJ 17 juli 1997, zaak C-130/95 (Giloy), punt 36 ev; HvJ 19 juli 1995, zaak C-149/95 (Atlantic Container Line), punt 50.

hoofdzaak in het gelijk wordt gesteld.[112] Indien de onmiddellijke tenuitvoerlegging van de bestreden beschikking kan leiden tot de ontbinding van een vennootschap of een particulier kan verplichten bijvoorbeeld zijn appartement te verkopen, dan leidt de belanghebbende onherstelbare schade.[113] In de gevallen dat de tenuitvoerlegging wordt geschorst, dient, indien de aangevochten beschikking tot verschuldigdheid van een invoer- of een uitvoerrecht leidt, zekerheid te worden gesteld, tenzij op basis van een gedocumenteerde beoordeling is vastgesteld dat dit waarschijnlijk voor de schuldenaar ernstige economische of sociale moeilijkheden zou kunnen veroorzaken.[114] Zoals Van Vliet volgens mij terecht opmerkt heeft schorsing alleen betekenis indien sprake is van een bezwarend besluit, zoals een utb.[115] Als een besluit op aanvraag wordt geweigerd, wat bijvoorbeeld kan inhouden dat geen vergunning wordt verleend, heeft schorsende werking geen betekenis. De vraag kan gesteld worden, waarom een bestuursorgaan een besluit neemt als het hiervan niet zeker is? Dit zou met tijdsdruk te maken kunnen hebben.[116] Ook nieuwe inzichten kunnen een dergelijke situatie doen ontstaan of onzekerheid over de uitleg van het recht. Van Vliet bepleit dat bij serieuze bezwaren tegen een financiële beschikking altijd opschorting zou moeten worden verleend.[117] De beslissing van de douaneautoriteiten (niet) tot schorsing over te gaan, is op zichzelf weer een voor beroep vatbare beschikking. De belanghebbende heeft recht op rechterlijke controle op elk douanebesluit van een nationale autoriteit, ook als dit nationaal niet is geregeld.[118]

De douaneautoriteiten moeten de belastingschuld binnen drie jaar na het ontstaan daarvan meedelen aan de belanghebbende.[119] Indien de belastingschuld niet binnen deze termijn is meegedeeld, gaat de douaneschuld teniet.[120] Als de douaneschuld is ontstaan door een

112 HvJ 26 september 1988, zaak C-229/88 R (Cargill), punt 17.

113 GvEA van 15 juni 1994, zaak T-88/94 R (Société commerciale des potasses et de l'azote en Entreprise minière et chimique), punt 33; GvEA 7 november 1995, zaak T-168/95 R (Eridania e.a.), punt 42; HvJ 3 juli 1984, zaak 141/84 R (De Compte), punt 5.

114 Artikel 45, derde lid, van het DWU: "3. In de in lid 2 bedoelde gevallen dient, indien de aangevochten beschikking tot verschuldigdheid van een invoer- of een uitvoerrecht leidt, in geval van schorsing van de tenuitvoerlegging van deze beschikking zekerheid te worden gesteld, tenzij op basis van een gedocumenteerde beoordeling is vastgesteld dat dit waarschijnlijk voor de schuldenaar ernstige economische of sociale moeilijkheden zou kunnen veroorzaken."

115 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.5.

116 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.5.

117 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.5; Op basis van het arrest HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia) komt D. van Vliet tot de conclusie dat niet is uitgesloten dat het HvJ ook zo zou oordelen.

118 HvJ 11 januari 2001, zaak C-226/99 (Siples), punt 17.

119 Artikel 103, eerste lid, van het DWU: "1. De mededeling van een douaneschuld aan de schuldenaar vindt plaats binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan."

120 Artikel 124, eerste lid, aanhef en onder a, van het DWU: 1. Onverminderd de geldende bepalingen inzake de niet-invordering van het met een douaneschuld overeenkomende bedrag aan invoer- of uitvoerrechten in geval van een gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat een douaneschuld bij invoer of uitvoer teniet op een van de volgende wijzen: a) de douaneschuld kan overeenkomstig artikel 103 niet meer aan de schuldenaar worden meegedeeld."

handeling die strafrechtelijk vervolgbaar is, is de verjaringstermijn vijf jaar.[121] De verjaringstermijn wordt in twee gevallen opgeschort. De eerste situatie die de verjaringstermijn opschort, is als er beroep wordt ingesteld.[122] Hiermee wordt zowel de bezwaarfase, de beroepsfase, de hoger beroepsfase als het beroep in cassatie bedoeld.[123] De tweede situatie die de verjaringstermijn opschort is de termijn die een belanghebbende krijgt om zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.[124] Hiermee wordt voorkomen dat na een vernietiging van de beschikking op formele gronden wegens verjaring geen nieuwe beschikking meer kan worden genomen. Dit is een belangrijk verschil met het nationale (fiscale) bestuursrecht, zoals neergelegd in de Awb en AWR. Het maken van bezwaar en instellen van beroep schort in het nationale (fiscale) bestuursrecht de verjaringstermijn niet op. Deze verschillende schorsingsregimes zijn van belang bij het onderzoeken van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Voor bestuurlijke boeten in het douanerecht kan dit ook anders uitvallen. De bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete vervalt na verloop van drie jaren na het tijdstip waarop het verzuim of vergrijp waarop de bestuurlijke boete betrekking heeft, heeft plaatsgevonden.[125] Een vernietiging op formele gronden kan bij een bestuurlijke boete tot gevolg hebben dat niet opnieuw een boete kan worden opgelegd.

2.3 Samenvatting en conclusie

Nederland kent twee methoden van belastingheffing. Heffing bij wege van aanslag (aanslagbelasting) en heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte (aangiftebelasting). Zowel de heffing van een aanslagbelasting als de heffing van een aangiftebelasting start met het doen van aangifte. Het doen van aangifte is geen aanvraag tot het nemen van een besluit. Bij de aanslagbelastingen is de aangifte een hulpmiddel. De inspecteur legt een aanslag op. Deze aanslag is een besluit/beschikking in de zin van de Awb. Het is een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan met rechtsgevolgen. Het douanerecht kent een ander beschikking-begrip waarbij elke beslissing die verband houdt met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor de betrokken persoon of betrokken personen rechtsgevolgen heeft, een douanebeschikking is. De eis dat een beschikking schriftelijk moet worden genomen, stelt het douanerecht niet.

Tegen opgelegde aanslagen in de aanslagbelasting kan een belanghebbende bezwaar maken. Vanuit Unierechtelijk perspectief in het douanerecht wordt deze bezwaarfase gezien als de eerste fase van beroep. Bij de aanslagbelasting kent de procedure vanuit Unierechtelijk perspectief maximaal vier fasen van beroep (bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatie).

---

121 Artikel 103, tweede lid, van het DWU: "2. Wanneer de douaneschuld is ontstaan ingevolge een handeling die op het tijdstip dat zij werd verricht strafrechtelijk vervolgbaar was, wordt de in lid 1 vastgestelde termijn van drie jaar in overeenstemming met het nationaal recht verlengd tot minimaal vijf en maximaal 10 jaar."
Artikel 7:7 van de ADW: "Wanneer de douaneschuld is ontstaan ingevolge een handeling die, indien deze in Nederland zou zijn verricht, strafrechtelijk vervolgbaar was, kan de toezending van het aanslagbiljet geschieden binnen vijf jaren nadat de douaneschuld is ontstaan."

122 Artikel 103, derde lid, aanhef en onder a, van het DWU.

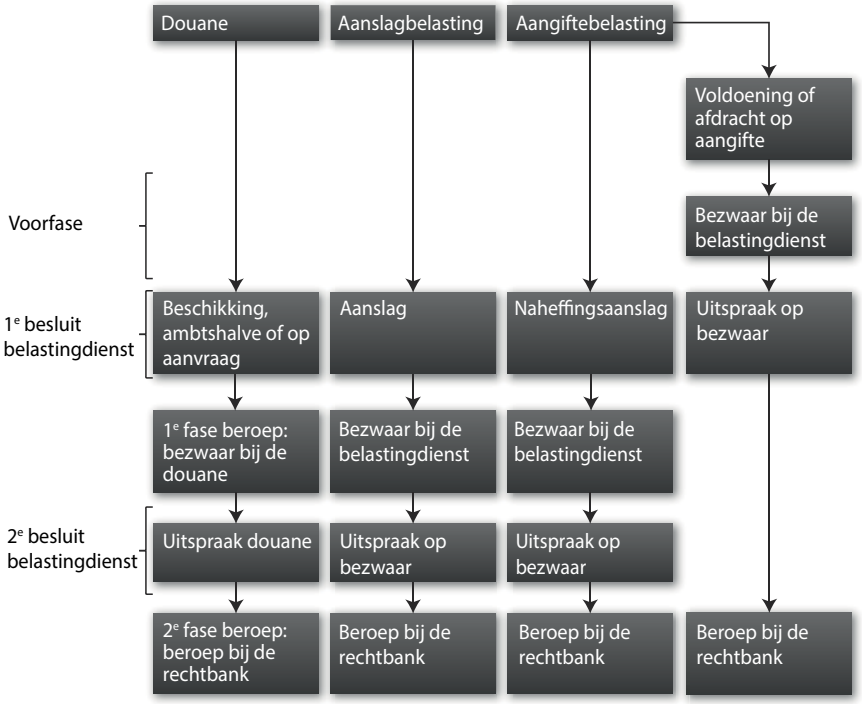
123 HR 26 februari 2016, nr. 15/00932, *BNB* 2016/116 en *V-N* 2016/16.7.

124 Artikel 103, derde lid, aanhef en onder b van het DWU in combinatie met artikel 22, zesde lid, van het DWU.

125 Artikel 5:45, eerste en tweede lid, van de Awb.

Bij de aangiftebelasting is de aangifte minder belangrijk voor de belastingheffing. De betaling van de belasting in de vorm van voldoening of afdracht op aangifte staat centraal. Deze handeling van een belastingplichtige of inhoudingsplichtige is geen besluit of beschikking in de zin van de Awb. Het betreft immers geen beslissing van een bestuursorgaan. De handeling van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige wordt voor de mogelijkheid van het maken van bezwaar wel met een besluit gelijkgesteld. Een belanghebbende kan daarmee bezwaar maken tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte. Aangezien er op dat moment nog geen besluit ligt van een bestuursorgaan, moet deze fase vanuit het perspectief van het Unierecht worden gezien als de fase voordat het bestuursorgaan (de belastingdienst) een besluit gaat nemen (voorfase). Vanuit het Unierecht bezien, kent een procedure waarbij bezwaar is gemaakt tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte daarna drie fasen van beroep (beroep, hoger beroep en cassatie). Een naheffingsaanslag is wel een besluit en beschikking in de zin van de Awb en volgt daarmee vanuit Unierechtelijk perspectief eenzelfde traject als besluiten in de aanslagbelasting. De bezwaarfase is dan vanuit het Unierecht bezien de eerste fase van beroep.

Het belastingrecht kent ook besluiten op aanvraag. Voorbeelden hiervan zijn verzoeken tot toekenning van de ANBI-status of een verzoek per tijdvak aangifte te mogen doen. Een afwijzing van een dergelijke aanvraag is geen besluit en beschikking in de zin van de Awb maar wordt daarmee wel gelijkgesteld. Het douanerecht maakt een onderscheid tussen besluiten zonder aanvraag (ambtshalve beslissingen), zoals de utb en besluiten op aanvraag, zoals de BTI- en BOI-beschikkingen. Ten aanzien van deze besluiten is het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU gecodificeerd. Vanuit het Unierecht is het kenbaarmakingsbeginsel ook van toepassing op afwijzingen van aanvragen, terwijl dit in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht niet tot een besluit leidt. Schematisch kunnen de verschillende Nederlandse heffingsmethoden en de douaneprocedures als volgt worden weergegeven:



Figuur 3

Dit hoofdstuk leert dat het douanerecht (Unierecht) een ander beschikking-begrip hanteert dan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Het kenbaarmakingsbeginsel is een Unierechtelijk beginsel dat een belanghebbende het recht geeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Het verschil in het beschikking-begrip in het douanerecht en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht maakt duidelijk dat onderzoek nodig is op welke besluiten het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Ook besluiten op aanvraag lijken hierbij relevant, nu een afwijzing van een aanvraag in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht met een beschikking gelijk wordt gesteld, maar in het DWU het kenbaarmakingsbeginsel wel van toepassing is op het afwijzen van een aanvraag. Het onderzoek naar de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd in paragraaf 5.2.

Het schematische overzicht van de verschillende fiscale besluiten en de route die kan worden gevolgd als een belanghebbende het niet eens is met het besluit of de eigen voldoening of afdracht op aangifte, maakt twee zaken duidelijk. Allereerst dat de Nederlandse bezwaarfase voor bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte vanuit het Unierecht wordt gezien als de voorfase omdat er nog geen besluit van een bestuursorgaan is. Voor de overige procedures is de bezwaarfase de eerste fase van beroep vanuit het Unierecht bezien. Hiermee moet rekening worden gehouden bij het analyseren van de arresten van het Hof van Justitie over het kenbaarmakingsbeginsel. Deze arresten betreffen

vaak douanebeschikkingen. Hiervoor is ook de gegeven informatie over de BTI- en BOI-beschikking en het tariefcontingent van groot belang. De duiding van de bezwaarfase is van belang bij het vaststellen van de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 5.2). Ten tweede maakt voormeld schema duidelijk dat een bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte procedureel een afwijkende route volgt. Aangezien in de bezwaarfase nog geen sprake is van een besluit van een bestuursorgaan komt de vraag op of het kenbaarmakingsbeginsel voor een bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte anders uitwerkt dan voor de procedures met betrekking tot de andere fiscale besluiten. Het kenbaarmakingsbeginsel is immers van toepassing *voordat* het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. De resultaten van dat onderzoek zijn neergelegd in paragraaf 8.3.2.c.

HOOFDSTUK 3

Unierechtelijke beginselen

Om onderzoek te kunnen doen naar het kenbaarmakingsbeginsel is kennis over Unierechtelijke beginselen nodig. In dit hoofdstuk staan daarom beginselen in zijn algemeenheid centraal. Aandacht wordt besteed aan de erkenning van grondrechten als grondbeginselen van Unierecht, de ontwikkeling van grondrechten, het rechtskarakter van beginselen en de functies van beginselen. De erkenning van Unierechtelijke beginselen is de fase waarin fundamentele grondrechten, waaronder het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel met het kenbaarmakingsbeginsel als aspect daarvan, worden erkend als onderdeel van het Unierecht. De ontwikkeling van rechtsbeginselen als grondrechten van de Europese Unie zal worden onderzocht en hun juridische basis en positie in het Unierecht zal worden bepaald. Daarna wordt het concept van beginselen bezien vanuit een theoretisch perspectief. Hierbij wordt aandacht besteed aan het relatieve karakter van beginselen en de wijze waarop beginselen zich tot elkaar verhouden. Hierbij wordt ook de kritiek op het gebruik van beginselen in beeld gebracht. Vervolgens worden de functies van rechtsbeginselen in het algemeen en van het kenbaarmakingsbeginsel in het bijzonder onderzocht. Ten slotte wordt onderzocht op welke wijze beginselen, waaronder het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, zich manifesteren in het Handvest.

In paragraaf 3.1 onderzoek ik op welke wijze grondbeginselen binnen de Europese Unie worden erkend. Hierbij wordt in kaart gebracht op welke wijze beginselen vanuit een historisch perspectief een positie hebben gekregen binnen het Unierecht. In paragraaf 3.2 wordt het rechtskarakter van beginselen besproken en de verschillende visies hierop. In paragraaf 3.3 ga ik in op het relatieve karakter van rechtsbeginselen. Dit relatieve karakter laat zien dat het essentieel is dat wordt onderzocht op welke wijze het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt (hoofdstuk 6). In paragraaf 3.4 bespreek ik de wijze waarop beginselen zich tot elkaar verhouden. Deze informatie is relevant voor het latere onderzoek naar het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. In deze paragraaf wordt de mogelijkheid tot het opstellen van een omstandighedencatalogus geïntroduceerd. Met het opstellen van een omstandighedencatalogus kan meer inzicht worden verkregen welke omstandigheden een rol kunnen spelen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel en onder welke omstandigheden een beperking gerechtvaardigd zal zijn. In paragraaf 3.5 wordt onderzocht welke kritiek bestaat op het gebruik van beginselen. Deze kritiekpunten zullen in het onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel een rol spelen. In paragraaf 3.6 ga ik in op de functies die rechtsbeginselen in het algemeen kunnen hebben en welke specifieke functies het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel en het kenbaarmakingsbeginsel hebben. Die functies van het kenbaarmakingsbeginsel geven een kader bij het interpreteren van de inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel in hoofdstuk 5. In paragraaf 3.7 onderzoek ik het verschil tussen rechten, beginselen en grondbeginselen in het Handvest. Deze verschillen

zijn van belang voor het onderzoek naar de verschillende verschijningsvormen van het kenbaarmakingsbeginsel en voor het beantwoorden van de vraag of de verschillende verschijningsvormen een ander beschermingsniveau voor een belanghebbende met zich brengen (paragraaf 5.5) of een andere wijze van beperken. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie.

3.1 De erkenning van grondbeginselen binnen de Europese Unie

Voor het onderzoeken van de wijze waarop het Hof van Justitie grondbeginselen erkent, ga ik kort terug naar het begin, naar de oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal. Het beginpunt van de Europese integratie vindt zijn oorsprong direct na de Tweede Wereldoorlog. Schuman, de Franse minister van buitenlandse zaken, kwam op 9 mei 1950 met een voorstel tot het oprichten van deze Gemeenschap en pleitte voor de oprichting van supranationale instellingen, die de Europese integratie zouden bevorderen.[1] Het doel hiervan was nieuwe oorlogen binnen Europa te voorkomen door de economie, de werkgelegenheid en de welvaart te bevorderen.[2] Zes landen, waaronder Nederland, sloten het Verdrag tot oprichting van een Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (EGKS-Verdrag of Verdrag van Parijs) dat in 1952 van kracht werd.[3] Verdragen voor onder andere de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (Verdrag van Rome) volgden vijf jaar later.[4] Het accent lag daarbij wederom op de economie. De EEG had de taak de harmonische ontwikkeling van de economische activiteiten binnen de EEG te bevorderen. Hiervoor werden onder andere de douanerechten tussen de lidstaten en de kwantitatieve beperkingen bij in- en uitvoer van goederen afgeschaft. Daarnaast werd een gemeenschappelijk douanetarief ingevoerd. Ook werden regels van mededingingsrecht ingevoerd. De vervulling van verschillende taken werd opgedragen aan een Vergadering, een Commissie, een Raad en een Hof van Justitie. Al in het jaar van oprichting van de EEG werd het Hof van Justitie in de zaak *Algera* geconfronteerd met een probleem. Een aantal belanghebbenden kwam op tegen de herroeping van hun ambtelijke aanstelling bij een instelling van de EEG.[5] Het Hof van Justitie overwoog de mogelijkheid dat de herroeping van een zodanige handeling een administratiefrechtelijk probleem is dat bekend is in de rechtspraak en de doctrine van alle lidstaten, maar dat het Verdrag geen regels bevat die dit probleem oplossen. Vervolgens overwoog het Hof van Justitie dat het Hof op straffe van rechtsweigering gehouden is het voorgelegde vraagstuk op te lossen aan de hand van de regels, welke in de wetgeving, de wetenschap en de rechtspraak der deelnemende landen zijn aanvaard. Met dit *Algera*-arrest introduceerde het Hof van Justitie – ter verzekering van een oplossing van het voorgelegde geschil – de eerste Unierechtelijke grondbeginselen, te

1 https://europa.eu/european-union/about-eu/history/1945-1959_nl; Barents en Brinkhorst 2012, paragraaf 3.3.

2 Een doel dat nog steeds aanwezig is! Zie de preambule bij het ontwerp Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 11 oktober 2000, Charte 4473/00: "De volkeren van Europa hebben door onderling een steeds hechter verbond tot stand te brengen besloten een op gemeenschappelijke waarde gegrondveste vreedzame toekomst te delen."

3 eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:11951K/TXT&from=NL.

4 https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:xy0023&from=NL.

5 HvJ 12 juli 1957, zaken 7/56 en 3/57 tot en met 7/57, (Algera), onder III, p. 120 e.v.; zie ook: Emilou 1996, p. 125.

weten: het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel en het Unierechtelijke rechtszekerheidsbeginsel.[6] Daarna bouwde het Hof van Justitie een eigen rechtsorde van de Europese Unie waarvan ongeschreven rechtsbeginselen een integraal onderdeel uitmaken.[7] De wetgeving van de lidstaten loopt vaak uiteen, maar op het niveau van rechtsbeginselen bestaat vaak meer consensus tussen de lidstaten. Zo bleek na rechtsvergelijkend onderzoek in de zaak *Algera* dat alle lidstaten het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel kenden. Bovendien hebben beginselen een open normatief karakter en bieden daardoor ruimte voor het oplossen van problemen die van tevoren moeilijk zijn te voorzien.[8] Daarnaast hebben zij ook een rechtsvormend karakter (paragraaf 3.6). In de arresten *Stauder* en *Internationale Handelsgesellschaft* brengt het Hof van Justitie naar voren dat het Unierecht de eerbiediging van de algemeen aanvaarde beginselen van het Gemeenschapsrecht verzekert.[9]

In 1974 erkende het Hof van Justitie in het *Transocean Marine Paint Association*-arrest de eerbiediging van de rechten van de verdediging, specifiek het kenbaarmakingsbeginsel, als algemeen beginsel van Gemeenschapsrecht:[10]

> *"Overwegende evenwel dat zowel uit de aard en het doel van de hoorprocedure als uit de artikelen 5, 6 en 7 van verordening nr. 99/63 blijkt, dat genoemde verordening, (…) een toepassing is van de algemene regel dat de adressaten van overheidsbeslissingen, die aanmerkelijk in hun belangen worden getroffen, in staat moeten worden gesteld hun standpunt genoegzaam kenbaar te maken;*
>
> *dat deze regel meebrengt dat de ondernemingen tijdig duidelijk op de hoogte worden gesteld van de wezenlijke inhoud der voorwaarden die de Commissie voornemens is aan de ontheffing te verbinden, en dat zij gelegenheid hebben hun opmerkingen te harer kennis te brengen;*
>
> *dat zulks in het bijzonder het geval is wanneer het, zoals in casu, om voorwaarden gaat waarbij niet te verwaarlozen en veel omvattende verplichtingen worden opgelegd;"*

De introductie van het kenbaarmakingsbeginsel als grondbeginsel van het Gemeenschapsrecht was net als de introductie van het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel en het Unierechtelijke rechtszekerheidsbeginsel in de zaak *Algera* gebaseerd op een rechtsvergelijkend onderzoek naar de gemeenschappelijke constitutionele tradities van de lidstaten.[11] Uit dit vergelijkend onderzoek bleek dat een aantal lidstaten de regel kende dat een administratieve instantie in het algemeen verplicht is een belanghebbende te horen alvorens die instantie een wettelijke bevoegdheid mag uitoefenen die bezwarend is voor deze belanghebbende. In het Engelse recht wordt dit recht zelfs gezien als een eeuwenoude, vaste en dagelijks toegepaste regel, die te beschouwen is als een 'rule of natural

6 Groussot 2006, p. 10.
7 Kokott en Sobotta, 2010, onder 1.
8 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 75.
9 HvJ 12 november 1969, zaak 29/69, (Stauder), punt 7; HvJ 17 december 1970, zaak 11/70, (Internationale Handelsgesellschaft), punt 4; zie ook: Kokott en Sobotta, 2010, onder 2.
10 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), punt 15; zie ook: Richardson 2017, onder 3.1.
11 Zie conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association); Keulemans 2016A, p. 3.

justice', een natuurrecht.[12] Een dergelijk hoorrecht bestond ook in Frankrijk, Schotland, Denemarken, Duitsland en Ierland. Een vergelijkbaar recht bestond eveneens in België en Luxemburg. Engeland en Frankrijk zien dit hoorrecht als een methode om de burger te beschermen tegen de overheid.[13] Het hoorrecht wordt daarmee ingegeven vanuit de gedachte van rechtsbescherming. A-G Warner constateerde dat Italië en Nederland een dergelijk rechtsbeginsel niet kenden.[14] Toch erkent het Hof van Justitie het kenbaarmakingsbeginsel als beginsel van Unierecht en creëert daarmee een verschil tussen het Unierecht en het nationale recht van Nederland en Italië.[15] De lidstaten hebben procedurele autonomie, wat wil zeggen dat de lidstaten in beginsel zelf mogen bepalen hoe zij hun nationale procedures en rechtsbescherming vormgeven.[16] Hierbij mogen de nationale regels echter geen afbreuk doen aan het Unierecht. Het nationale recht moet alle middelen verschaffen om de volle werking van het Unierecht mogelijk te maken.[17]

Alhoewel in de Europese Akte (1986), het Verdrag van Maastricht (1991) en het Verdrag van Amsterdam (1997) de notie van eerbiediging van grondrechten werd opgenomen, bestond binnen de Europese Unie behoefte aan het concreter en duidelijker neerleggen van de grondrechten in een document.[18] De Europese Raad van Keulen besloot in 1999 tot opstelling van een Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (Handvest).[19] De Europese Raad gaf aan dat de Europese Unie een punt in haar ontwikkeling had bereikt waarop bundeling van de in Unieverband geldende grondrechten in een Handvest aan de orde was om de grondrechten zichtbaarder te maken.[20] Het zichtbaar maken van de grondrechten van de Unie versterkt de bescherming van deze grondrechten. Het Handvest werd op 7 december 2000 afgekondigd tijdens de Europese Raad van Nice.[21] In het Verdrag van Lissabon van 17 december 2007 werd het Handvest juridisch bindend verklaard vanaf 1 december 2009 en kreeg het Handvest de status van primair Unierecht.[22] Alle bepalingen van het Handvest, die zich daarvoor lenen, hebben rechtstreekse werking.[23] Na de codificatie

12 Als een recht een natuurrecht is dan wordt dit recht beschouwd als universeel geldend hoger of beter recht dat van nature is gegeven en in de natuurlijke orde van de dingen gefundeerd. Hiermee staat het natuurrecht tegenover het positieve recht dat door de mens wordt geschapen. Zie bijvoorbeeld: Soeteman 2018.
13 Moor, de-Vucht, van, 2012, onder 6.
14 Kokott en Sobotta 2010, onder 2: Ook als een fundamenteel recht niet door alle lidstaten wordt gedeeld, moet het HvJ beoordelen of het recht wordt erkend als recht van de Unie.
15 Emiliou 1996, p. 127: "When the Court looks tot national law for inspiration, it is not necessary that the principles should be accepted by the legal system of all Member States."
16 HvJ 16 december 1976, zaken 45/76 (Comet); HvJ 7 juli 1981, zaak 158/80 (Rewe); HvJ 6 mei 1982, zaken 146/81, 192/81 en 193/81 (Baywa).
17 Zie bijvoorbeeld: HvJ 12 maart 1996, zaak C-441/93 (Pafitis), punt 68.
18 Europese Akte: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:xy0027&from=NL, Verdrag van Maastricht: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:xy0026&from=NL, Verdrag van Amsterdam: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:11997D/TXT&from=NL.
19 https://ecer.minbuza.nl/ecer/eu-essentieel/handvest-grondrechten.
20 PbEU 2007/C 303/01, Handvest van de grondrechten van de Europese Unie; De Burca, 2015, p. 3-4.
21 http://www.europarl.europa.eu/factsheets/nl/sheet/146/het-handvest-van-de-grondrechten.
22 Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, PbEU 2007/C 306/01; zie ook: Kokott en Sobotta, 2010, onder 1.
23 Barents en Brinkhorst 201, paragraaf 4.2.

van grondrechten in het Handvest (de verdedigingsrechten of onderdelen daarvan in de artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest) kreeg het kenbaarmakingsbeginsel een expliciete plek in het DWU, dat per 1 mei 2016 in werking is getreden.[24] Het DWU voorziet in een regeling waarbij een belanghebbende een standpunt naar voren mag brengen alvorens de douaneautoriteiten bezwarende besluiten mogen nemen. Het DWU bepaalt ook wanneer dit recht kan worden beperkt.

De geschiedenis van de grondbeginselen binnen de Europese Unie maakt zichtbaar dat het Hof van Justitie steeds het voortouw neemt ten aanzien van het erkennen van grondbeginselen en het bepalen dat ze tot het Unierecht behoren. Het Hof van Justitie erkent Unierechtelijke grondbeginselen en houdt daarbij rekening met de tradities van de lidstaten. De erkenning bewerkstelligt dat een grondbeginsel vaak meer op de voorgrond treedt dan vóór de erkenning en het grondbeginsel een duidelijkere plek krijgt in de jurisprudentie, omdat een belanghebbende vaker een beroep doet op een dergelijk beginsel. Erkenning concretiseert een grondbeginsel en de lidstaten, die een bepaald beginsel nog niet kennen, vinden dat specifieke beginsel daardoor vaak ook langzaamaan meer acceptabel. Een beginsel komt dan geleidelijk op de politieke agenda te staan, hetgeen tot codificatie kan leiden.[25] Niet alle lidstaten hoeven een rechtsbeginsel te kennen voordat het Hof van Justitie een rechtsbeginsel accepteert als beginsel van Unierecht.

De jurisprudentie van het Hof van Justitie laat zien dat de acceptatie en ontwikkeling van beginselen zich in eerste instantie geheel heeft afgespeeld in zaken waarbij het Hof van Justitie het handelen van de Commissie controleert.[26] Nadat het Hof van Justitie een beginsel heeft erkend als Unierechtelijk beginsel reist een dergelijk beginsel in zaken waarbij lidstaten het Unierecht ten uitvoer brengen terug naar de lidstaten die dit beginsel reeds kennen en door naar de lidstaten die het beginsel als zodanig niet kennen.[27] In het laatste geval kunnen ten aanzien van dat rechtsbeginsel problemen ontstaan in de zin van verschillen tussen het nationale recht van die lidstaat en het Unierecht. Dat Nederland niet over het kenbaarmakingsbeginsel beschikte, verklaart waarom dit beginsel juist in Nederland zoveel aandacht krijgt en discussie oplevert. Eenzelfde situatie is zichtbaar in Italië. De casuïstische arresten van het Hof van Justitie leveren veel vragen op over de werking van het kenbaarmakingsbeginsel. Door het in dit proefschrift neergelegde onderzoek ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel worden deze vragen beantwoord.

---

24 Gedelegeerde verordening 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, artikel 22, zesde lid, van het DWU en artikel 29 van het DWU.

25 Na de erkenning van het kenbaarmakingsbeginsel door het Hof van Justitie is dit door het arrest Sopropé ook in Nederland in fiscale zaken onder de aandacht gekomen. Meer en meer werd een beroep gedaan op het kenbaarmakingsbeginsel. Ook in bijvoorbeeld aansprakelijkheidszaken. Nadat de Hoge raad zich hierover had uitgelaten is in de Leidraad Invordering 2008 in artikel 49.2a het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd voor bepaalde besluiten inzake bestuurdersaansprakelijkheid (zie ook paragrafen 8.2.6 en 8.3.1).

26 Zie bijvoorbeeld: HvJ 12 juli 1957, zaken 7/56 en 3/57 tot en met 7/57, (Algera); HvJ 12 november 1969, zaak 29/69, (Stauder), punt 7; HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).

27 HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter), punt 74 e.v.; zie ook: Keulemans 2016A, p. 3.

3.2 Het rechtskarakter van algemene rechtsbeginselen en hun plek in het rechtssysteem

De vragen wat het rechtskarakter is van rechtsbeginselen en welke plek rechtsbeginselen innemen in het rechtssysteem kennen geen eenduidig antwoord. Rechtspositivisten en natuurrechtjuristen denken hier principieel anders over, vooral als sprake is van *ongeschreven* rechtsbeginselen.

Rechtspositivisten erkennen het bestaan van ongeschreven rechtsbeginselen, maar zien deze ongeschreven beginselen als interpretatieve standaarden.[28] De ongeschreven rechtsbeginselen zijn een hulpmiddel bij het uitleggen van onduidelijke of onbepaalde rechtsregels. Maar ongeschreven rechtsbeginselen kunnen geen geschreven rechtsregel terzijde stellen als de rechtsregel in strijd is met het algemene ongeschreven rechtsbeginsel. Vanuit de natuurrechtelijke benadering hebben rechtsbeginselen een andere positie. Natuurrechtdenkers plaatsen algemene rechtsbeginselen boven het rechtssysteem.[29] De algemene beginselen bestaan onafhankelijk van het rechtssysteem en zijn het toetsingskader voor het rechtssysteem. Gerards bepleit een benadering voor rechtsbeginselen die een tussenweg inhoudt tussen het rechtspositivisme en het natuurrecht met vereniging van deze twee visies.[30] In de visie van Gerards zijn algemene rechtsbeginselen funderend voor het recht als geheel (natuurrechtcomponent), maar kunnen deze beginselen alleen geldend recht vormen als het positieve recht deze beginselen kent (rechtspositivistische component). De positiefrechtelijke kenbaarheid wordt niet alleen bereikt via codificatie in regelgeving (rechtspositivisme), maar ook via andere rechtsvormingsprocessen (natuurrecht), zoals erkenning via rechtspraak. In deze visie zijn de algemene beginselen niet alleen een toetsingskader bij de uitleg van onduidelijke bepalingen, maar vormen de rechtsbeginselen tevens een eigen toetsingsnorm waardoor algemene beginselen subjectieve rechten kunnen opleveren. Gerards benoemt dat vanuit deze tussenvisie het onduidelijk is welke status rechtsbeginselen hebben in de normenhiërarchie, maar dat vaak impliciet wordt aangenomen dat de rechtsbeginselen de hoogste positie toekomt.

Als wordt gekeken naar de wijze waarop in de Europese rechtsorde wordt omgegaan met rechtsbeginselen, dan is duidelijk dat de rechtsbeginselen niet alleen een interpretatief karakter hebben en niet enkel worden gebruikt om onduidelijke bepalingen uit te leggen. Hierdoor dekt de rechtspositivistische visie het gebruik van rechtsbeginselen binnen het Unierecht niet. Ook de natuurrechtelijke benadering stuit mijns inziens op moeilijkheden. Vanuit deze visie staan de rechtsbeginselen boven het rechtssysteem. Binnen de Europese rechtsorde op het niveau van enkel het Unierecht, zonder rekening te houden met doorwerking naar de lidstaten, past die benadering mijns inziens wel. Echter de positivistische benadering lijkt minder goed aan te sluiten bij de relatie van de Europese Unie en de lidstaten en de doorwerking van het Unierecht in de lidstaten. Dan is de erkenning binnen de Europese rechtsorde van belang voordat de beginselen kunnen doorwerken in lidstaten die de beginselen niet kennen. Een voorbeeld kan worden gevonden ten aanzien van het

28 Gerards 2012, onder 2.2, Meuwissen 1991, p. 733, Soeteman 1991, onder 6, p. 751.
29 Gerards 2012, onder 2.3.
30 Gerards 2012, onder 2.4.

kenbaarmakingsbeginsel. De lidstaten passen het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit mag nemen, verschillend of zelfs niet toe. De erkenning van het kenbaarmakingsbeginsel door het Hof van Justitie levert een eigen toetsingskader op dat voor belanghebbenden in nationale procedures een recht kan opleveren. De tussenvisie van Gerards lijkt goed te passen op de wijze waarop grondbeginselen een plek hebben verworven in de Europese rechtsorde en op de doorwerking daarvan in het nationale recht van de lidstaten.

3.3 Het relatieve karakter van rechtsbeginselen

Uit paragraaf 3.1 blijkt dat grondbeginselen een grote rol spelen binnen het Unierecht en dat het Hof van Justitie een voortrekkersrol vervult in het ontwikkelen van grondbeginselen, met de codificatie van verschillende grondbeginselen in het Handvest als bekroning van hun werk. In deze paragraaf sta ik stil bij het karakter van beginselen.

Het karakter van rechtsbeginselen wordt vaak omschreven door rechtsbeginselen af te zetten tegen rechtsregels.[31]

> *"Wanneer aan de toepassingsvoorwaarden van een maatstaf is voldaan, dan is die maatstaf een regel wanneer de gevolgen die de maatstaf daaraan verbindt logisch volgen, en een beginsel wanneer dat niet het geval is."*

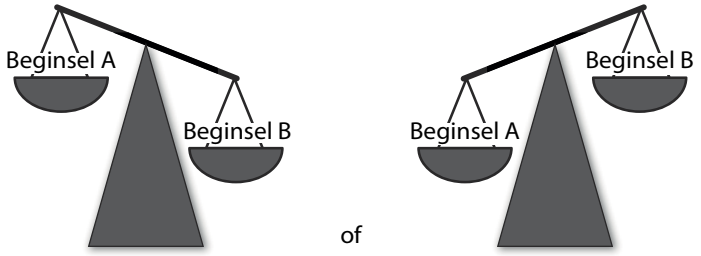
Dworkin brengt in dit citaat tot uitdrukking dat bij de toepassing van rechtsregels de gevolgen op dwingende wijze uit de rechtsregel volgen. Rechtsregels hebben een alles-of-niets karakter.[32] Bij een conflict tussen twee rechtsregels, moet één van de rechtsregels wijken. Dat wil zeggen dat één van de rechtsregels de andere buiten werking stelt. Het gevolg is dat een rechtsregel wel of niet van toepassing is, maar nooit gedeeltelijk van toepassing is.[33] Alexy maakt een vergelijkbaar onderscheid tussen rechtsregels en rechtsbeginselen, maar hij overweegt dat een conflict tussen twee rechtsregels twee oplossingen kent. Zo kan een van de regels buiten toepassing worden verklaard (zoals Dworkin voorstaat) of de wetgever voegt aan één van de rechtsregels een uitzondering toe.[34]

Het citaat brengt tot uitdrukking dat bij de toepassing van rechtsbeginselen de gevolgen niet noodzakelijkerwijs voortvloeien uit het rechtsbeginsel, zodat bij rechtsbeginselen van tevoren niet altijd duidelijk is welke gevolgen zullen intreden. Verschillende rechtsbeginselen kunnen tegelijk gelden. Het tegelijkertijd gelden van rechtsbeginselen maakt dat rechtsbeginselen met elkaar concurreren. Beginselen hebben daardoor geen alles-of-nietskarakter; ze zijn slechts richtinggevend. Concurrerende beginselen moeten tegen elkaar worden afgewogen.[35] Een conflict tussen twee concurrerende beginselen kent een andere wijze van oplossen dan een conflict tussen rechtsregels. Het is niet zo dat bij een conflict tussen rechtsbeginselen één rechtsbeginsel buiten werking wordt gesteld of

31 Dworkin 1978, p. 24.
32 Klatt 2012, p. 7; Brouwer 1991, p. 42, Soeteman 2009, onder 2; Tolonen 1991, p. 275.
33 Dworkin 1978, p. 24; Soeteman 1991, onder 3, p. 746.
34 Kloosterhuis 2006, p. 170.
35 Schlössels 2004, onder 3.1.

aan dit beginsel een beperking wordt toegevoegd. Bij een conflict tussen rechtsbeginselen dient te worden beoordeeld welk beginsel, in het concrete geval, gelet op alle feiten en omstandigheden, zwaarder moet wegen.[36] Het zwaarder wegende beginsel zal het lichter bevonden beginsel in dat concrete geval deels of geheel beperken. Een weging van concurrerende beginselen, waarbij het ene beginsel in een concreet geval het andere beginsel beperkt, betekent niet dat het lichter bevonden beginsel geen werking meer heeft. In een ander concreet geval, met andere feiten en omstandigheden, kan dat beginsel wel als het zwaarder wegende beginsel uit de weging komen.[37] Rechtsbeginselen kunnen dus in bepaalde mate worden vervuld. Alexy karakteriseert daarom rechtsbeginselen als optimaliseringsvereisten.[38] Daarbij geldt dat hoe groter de mate van afbreuk aan het ene beginsel des te groter moet het belang zijn om aan het andere concurrerende beginsel te voldoen.[39] Alexy koppelt daaraan zijn 'Law of Balancing' voor het beperken van beginselen. Deze 'Law of Balancing' komt in paragraaf 6.5.3.a aan de orde waar het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel wordt onderzocht.

De concurrerende beginselen bepalen de mate van realisatie van een bepaald beginsel in een specifiek geval. Beginselen concurreren constant met elkaar, waarbij afhankelijk van de feiten en omstandigheden in de ene situatie het ene beginsel het andere wel zal mogen beperken en in een andere situatie niet. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden zal de weegschaal naar de ene of de andere kant doorslaan:



Figuur 4

Waar Alexy grondrechten geheel als beginselen ziet, wil Habermas niet van het gebruik van beginselen weten. Deze zijn naar zijn mening vaag en moeilijk vergelijkbaar. De kritiek op het gebruik van beginselen komt later aan bod (paragraaf 3.5). Ook Barak brengt een nuancering aan en ziet de grondrechten niet als beginselen, maar als definitieve rechten die soms niet kunnen worden gerealiseerd.[40] Barak vindt daarbij dat de grondrechten dusdanig belangrijke individuele waarborgen zijn, dat bij het beperken van dergelijke rechten de reikwijdte van het recht van belang blijft. Leijten merkt op dat dit wellicht slechts een

36 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 63 e.v.; HvJ 18 juli 2013, zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, (Kadi II), punt 101 e.v.
37 Soeteman 1991, onder 10, p. 756.
38 Zie Alexy 1979, Alexy 2010, p 388; Soeteman 1991, onder 5; Kumm 2004 onder 1 en Kumm 2006, onder II.
39 Alexy 2010, p. 102, zie ook: Pauwels 2009, onder 3.5.3.
40 Leijten 2013, p. 399 e.v.

discussie van 'etiketten plakken' is, omdat ook Alexy bij het wegen van de beginselen waarde hecht aan het gewicht dat een beginsel heeft zonder een beperking (begingewicht).[41]

Het Hof van Justitie heeft veelvuldig overwogen dat Unierechtelijke beginselen beperkt kunnen worden, dat beginselen tegen elkaar dienen te worden afgewogen aan de hand van alle omstandigheden van elk afzonderlijk geval en dat moet worden nagegaan of een juist evenwicht tussen die belangen is bereikt.[42] Het bereiken van het juiste evenwicht, zoals het Hof van Justitie voorstaat, sluit mijns inziens goed aan bij de visie van Alexy dat sprake is van optimaliseringsvereisten. Het karakteriseren van beginselen als optimaliseringsvereisten maakt duidelijk dat bij concurrerende beginselen steeds een zoektocht naar het optimum noodzakelijk is. Daarom zal ik het onderzoek naar het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel aanvliegen vanuit de theorie van Alexy en de 'Law of Balancing' (paragraaf 6.5.3.a e.v.).

Gribnau geeft aan dat het relatieve karakter van rechtsbeginselen inhoudt dat rechtsbeginselen ten dienste staan van de rechtswaarde en een brug vormen tussen het recht in een rechtsorde en de waarden van de samenleving.[43] Dworkin geeft aan dat een beginsel moet worden verwezenlijkt, omdat dat is gewenst vanuit het oogpunt van rechtvaardigheid of vanuit andere morele uitgangspunten.[44] Het karakter van rechtsbeginselen zorgt er volgens Dworkin voor dat rechtsbeginselen richting geven. Het zijn geboden die in de hoogst mogelijke mate dienen te bereiken wat gerechtvaardigd of moreel behoorlijk is. Beginselen dicteren niet, maar wijzen in een richting.[45] Samenvattend vertegenwoordigen rechtsbeginselen dus een bepaalde norm. Aangezien juist ten aanzien van dergelijke normen vaak wel overeenstemming bestaat tussen lidstaten zijn rechtsbeginselen goed bruikbaar binnen het Unierecht. De lidstaten behouden daarmee grotendeels hun procedurele autonomie (paragraaf 7.1).

Het vorenstaande laat zien dat ook het kenbaarmakingsbeginsel geen absolute gelding zal hebben. Met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen kunnen het kenbaarmakingsbeginsel beperken. Een verscheidenheid aan concurrerende beginselen beperkt in de praktijk het kenbaarmakingsbeginsel. In de *Kadi*-arresten wordt het kenbaarmakingsbeginsel beperkt door het belang van de staatsveiligheid, in het arrest *Dokter* door de volksgezondheid en in fiscale zaken vaak door het belang van heffing en inning van belastingen.[46] Deze algemene belangen van de lidstaten of algemene belangen van de Unie hebben ook een beginselkarakter.[47] Douma geeft dit treffend weer en geeft aan

41 Leijten 2013, p. 399.
42 Zie bijvoorbeeld: HvJ 12 juni 2003, zaak C-112/00, (Schmidberger), punt 81; HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter), punt 75; HvJ 6 september 2012, zaak C-544/10, (Deutsches Weintor), punt 54; HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended), punt 43; HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software), punt 84.
43 Gribnau 2013, onder 3.
44 Dworkin 1978, p. 43 e.v.
45 Soeteman 2009, paragraaf 2.
46 Zie bijvoorbeeld: HvJ 18 juli 2013, zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, (Kadi II); HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter); HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 54.
47 Douma 2013, onder 2.3.

dat als een algemeen belang een rechtsregel zou zijn en dus een absoluut karakter zou hebben, dat dan beginselen zoals het recht op privacy, het algemeen belang nooit kunnen beperken en dat daarmee beginselen zonder waarde zouden zijn. Dan kan bijvoorbeeld het algemene belang van de staatsveiligheid het recht op privacy in het geheel terzijde schuiven en het algemeen belang van heffen en innen het kenbaarmakingsbeginsel zonder pardon opzij kunnen zetten. Het onderzoek naar het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd in hoofdstuk 6 en bij dat onderzoek wordt gebruikgemaakt van de kennis over beginselen van dit hoofdstuk.

3.4 Uitgangspunten bij het gebruik van beginselen

Beginselen kennen geen vaste onderlinge ordening.[48] Afhankelijk van de omstandigheden kan in het ene specifieke geval het ene beginsel voorrang krijgen en in een andere situatie het andere beginsel. Daarmee hebben rechtsvormers en rechtstoepassers echter niet volledig de vrije hand als het gaat om de toepassing van beginselen. Pauwels heeft in zijn dissertatie uitgebreid aandacht besteed aan de verhouding tussen beginselen en noemt een drietal uitgangspunten waaraan rechtsvormers en rechtstoepassers moeten voldoen bij het gebruik van beginselen.[49]

Het eerste uitgangspunt is dat beginselen een *begingewicht* hebben.[50] Dit begingewicht is afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden. Daarbij kan een beginsel een verschillend begingewicht hebben, omdat sprake is van verschillende rechtsgebieden. In het strafrecht is het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel groter dan in het fiscale recht. Als het voornemen bestaat een boete op te leggen in het fiscale recht is het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel weer groter dan als dat niet het geval is. Welke feiten en omstandigheden van invloed kunnen zijn op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken, komt in paragraaf 6.6 aan bod. Het begingewicht van een beginsel kan wijzigen in de tijd en kan verschillen per cultuur (paragraaf 6.5.3.a). Het begingewicht neemt toe naarmate een beginsel binnen een rechtsorde concreter wordt ingevuld en naarmate een beginsel meer erkenning en waardering krijgt van de juridische autoriteiten.[51] Het begingewicht van een beginsel is van belang, omdat een groter begingewicht tot gevolg heeft dat voor het beperken van dat beginsel het voldoen aan het concurrerende beginsel ook meer gewicht moet hebben (paragraaf 6.5.3.a).[52]

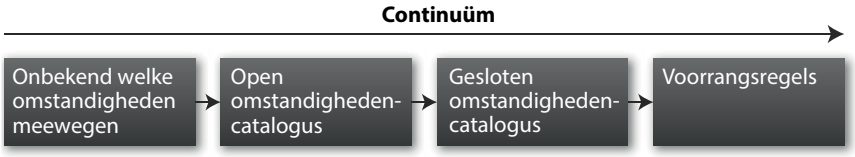
Het tweede uitgangspunt, *de motiveringsplicht*, houdt in dat rechtsvormers en rechtstoepassers bij het wegen van concurrerende beginselen een besluit moeten motiveren.[53] Zij zullen de argumenten moeten noemen die het besluit, welk beginsel voorrang krijgt, kunnen dragen. De motivering moet duidelijk maken waarom het ene beginsel in die specifieke omstandigheden voorrang krijgt op het andere beginsel, of anders gezegd waarom het ene beginsel het andere beginsel gerechtvaardigd kan beperken. De beslissing dient logisch

48 Pauwels 2009, onder 3.5.4.
49 Pauwels 2009, onder 3.5.4; Happé 1996 onder 1.3.5; Dworking 1978, p. 26.
50 Pauwels 2009, paragraaf 3.5.4, Popelier 1999, p. 15.
51 Popelier 1997, p. 13 en 15, Pauwels 2009, paragraaf 3.5.4.
52 Zie ook: Pauwels 2009, paragraaf 3.5.4.
53 Zie ook bijvoorbeeld: de noot van Happé in BNB 2010/3 bij HR 14 oktober 2008, nr. 41.537.

voort te vloeien uit de motivering.[54] Deze motiveringsplicht komt in dit onderzoek terug wanneer wordt onderzocht op welke wijze het Hof van Justitie omgaat met concurrerende beginselen (paragraaf 6.5.3.a.1).

Het derde uitgangspunt ligt in het directe verlengde van het tweede uitgangspunt en wordt voor de jurisprudentie van het Hof van Justitie nog nader uitgewerkt (paragraaf 6.5.3.a.1). De rechtsvormers en de rechtstoepassers moeten de beslissing ten aanzien van welk beginsel een groter gewicht toekomt, motiveren en deze motivering moet *consistent* zijn.[55] Als de rechtsvormers en rechtstoepassers in een bepaalde situatie tot een bepaalde beslissing komen dan zullen de rechtstoepassers en rechtsvormers in een gelijke situatie op gelijke wijze moeten beslissen met gelijke motivering. Pauwels geeft aan dat daarmee feitelijk een regel is gecreëerd voor die specifieke gelijke situaties (hierna: voorrangsregel).[56] Deze voorrangsregels hebben het karakter van rechtsregels.[57] Voor die specifieke situatie is de uitkomst van tevoren bekend.

Pauwels plaatst concurrerende beginselen op een continuüm (figuur 5).[58] Aan de ene zijde is sprake van concurrerende beginselen in een situatie waarbij niet bekend is welke omstandigheden meewegen en hoe zwaar zij meewegen. Aan de andere zijde plaatst Pauwels concurrerende beginselen waarbij precies bekend is welke omstandigheden meewegen en hoe zwaar zij meewegen waardoor de uitkomst van de weging al vooraf bekend is (voorrangsregels). Tussen deze twee uitersten is de omstandighedencatalogus van belang. Bij de methode van de omstandighedencatalogus is al wel bekend welke omstandigheden moeten worden meegewogen bij het wegen van de concurrerende beginselen, maar het ligt nog open hoe zwaar de omstandigheden meewegen. Pauwels erkent twee varianten van de omstandighedencatalogus: de open en de gesloten omstandighedencatalogus. Bij de open omstandighedencatalogus is in ieder geval bekend welke omstandigheden moeten worden meegenomen. Deze omstandigheden kunnen van invloed zijn op het gewicht van een van de concurrerende beginselen. Bij de gesloten omstandighedencatalogus is bekend welke omstandigheden bij uitsluiting van andere omstandigheden dienen te worden meegenomen.



Figuur 5

54 Zie bijvoorbeeld: HvJ 8 mei 2019, zaak C-230/18, (PI), punt 81: waarin door het HvJ wordt overwogen dat het vereiste om besluiten te motiveren van bijzonder belang is in de context van een zaak waarbij moet worden beoordeeld of een beperking van een Unierechtelijk beginsel gerechtvaardigd en *proportioneel* is.
55 Burg 2000, p. 70, Pauwels 2009, onder 3.5.4.
56 Pauwels 2009, onder 3.5.4.
57 Happé 1996, paragraaf 1.3.2.
58 Pauwels 2009, onder 9.2.3.

In hoofdstuk 6 zal worden bezien welke omstandigheden een rol kunnen spelen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken en zal een omstandighedencatalogus worden opgesteld (voor de omstandighedencatalogus: zie paragraaf 6.6.4).

3.5 Kritiek op het gebruik van rechtsbeginselen

Zoals al is aangestipt, bestaat er kritiek op het gebruik van beginselen.[59] Deze kritiek is grofweg in tweeën te delen: enerzijds het probleem van onvergelijkbaarheid (incommensurabiliteit) van beginselen en anderzijds het probleem van vaagheid.

De onvergelijkbaarheid van beginselen houdt in dat het niet mogelijk is verschillende beginselen onder één gemeenschappelijke noemer te groeperen. Hierdoor is het vellen van een rationeel oordeel over de waarde van de verschillende met elkaar concurrerende beginselen al dan niet ten opzichte van elkaar, moeilijk, zo niet onmogelijk.[60] Het is kort gezegd appels met peren vergelijken. De orde van grootte van concurrerende beginselen verschilt zodanig veel dat het wegen van concurrerende beginselen tot problemen leidt.[61] Hiermee ziet het probleem van onvergelijkbaarheid op de vraag of beginselen überhaupt tegen elkaar moeten worden afgewogen. Er is geen eenheid voor de afweging.[62] Deze discussie dient te worden beslecht alvorens beginselen worden geaccepteerd en afgewogen. De erkenning van beginselen door het Hof van Justitie en de opname van een evenredigheidstoets in artikel 52 van het Handvest, leidt ertoe dat het probleem van onvergelijkbaarheid 'in zekere zin' al een gepasseerd station is. Toch heeft de gedachte dat beginselen niet altijd eenvoudig te vergelijken zijn grote betekenis. De onvergelijkbaarheid van beginselen kan deels worden ondervangen door het concretiseren van de beginselen. In het kader van de afweging van concurrerende beginselen kan het kenbaarmakingsbeginsel worden afgezet tegen bijvoorbeeld het algemene belang van de belastingdienst belastingen te innen en zo de inkomsten van het Rijk aan te vullen. De onvergelijkbaarheid van beginselen heeft gevolgen voor de wijze waarop Alexy's 'Law of Balancing' kan worden ingevuld (paragraaf 6.5.3.a). Alexy kiest voor een grofmazig systeem. Vanuit de onvergelijkbaarheid van beginselen is dit logisch. Een fijner systeem zou de illusie wekken dat het mogelijk is zeer verfijnd gewichten aan beginselen toe te kennen. Vorenstaande brengt op zichzelf niet met zich dat het uiteindelijke afwegingsresultaat irrationeel is.[63] Pauwels geeft aan dat gesproken kan worden van beperkt rationeel, wat inhoudt dat een deel van de afweging slechts intuïtief kan worden voltrokken en niet onder woorden kan worden gebracht, omdat er niets meer te meten of te wegen is.[64]

Naast het probleem van de onvergelijkbaarheid van beginselen wordt het vaagheidsprobleem ook naar voren gebracht als reden om argwanend te staan tegenover het gebruik van beginselen.[65] Als de rechter de bevoegdheid heeft in concrete gevallen te beslissen op grond

59 Houdijker, den, 2012, onder 3.4.3.
60 Houdijker, den, 2012, onder 3.4.3.
61 Houdijker, den, 2012, onder 3.4.3.
62 Pauwels 2011, onder 2.
63 Pauwels 2011 onder 3.
64 Pauwels 2011, onder 3; Leijten 1981, p. 90-91.
65 Moor, de - Vugt, van, 1993, p. 16.

van eigen afwegingen, dan leidt dat tot een vaagheid in de afbakening van grondrechten. De daardoor opgeworpen vraag is of het wel de taak van de rechter is de evenredigheidstoets *stricto sensu* (het wegen van de concurrerende beginselen) uit te voeren. Is dit niet een taak die thuishoort bij de wetgever en het bestuur? Het zou natuurlijk mooi zijn als wetgeving alle situaties ondervangt en een soort absolute duidelijkheid biedt, maar dat is in de praktijk onmogelijk. Niet alleen is het de vraag of alle situaties van tevoren te voorzien zijn, maar de uitkomst van het afwegen van beginselen kan ook onderhevig zijn aan het tijdsbeeld. Bovendien geven ook rechtsregels niet altijd voldoende duidelijkheid. Het probleem van vaagheid kan deels worden ondervangen door het in beeld brengen van de verschillende omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de weging van beginselen (omstandighedencatalogus). Veel omstandigheden hebben een duidelijk verzwarend of verlichtend effect op het gewicht van (één van) de concurrerende beginselen. Het ontwikkelen van een dergelijke omstandighedencatalogus geeft meer inzicht in de weging en daarmee kan een betere voorspelling worden gegeven hoe een concrete weging zal uitvallen. In een specifieke casus kan het benoemen van deze omstandigheden ervoor zorgen dat een vergaande rationele weging tussen de concurrerende beginselen wordt gemaakt. Voor de ontwikkeling van de omstandighedencatalogus blijft van belang dat de rechtsvormers en rechtstoepassers motiveren waarom in een bepaalde situatie een bepaald beginsel zwaarder weegt dan het concurrerende beginsel en dat zij hierin consistent zijn (paragraaf 3.4).

3.6 Functies van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel

Naar voren is gekomen dat beginselen een norm vertegenwoordigen. Welke norm dat is, is afhankelijk van het beginsel. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat het inhoud van een beginsel, de bescherming die een beginsel biedt, uitlegt met het oog op de functie(s) van het desbetreffende beginsel.[66] Het is daarom van belang de functies van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, in het bijzonder die van het kenbaarmakingsbeginsel, te onderzoeken alvorens de inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel wordt onderzocht in hoofdstuk 5.

Beginselen kunnen verschillende functies hebben: een rechtsvormende functie, een normerende- en waarborgfunctie, een constitutieve functie en een strategisch-instrumentele functie.[67] Eén rechtsbeginsel kan daarbij meerdere van deze functies in zich hebben.

Rechtsvormende functie

Allereerst kunnen beginselen een rechtsvormende functie hebben. Uit de ontstaansgeschiedenis van beginselen binnen de Europese Unie blijkt dat het Hof van Justitie rechtsbeginselen gebruikt als hulpmiddel bij de ontwikkeling van het Unierecht, in het bijzonder voor het opvullen van de lacunes in het Unierecht (paragraaf 3.1).[68] Unierechtelijke

66 Voor het kenbaarmakingsbeginsel is dit duidelijk omdat het Hof van Justitie in verschillende arresten eerst de functie van het kenbaarmakingsbeginsel aanhaalt alvorens te toetsen in een concreet geval of aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel is voldaan. Zie bijvoorbeeld: HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega), punt 47; HvJ 11 december 2014, zaak C-249/13, (Boudjlida), punt 37; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 38.

67 Schlössels 2004, onder 4.

68 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 75.

beginselen hebben daarmee binnen de Europese Unie een rechtsvormende functie. Ook het kenbaarmakingsbeginsel heeft vanaf de erkenning van dit beginsel in de zaak *Transocean Marine Paint Association* deze functie gehad. Alhoewel verschillende deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest zijn gecodificeerd, zal bij het onderzoeken van de codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel en het kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest blijken dat het kenbaarmakingsbeginsel niet voor alle fiscale situaties in het Handvest is gecodificeerd (paragraaf 5.5). Daarmee heeft het kenbaarmakingsbeginsel de rechtsvormende functie nog niet verloren.

Normerende of waarborgfunctie

Beginselen kunnen ook een normerende of waarborgfunctie hebben. Dat houdt in dat beginselen toetsingsmaatstaven zijn voor het optreden van de organen, instellingen en instanties van de Unie en van de lidstaten en hun bestuursorganen.[69] Dat het kenbaarmakingsbeginsel een dergelijke waarborgfunctie heeft, benadrukt het Hof van Justitie in verschillende arresten waarbij het Hof van Justitie overweegt dat de regel dat aan de adressaat van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, tot doel heeft de bevoegde autoriteit in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante elementen.[70] Het kenbaarmakingsbeginsel beoogt vooral, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon of onderneming, de adressaat in staat te stellen een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten.[71] A-G Kokott brengt deze waarborgfunctie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel nog eens expliciet voor het voetlicht in de conclusie in de zaak *FSL*:[72]

> *"Anders dan rekwirantes lijken te denken, kunnen de rechten van de verdediging echter niet verhinderen dat de Commissie in het algemeen een procedure wegens vermeende inbreuken op artikel 101 VWEU of artikel 102 VWEU inleidt en daarin bewijzen gebruikt die haar, buiten het Europese netwerk van mededingingsautoriteiten om, door nationale autoriteiten ter beschikking zijn gesteld. Uit de rechten van de verdediging kunnen slechts bepaalde procedurele waarborgen worden afgeleid die de Commissie bij de uitvoering van deze procedure dient te eerbiedigen en die, als zij worden geschonden, leiden tot een nietigverklaring van de definitieve beslissing."*

Het gaat bij het kenbaarmakingsbeginsel om zorgvuldige besluitvorming aan de ene kant en rechtsbescherming aan de andere kant, waarbij de nadruk ligt op de effectieve rechtsbescherming van de belanghebbende. Alhoewel sprake is van procedurele autonomie voor de lidstaten, begrenzen beginselen – zoals het kenbaarmakingsbeginsel – deze procedurele autonomie.

---

69 Widdershoven e.a. 2007, p. 38; Schlössels 2004, onder 4.

70 Zie bijvoorbeeld: HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega), punt 47; HvJ 11 december 2014, zaak C-249/13, (Boudjlida), punt 37; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 38.

71 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 2.1: Mezouar en Gomes Vale Viga geven aan dat de autoriteit in staat moet worden gesteld een vergissing te corrigeren. Gelet op de jurisprudentie van het HvJ is dit slechts deels het doel van het kenbaarmakingsbeginsel. Mezouar en Gomes Vale Viga laten de mogelijkheid persoonlijke omstandigheden naar voren te brengen die van invloed kunnen zijn op het voorgenomen bezwarende besluit buiten beschouwing.

72 Conclusie A-G Kokott van 17 november 2016 in de zaak C-469/15 P, (FSL), punt 56.

Het kenbaarmakingsbeginsel is in fiscale zaken een waarborg tegen de inbreuk die de overheid maakt op het recht op eigendom. Iedereen heeft in principe het recht op het ongestoord genot van zijn eigendom.[73] Het recht op eigendom betekent echter niet dat een staat geen wetten mag toepassen die de staat noodzakelijk acht ter verzekering van de betaling van belastingen of andere heffingen. Dat een staat belasting heft, is algemeen geaccepteerd en nodig voor het financieren van gemeenschappelijke doelen. De overheid handelt hierbij echter wel eenzijdig. De gedachte van compensatie van die ongelijkheid tussen een belanghebbende en een bestuursorgaan past mijns inziens goed binnen de waarborgfunctie van het kenbaarmakingsbeginsel.[74] Het kenbaarmakingsbeginsel is nadrukkelijk alleen aan de orde in de relatie tussen belanghebbende en organen, instellingen en instanties van de Europese Unie dan wel in relatie tussen belanghebbende en de lidstaten en hun organen, in belastingzaken specifiek tussen een belanghebbende en de belastingdienst. De belastingdienst heeft meer macht dan een belanghebbende. Tussen de belastingdienst en een belanghebbende bestaat een maatschappelijke en een processuele ongelijkheid.[75] Van maatschappelijke ongelijkheid is sprake, omdat de belastingdienst eenzijdig bezwarende besluiten kan nemen en daarmee eenzijdig inbreuk kan maken op de rechten van een belastingplichtige. Van processuele ongelijkheid is sprake, omdat de belastingdienst over meer en betere middelen en competenties beschikt voor het voeren van fiscale procedures dan de belastingplichtige (bijvoorbeeld: financiering en deskundigheid).[76] Het gaat daarbij niet alleen om gelijke kansen ('equality of arms') maar ook om goede en voldoende kansen ('quality of arms').[77] Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat ongelijkheidscompensatie of, zoals het Hof van Justitie het positief formuleert 'wapengelijkheid' ('equality of arms') een doel is van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in een zaak die zag op het recht op (inzage in) de stukken en het recht op een doeltreffende voorziening in rechte.[78] Onderzocht zal worden of deze ongelijkheid een omstandigheid is die mee moet worden genomen bij het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.6.1).

Dat de belastingdienst machtiger is dan de belanghebbende wordt over het algemeen aanvaard in de situatie dat een faciliterend procesrecht deze ongelijkheid (deels) wegneemt, door het hebben van een eenvoudig en toegankelijk procesrecht voor de burger. Voorbeelden hiervan in het nationale (fiscale) procesrecht zijn het kosteloos maken van bezwaar, een laag griffierecht, het feit dat een belanghebbende niet verplicht is zich te laten vertegenwoordigen, het feit dat een procedure een belanghebbende niet in een slechtere positie kan brengen en een actieve rechter. Opvallend hierbij is dat alle genoemde factoren die een bijdrage dienen te leveren aan het wegnemen van de ongelijkheid, zien

73 Artikel 1 eerste protocol bij het EVRM en artikel 17 van het Handvest.
74 Groussot 2006, p. 221.
75 Damen 2008, onder 10; Gribnau 2013, onder 4.2: daar wordt het ook feitelijke en processuele asymmetrie genoemd.
76 2019:29.650: Jaarplan 2019 Belastingdienst.
eind 2018: 27.897 https://over-ons.belastingdienst.nl/feiten-en-cijfers/onze-organisatie-in-2018/,
eind 2017: 29.321: https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/overheidspersoneel/documenten/rapporten/2018/05/01/jaarrapportage-bedrijfsvoering-rijk-2017.
In het jaarplan 2019 is een verdeling van het personeel aangegeven van 29.650 fte.
77 Waard, de, 1987, onder 7.1, p. 246: Het beginsel van hoor en wederhoor brengt tot uitdrukking dat partijen gelijke proceskansen moeten krijgen.
78 HvJ 16 oktober 2019, zaak C-189/19, (Glencore), p. 67.

op de bezwaarfase en de rechterlijke fase en dat het vooral de actieve rechter moet zijn die de ongelijkheid wegneemt. Het is mijns inziens wenselijk dat een bestuursorgaan de ongelijkheid al in het stadium van het voornemen zoveel mogelijk wegneemt, zodat de belanghebbende al vanaf die fase wordt beschermd.[79] Het zou goed zijn als de belanghebbende niet afhankelijk is van een gerechtelijke procedure en de actieve houding van de rechter, maar zelf al eerder meer zeggenschap krijgt over de inbreuk die de overheid wil maken ten aanzien van zijn recht op eigendom (bottom-up). Het kenbaarmakingsbeginsel heeft tot gevolg dat bescherming al vanaf de voorfase meer tot zijn recht komt, omdat het beginsel de belanghebbende de mogelijkheid geeft al in de voorfase met het bestuursorgaan te communiceren over de vraag of het bestuursorgaan een bezwarend besluit dient te nemen en of dat het bezwarende besluit wel zo moet luiden als voorgenomen. Ook geeft het de belanghebbende een recht op (inzage in) het dossier, hetgeen ongelijkheid compenseert.[80] Bovendien heeft de belastingplichtige de mogelijkheid eigen kennis over het belastingrecht te vergaren, zelf of met behulp van een gemachtigde en daarmee de ongelijkheid aan vaardigheden (deels) op te heffen.

Ongelijkheidscompensatie is van extra belang omdat de belastingdienst tal van bevoegdheden heeft, die soms diep ingrijpen in de grondrechten van de burger (bijvoorbeeld: de ruime informatievergaringsbevoegdheden, waarbij verstrekkende sancties horen, zoals omkering en verzwaring van de bewijslast en boeten, de mogelijkheid een belastingadviseur als medepleger te beboeten en de voortdurende uitbreiding en verzwaring van de boeten).[81] Gribnau constateert dat de bevoegdheden van de belastingdienst in de loop van de tijd steeds verder zijn toegenomen en dat daarmee ook de ongelijkheid is toegenomen.[82] Gribnau geeft aan dat niet altijd sprake is van voldoende rechtsbescherming ter compensatie van dergelijke verstrekkende bevoegdheden.[83] Tegenover verregaande inbreuken dient mijns inziens een goede mogelijkheid tot ongelijkheidscompensatie, dus een goede mogelijkheid tot verdediging, te staan op een zo vroeg mogelijk moment.

Constitutieve functie en de strategisch-instrumentele functie

Rechtsbeginselen kunnen nog twee andere functies hebben, de constitutieve functie en de strategisch-instrumentele functie. Zoals Schlössels de constitutieve functie formuleert, binden rechtsbeginselen met deze functie het positieve recht aan fundamentele uitgangspunten. Slechts enkele rechtsbeginselen hebben deze functie, aldus Schlössels: het vrijheidsbeginsel, het democratiebeginsel, het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van de verdelende rechtvaardigheid. Dit zijn zeer basale

79 Zie ook: Barkhuysen e.a. 2014, p. 183, onder 5.3: "de vraag of in het bestuursrecht de focus bij grondrechtenbescherming terecht zo zeer op de bestuursrechter is gericht. Immers, anders dan in het strafprocesrecht, waar grondrechtenbeperkingen van verdachten al in de opsporings- en vervolgingsfase 'gemonitord' worden door een rechter-commissaris en/of de raadkamer, komt de bestuursrechter, in het voorbereidend traject van een besluit dat inbreekt op een grondrecht van burgers, thans geen rol toe."

80 Damen 2008, onder 9.

81 Barkhuysen e.a. 2014, p. 17, onder 1.1; Gribnau 2013, onder 4.2.

82 Gribnau 2013, onder 4.2.

83 Gribnau 2013, onder 4.2.

algemene rechtsprincipes die de rechtspraktijk legitimeren.[84] De indeling van Schlössels volgend heeft het kenbaarmakingsbeginsel geen constitutieve functie.

De strategisch-instrumentele functie zorgt ervoor dat rechtsbeginselen een rol vervullen bij het realiseren van beleid. Een voorbeeld hiervan is het profijtbeginsel. Een situatie waarbij de overheid het kenbaarmakingsbeginsel heeft ingezet om bepaald beleid te verwezenlijken, heeft zich nog niet voorgedaan en mijns inziens kan het kenbaarmakingsbeginsel hier ook niet voor worden gebruikt. Het kenbaarmakingsbeginsel regelt immers specifiek rechten aan de kant van een belanghebbende bij een voorgenomen bezwarend besluit.

3.7 Rechten, beginselen en algemene beginselen binnen het Unierecht

Hiervóór is een onderscheid gemaakt tussen rechtsregels en rechtsbeginselen. In deze paragraaf ga ik nader in op de wijze waarop binnen de Europese rechtsorde wordt omgegaan met rechten en beginselen en de daarbij gebruikte terminologie. Zoals al besproken, erkent het Hof van Justitie bepaalde grond*rechten* als algemene *beginselen* van Unierecht. Verschillende grondrechten zijn vervolgens in het Handvest gecodificeerd, waaronder aspecten van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest). In het Handvest is hierbij een onderscheid gemaakt tussen vastgelegde *rechten* en vastgelegde *beginselen*.[85] Ook moeten in het Handvest neergelegde beginselen worden onderscheiden van algemene beginselen van Unierecht.[86] Blijkens artikel 51 van het Handvest maakt het voor de werkingssfeer van het Unierecht uit of sprake is van grondrechten of grondbeginselen in de zin van het Handvest. De lidstaten dienen de *rechten* in het Handvest te eerbiedigen en de *beginselen* in het Handvest na te leven.[87] Ingevolge artikel 52, vijfde lid, van het Handvest kan aan de bepalingen van het Handvest, die beginselen bevatten, uitvoering worden gegeven door wetgevings- en uitvoeringshandelingen van de instellingen, organen en instanties van de Europese Unie en door handelingen van de lidstaten wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen, bij de uitoefening van hun respectieve bevoegdheden. De toelichting bij artikel 52, vijfde lid, van het Handvest luidt als volgt:

> *"In lid 5 wordt het onderscheid tussen in het Handvest bepaalde „rechten" en „beginselen" verduidelijkt. Volgens dat onderscheid worden subjectieve rechten geëerbiedigd en worden beginselen nageleefd (artikel 51, lid 1). Beginselen kunnen worden toegepast door middel van wetgevings- of uitvoeringshandelingen (die door de Unie worden vastgesteld op grond van haar bevoegdheden, en door de lidstaten alleen wanneer zij het recht van de Unie tot uitvoering brengen); dit betekent dat zij alleen van belang zijn voor de rechter wanneer die handelingen worden geïnterpreteerd en getoetst. Zij geven echter geen aanleiding tot directe eisen tot het nemen van positieve maatregelen door de instellingen van de Unie of de overheden van de lidstaten. Die benadering spoort met de jurisprudentie van het Hof van Justitie (…) en met de benadering van „beginselen" in de constitutionele stelsels van de lidstaten, met name op het*

84 Gerards 2010, onder 5.2.

85 Barkhuysen, Bos en Have ten, 2011, onder 2.1; Mol, de, e.a. 2012, onder 3.1.

86 Alberdingk Thijm en Vries, de, 2015, p. 175, onder 11.

87 Artikel 51, eerste lid, van het Handvest luidt: "De bepalingen van dit Handvest zijn gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel, alsmede, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, tot de lidstaten. Derhalve eerbiedigen zij de rechten, leven zij de beginselen na en bevorderen zij de toepassing ervan overeenkomstig hun respectieve bevoegdheden en met inachtneming van de grenzen van de bevoegdheden zoals deze in de Verdragen aan de Unie zijn toegedeeld."

gebied van sociale wetgeving. Ter illustratie: voorbeelden van beginselen die in het Handvest worden erkend, zijn onder meer de artikelen 25, 26 en 37. In sommige gevallen kan een artikel van het Handvest elementen van zowel een recht als een beginsel bevatten, zie bijvoorbeeld de artikelen 23, 33 en 34."

Het kan van belang zijn of sprake is van een recht of een beginsel in de zin van het Handvest. Het verschil tussen rechten en beginselen in de zin van het Handvest heeft invloed op de wijze waarop beperkingen van die grondrechten mogelijk zijn. Een 'recht' kan alleen bij wet worden beperkt terwijl een 'beginsel' ook kan worden beperkt door niet bij wet vastgelegde concurrerende beginselen. Dit roept de vraag op wanneer sprake is van een 'recht' en wanneer van een 'beginsel' in de zin van het Handvest. Het onderscheid tussen 'rechten' en 'beginselen' in het Handvest is onduidelijk.[88] In principe is van beginselen of elementen van beginselen sprake wanneer van de overheid een actief optreden wordt verwacht, maar dit actieve optreden niet kan worden afgedwongen op basis van beginselen.[89] Bij rechten is dat minder aan de orde. Bij rechten gaat het om de eerbiediging oftewel het achterwege laten van een inbreuk. De toelichting bij het Handvest kan een hulpmiddel zijn voor het vaststellen of sprake is van een recht of een beginsel. De tekst van het Handvest blijkt namelijk voor verwarring te zorgen. Zo is in artikel 14 van het Handvest het recht op onderwijs vastgelegd, dat volgens de toelichting – voor zover het de kosteloosheid van het onderwijs betreft – een beginsel is. De soms vage formuleringen van bepaalde rechten maakt afdwingbaarheid lastig en leidt tot een beginselkarakter. Volgens voormeld citaat uit de toelichting bij artikel 52, vijfde lid, van het Handvest zijn beginselen onder andere het recht van ouderen (artikel 25 van het Hv), de rechten van gehandicapten (artikel 26 van het Hv) en milieubescherming (artikel 37 van het Hv). De toelichting lijkt daarmee voldoende duidelijkheid te geven, maar volgens dezelfde toelichting kunnen artikelen uit het Handvest zowel elementen van rechten als beginselen bevatten. Voorbeelden hiervan zijn de bescherming van de gelijkheid van mannen en vrouwen (artikel 23 van het Hv), het beroeps- en gezinsleven (artikel 33 van het Hv) en het recht op sociale zekerheid en sociale bijstand (artikel 34 van het Hv). Zes criteria kunnen helpen bij het bepalen of sprake is van een recht of een beginsel in de zin van het Handvest:[90]

- Als de bepaling is gericht tot een persoon duidt dat op een recht en als de bepaling een opdracht inhoudt aan de overheid duidt dat op een beginsel.
- Het gebruik van de woorden 'overeenkomstig het Unierecht', 'de Unie erkent en eerbiedigt' of een verwijzing naar het beleid van de Unie, duidt op een beginsel.
- Hoe concreter een bepaling is, hoe groter de kans dat sprake is van een recht. Beginselen bevatten over het algemeen een bepaalde beoordelings-/concretiseringsruimte.
- Als de bepaling ten doel heeft het individu te beschermen, is dat een aanwijzing dat sprake is van een recht.
- Als een bepaling individuele of subjectieve rechten schept zonder dat uitwerking in wet- of regelgeving nodig is, wijst dat op een recht.
- Is de betreffende bepaling bijvoorbeeld afkomstig uit het EVRM, dan is dit een aanwijzing dat sprake is van een recht. Is de bron gelegen in het Europees Sociaal Handvest, dan is dat een aanwijzing dat sprake is van een beginsel.

88 Barkhuysen, Bos en Have ten, 2011, onder 2.1.
89 Barkhuysen, Bos en Have ten, 2011, onder 2.1; Mol, de, e.a. 201, onder 3.2.
90 Barkhuysen en Bos 2014, onder 2.1.

Met deze zes criteria kan worden onderzocht of het kenbaarmakingsbeginsel of een aspect daarvan, voor zover neergelegd in het Handvest, een recht of een beginsel is in de zin van het Handvest. Aangezien voor het kenbaarmakingsbeginsel een actief optreden van een bestuursorgaan nodig is, zou het kenbaarmakingsbeginsel als beginsel in de zin van het Handvest kunnen worden gekwalificeerd. Daar staat tegenover dat het ook gericht is op een persoon die dit kenbaarmakingsbeginsel kan inroepen. Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel schept individuele rechten zonder dat uitwerking in wet- en regelgeving nodig is. Mijns inziens slaat met dit laatste de balans door naar een recht in de zin van het Handvest.

Artikel 41, eerste lid, van het Handvest bepaalt dat eenieder het recht heeft dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen en organen van de Unie worden behandeld. Blijkens het tweede lid van dit artikel behelst dit met name het recht van eenieder te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen, het recht van eenieder om toegang te krijgen tot het dossier hem betreffende, met inachtneming van het gerechtvaardigde belang van de vertrouwelijkheid en het beroeps- en het zakengeheim en de plicht van de betrokken instanties hun beslissingen met redenen te omkleden. Volgens de toelichting bij artikel 41, tweede lid, van het Handvest is het bestaan van behoorlijk bestuur een 'rechtsbeginsel', waarna de toelichting vermeldt dat de formulering van dit 'recht' in de eerste twee leden gebaseerd is op de jurisprudentie van het Hof van Justitie en voor zover het de motiveringsplicht betreft ook is gebaseerd op het VWEU. Voor artikel 41, tweede lid, van het Handvest lijken de tekst van het artikel en de toelichting geen duidelijk antwoord te geven, maar wel richting een recht te wijzen. Het tweede lid van dit artikel, waarin is neergelegd dat eenieder het recht heeft te worden gehoord voordat richting hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen, is echter heel concreet en gericht op het individu, zodat mijns inziens ten aanzien van het tweede lid, sprake zou kunnen zijn van een recht in de zin van het Handvest.[91]

Artikel 47 van het Handvest bepaalt dat eenieder wiens door het Unierecht gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden. Eenieder heeft daarbij recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen. Rechtsbijstand wordt verleend aan diegenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen. De tekst van artikel 47 van het Handvest en de toelichting duiden consequent 'een doeltreffende voorziening in rechte' als een recht. Artikel 47 van het Handvest is gericht op de persoon en het is behoorlijk concreet, hetgeen de conclusie rechtvaardigt dat sprake is van een recht.

Artikel 48, tweede lid, van het Handvest bepaalt dat aan eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, de eerbiediging van de rechten van de verdediging wordt gegarandeerd. De

91 Timmermans en Schlössels 2015, p. 252: Timmermans en Schlössels lijken er ook zo over te denken.

toelichting bij artikel 48, tweede lid, van het Handvest spreekt over een 'recht'. De achtergrond van dit artikel is gelegen in het EVRM en het artikel is gericht aan het individu. Dit kan allemaal de conclusie dragen dat sprake is van een recht. Daar staat wel tegenover dat het tweede lid van artikel 47 van het Handvest bepaalt dat het artikel de eerbiediging van de rechten van de verdediging garandeert. Het tweede lid is daarmee niet erg concreet, zodat ook sprake zou kunnen zijn van een beginsel. Echter gelet op het feit dat het de vervolging van een persoon betreft en gelet op de EVRM-achtergrond en toelichting, kom ik tot de conclusie dat in artikel 48, tweede lid, van het Handvest een recht is neergelegd.

Bij het onderzoeken van de gevolgen van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel ga ik ervan uit – gelet op het vorenstaande – dat voor zover het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd in het Handvest, sprake is van een recht in de zin van het Handvest (paragraaf 5.5.1).

3.8 Samenvatting en conclusie

Er is sprake van een autonome Unierechtelijke rechtsorde waarvan geschreven en ongeschreven beginselen deel uitmaken. Bij het erkennen van beginselen kijkt het Hof van Justitie naar hetgeen de lidstaten (nagenoeg) gemeen hebben. De gemengde rechtspositivistische/natuurrechtelijke visie van Gerards lijkt het best te passen bij de wijze waarop het Hof van Justitie omgaat met beginselen en de wijze waarop deze beginselen kunnen doorwerken in de nationale rechtsorde. De beginselen vormen het fundament voor het recht als geheel, maar kunnen alleen geldend recht vormen en doorwerken naar de lidstaten als zij vanuit het positieve recht worden gekend. Het is van belang te onderzoeken wanneer Unierechtelijke beginselen en specifiek het kenbaarmakingsbeginsel doorwerken in het nationale recht. Dat zal in het volgende hoofdstuk plaatsvinden (hoofdstuk 4).

Voorts is duidelijk geworden dat beginselen met elkaar concurreren en beginselen zoveel mogelijk moeten worden vervuld. Om de mate van vervulling te kunnen onderzoeken, zal eerst het beschermingsniveau van het kenbaarmakingsbeginsel moeten worden onderzocht (hoofdstuk 5). Het kenbaarmakingsbeginsel heeft een dubbele waarborgfunctie. Zorgvuldige besluitvorming aan de ene kant en rechtsbescherming aan de andere kant waarbij de nadruk lijkt te liggen op de effectieve rechtsbescherming van de belanghebbende. Het kenbaarmakingsbeginsel kan een rol spelen bij de ongelijkheidscompensatie in de voorfase. De dubbele waarborgfunctie van het kenbaarmakingsbeginsel zal ik betrekken bij het onderzoek naar het beschermingsniveau van dit recht. Hierbij kan de codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel/kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest en het DWU van belang zijn. Bij het onderzoeken van de codificatie in het Handvest ga ik op basis van het onderzoek in dit hoofdstuk ervan uit dat in de artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest – waarin het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is gecodificeerd – sprake is van rechten in de zin van het Handvest (paragraaf 3.7). Bij het onderzoek naar de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU ga ik ervan uit dat het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU als rechtsregel kwalificeert.

Als het beschermingsniveau van het kenbaarmakingsbeginsel is onderzocht, is de volgende stap het onderzoeken van wanneer en onder welke omstandigheden het

kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt (hoofdstuk 6). In onderhavig hoofdstuk is naar voren gekomen dat beginselen relatief zijn en dat zij geen onderlinge vaste ordening kennen. De ordening is (mede) afhankelijk van het begingewicht van de concurrerende beginselen, welk begingewicht door specifieke omstandigheden wordt bepaald. Voor met elkaar concurrerende beginselen is een veelheid aan situaties met verschillende omstandigheden denkbaar. De situatie waarbij niet duidelijk is welke omstandigheden relevant zijn, kan weinig voorspellend werken voor andere situaties. Rechtstoepassers en rechtsuitvoerders dienen bij het gebruik van beginselen zich te realiseren dat beginselen een begingewicht hebben. Bij het gebruik van de beginselen hebben de rechtstoepassers en rechtsuitvoerders een motiveringsplicht en dienen zij consistent te zijn. Door de motiveringsplicht en de consistente toepassing kan inzichtelijk worden welke omstandigheden relevant zijn bij het wegen van specifieke concurrerende beginselen en welk gewicht deze omstandigheden hebben. Onderzoek zal moeten worden gedaan naar de omstandigheden die een rol kunnen spelen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.6). Daarbij zal worden onderzocht of het mogelijk is een omstandighedencatalogus op te stellen voor het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.6.4). Bij het onderzoek naar het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel, waarbij met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen tegen het voldoen aan het kenbaarmakingsbeginsel moeten worden afgewogen, zal rekening moeten worden gehouden met de kanttekeningen die worden geplaatst bij het gebruik van beginselen. Beginselen kunnen namelijk niet altijd onder één noemer worden geplaatst (probleem van onvergelijkbaarheid) en het probleem van vaagheid kan leiden tot onduidelijkheid in de afbakening van beginselen.

HOOFDSTUK 4

De doorwerking van Unierechtelijke beginselen in het nationale recht

Het recht van de Europese Unie kan doorwerken in het nationale recht. Alleen als het kenbaarmakingsbeginsel, een Unierechtelijk beginsel, doorwerkt kan een belanghebbende in een Nederlandse fiscale procedure een beroep hierop doen. Daarom onderzoek ik in dit hoofdstuk de doorwerking van Unierechtelijke beginselen in algemene zin. Voor die doorwerking moet sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Kennis van de doorwerking van het Unierecht en het kenbaarmakingsbeginsel is noodzakelijk om te kunnen beoordelen in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan het kenbaarmakingsbeginsel voldoet. In paragraaf 4.1 wordt eerst algemeen ingegaan op de wijze van doorwerking van het Unierecht in het nationale recht. In de paragrafen 4.2 en 4.3 bespreek ik de *Wachauf*-lijn en de *ERT*-lijn. Als een situatie onder één van deze lijnen valt, wordt in die situatie het Unierecht ten uitvoer gebracht. In paragraaf 4.4 besteed ik aandacht aan de vraag of er naast de *Wachauf*-lijn en de *ERT*-lijn nog sprake is van een derde lijn, oftewel van een derde categorie zaken, waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. In paragraaf 4.5 wordt onderzocht of het Unierecht ook ten uitvoer kan worden gebracht als alle elementen van een specifieke zaak zich in slechts één lidstaat afspelen. In paragraaf 4.6 onderzoek ik de door het Hof van Justitie in de zaak *Annibaldi* geformuleerde ondergrens van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. In paragraaf 4.7 wordt de zaak *Åkerberg Fransson* besproken, waarbij zal blijken dat in dit arrest de verschillende lijnen samenkomen. In paragraaf 4.8 wordt bezien of artikel 51 van het Handvest duidelijkheid kan verschaffen over de vraag wanneer het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Het hoofdstuk sluit ik af met een samenvatting en een conclusie.

4.1 De doorwerking van Unierechtelijke beginselen in het algemeen

Het Hof van Justitie heeft in de zaken *Van Gend en Loos* en *Costa/ENEL* bepaald dat het Unierecht voorrang heeft op het nationale recht en dat onderdanen van de lidstaten het Unierecht in nationale procedures kunnen inroepen wanneer het Unierecht rechtstreeks werkt.[1] Grondrechten zijn een bestanddeel van de algemene rechtsbeginselen van de Europese Unie waarvan het Hof van Justitie de eerbiediging verzekert.[2] In geschillen tussen belanghebbenden en de overheid is daarmee de rechtstreekse werking van het Unierecht inclusief de grondrechten een feit. Daarmee is nog niet duidelijk wanneer

1 HvJ 5 februari 1963, zaak 26/62, (Van Gend en Loos); HvJ 15 juli 1964, zaak 6/64, (Costa/E.N.E.L.); zie ook bijvoorbeeld Slooten, van, 2015, onder 1 en Poelmann 2019, onder 2.

2 HvJ 12 november 1969, zaak 29/69, (Stauder), punt 7; HvJ 14 mei 1974, zaak 4/73, (Nold II), punt 13; HvJ 13 juli 1989, zaak C-5/88, (Wachauf), punt 17; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 28.

grondrechten rechtstreekse werking hebben (ook wel directe werking genoemd) en wanneer een belanghebbende een beroep kan doen op geschreven of ongeschreven grondrechten. Zowel geschreven als ongeschreven grondrechten kunnen directe werking hebben. A-G Trstenjak heeft hieraan in de zaak *Dominguez* aandacht besteed en kwam tot de conclusie dat geschreven en ongeschreven grondrechten zoveel mogelijk gecoördineerd moeten worden uitgelegd, maar dat een harmoniserende uitlegging niet altijd mogelijk is.[3] Hierop wordt teruggekomen in paragraaf 5.5.4. Hiervoor is eerst meer kennis nodig van de doorwerking van beginselen.

De ontwikkeling van het kenbaarmakingsbeginsel heeft in eerste instantie vrijwel alleen plaatsgevonden in zaken waarbij het optreden van de Europese instellingen zelf ter beoordeling stond, zoals het optreden van de Commissie in mededingingszaken. De toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel op voorgenomen bezwarende besluiten buiten de sfeer van het mededingingsrecht ziet men later ook in bijvoorbeeld antidumpingzaken (*Al Jubail*), in de zaak *Fiskano* waarin de uitsluiting van een visser uit een derde land om te vissen in de Europese viszones ter discussie stond en in de zaak *Kadi*, waarin de plaatsing van Kadi op een terroristenlijst werd beoordeeld.[4] De belanghebbenden doen de laatste jaren ook veelvuldig een beroep op het kenbaarmakingsbeginsel in douanezaken.[5] Dat sprake is van directe werking van het kenbaarmakingsbeginsel blijkt expliciet uit de zaak *Kamino*.[6] De rechtstreekse werking van beginselen uit het Handvest is ook in het Handvest neergelegd (artikel 51, eerste lid, van het Handvest):

> *"De bepalingen van dit Handvest zijn gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel, alsmede, uitsluitend wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen, tot de lidstaten. Derhalve eerbiedigen zij de rechten, leven zij de beginselen na en bevorderen zij de toepassing ervan overeenkomstig hun respectieve bevoegdheden en met inachtneming van de grenzen van de bevoegdheden zoals deze in de Verdragen aan de Unie zijn toegedeeld."*

De toelichting bij artikel 51, eerste lid, van het Handvest vermeldt het volgende:

> *"Doel van artikel 51 is de werkingssfeer van het Handvest af te bakenen. (…)*
> *Wat de lidstaten betreft, blijkt uit de jurisprudentie van het Hof ondubbelzinnig dat de verplichting tot eerbiediging van de in het kader van de Unie vastgestelde grondrechten alleen geldt voor de lidstaten wanneer deze optreden binnen het toepassingsgebied van het recht van de Unie ((…) Wachauf, (…) ERT, (…) Annibaldi, (…). Het Hof van Justitie heeft deze jurisprudentie bevestigd in de volgende bewoordingen: 'Bovendien zij eraan herinnerd, dat de eisen van bescherming van de fundamentele rechten in de communautaire rechtsorde de lidstaten ook bij de uitvoering van gemeenschapsregelingen binden.' (Arrest van 13 april 2000, zaak C-292/97, (…), r.o. 37). Vanzelfsprekend is deze regel, zoals neergelegd in dit Handvest, zowel van toepassing op de centrale overheden als op de regionale of lokale autoriteiten, alsmede op overheidslichamen wanneer zij het recht van de Unie toepassen."*

3 Conclusie A-G Trstenjak van 8 september 2011 in de zaak C-282/10, (Dominguez), punt 127 e.v.
4 HvJ 27 juni 1991, zaak C-49/88, (Al-Jubail Fertilizer Company); HvJ 29 juni 1994, zaak C-135/92, (Fiskano); HvJ 3 september 2008, zaken C-402/05 P en C-415/05 P, (Kadi).
5 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino); HvJ 23 oktober 2014, zaak C-437/13, (Unitrading); HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé).
6 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), p. 28 en 35.

Aangezien een lidstaat alleen aan het Handvest is gebonden als sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht, is noodzakelijk te onderzoeken wanneer sprake is van het 'ten uitvoer brengen van het Unierecht'. Hieraan komt extra belang toe nu het Handvest op sommige terreinen meer bescherming biedt dan het EVRM en/of het nationale recht.[7] Als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, is het al dan niet geschreven kenbaarmakingsbeginsel van toepassing en dient een bestuursorgaan een belanghebbende in beginsel uit te nodigen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Onduidelijkheid over het toepassingsgebied van het Unierecht kan tot gevolg hebben dat een bestuursorgaan van oordeel is dat het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing is, terwijl later blijkt dat dit oordeel onjuist is. Het niet tijdig onderkennen van het ten uitvoer brengen van het Unierecht en daardoor niet 'horen' van een belanghebbende kan leiden tot een schending van het Unierecht. Onduidelijkheid kan ook tot gevolg hebben dat de nationale rechter een bezwarend besluit vernietigt wegens schending van het Unierecht, terwijl de zaak buiten de reikwijdte van het Unierecht valt.[8] Het is maar de vraag of volledige afbakening voorzienbaar is. A-G Cruz Villalón was in de zaak *Åkerberg Fransson* van mening dat in die zaak het Unierecht niet ten uitvoer werd gebracht.[9] Het Hof van Justitie oordeelde echter anders.

Rechtstreekse werking, zo blijkt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie en uit de bewoordingen van artikel 51, eerste lid, van het Handvest, is alleen mogelijk als de lidstaten het Unierecht ten uitvoer brengen. In die situaties is het Unierecht dwingend voor de lidstaten. Uit de toelichting bij het Handvest blijkt dat onder het ten uitvoer brengen van het Unierecht in ieder geval situaties vallen die behoren tot de *Wachauf*-lijn en de *ERT*-lijn. De *Annibaldi*-ondergrens begrenst het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Hierna zal ik eerst de jurisprudentie ten aanzien van het ten uitvoer brengen van het Unierecht bespreken (paragrafen 4.2 tot en met 4.7). Daarna zal ik artikel 51, eerste lid, van het Handvest onderzoeken (paragraaf 4.8).

4.2 De *Wachauf*-lijn

De eerste categorie zaken waarbij blijkens de jurisprudentie van het Hof van Justitie sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht, betreft zaken die zijn ontleend aan het *Wachauf*-arrest.[10] Het gaat dan om handelingen waarmee de lidstaten als vertegenwoordiger van de Unie uitvoering geven aan het Unierecht.[11] Wachauf exploiteerde in Duitsland een door hem gepachte hoeve en vroeg bij de overheid een vergoeding aan voor het definitief

7 Barkhuysen, Bos en Have ten, 2011, onder 4.2 en 5.2.

8 Zie bijvoorbeeld: Hof ´s-Hertogenbosch 18 maart 2016, nrs. 14/00469 tot en met 14/00476, *NTFR* 2016/1966: het Hof oordeelde dat sprake was van het ten uitvoer brengen van Unierecht in het jaar 2011, de Hoge Raad oordeelde anders: HR 9 november 2018, nr. 16/02230, *NTFR* 2018/2686; zie ook: Poelmann 2019, onder 2, waarbij Poelmann aangeeft dat dit arrest van de Hoge Raad niet in lijn is met het arrest Åkerberg Fransson.

9 Conclusie van A-G Cruz Villalón van 12 juni 2012 in de zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson), punten 60 tot en met 64.

10 HvJ 13 juli 1989, zaak C-5/88, (Wachauf); zie ook: Mol, de, e.a., 2012 onder 2.2 en Snell 2015, onder 2.

11 Mol, de, 2013, onder 3.1.

staken van de melkproductie. De Duitse wettelijke vergoedingsregeling voor het staken van melkproductie was vastgesteld op basis van verschillende Europese verordeningen.[12] Bij het uitvoeren van Europese verordeningen wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht.[13] Een ander voorbeeld hiervan is het douanerecht.[14] Het kenbaarmakingsbeginsel is dus van toepassing in het douanerecht.[15] In het DWU is het kenbaarmakingsbeginsel ondertussen gecodificeerd (paragrafen 5.5.3 en 6.6.3.a). Ook andere belastingen bij invoer, zoals antidumpingrechten, zijn Europees geregeld.[16] Antidumpingmaatregelen zijn net als douanerechten geregeld in een Europese verordening.[17] Dat op dergelijke zaken het Unierecht van toepassing is en dus in die zaken het kenbaarmakingsbeginsel geldt (*Wachauf*-lijn), is duidelijk en blijkt bijvoorbeeld ook uit de zaak *Al-Jubail Fertilizer Company*.[18] Al-Jubail Fertilizer Company is een buiten de Europese Unie gevestigde ondernemer die ureum produceert. Na het ontvangen van een klacht stelt de Commissie een antidumpingprocedure in betreffende de invoer in de Europese Economische Gemeenschap van ureum. Al-Jubail Fertilizer Company beroept zich onder meer op schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Het Hof van Justitie constateert een schending van het kenbaarmakingsbeginsel en vernietigt het antidumpingrecht ten aanzien van Al-Jubail Fertilizer Company.

Onder de *Wachauf*-lijn vallen ook de omzettingen van Europese richtlijnen.[19] De lidstaat is bij dergelijke omzettingen te beschouwen als een tussenpersoon voor de Europese Unie.[20] Aangezien volledige implementatie van een richtlijn tevens inhoudt dat alle met de te implementeren richtlijn strijdige bepalingen moeten worden aangepast of ingetrokken, vallen ook deze strijdige bepalingen binnen de reikwijdte van het Unierecht.[21] In deze categorie vallen ook nationale bepalingen die de lidstaten vaststellen in het kader van

12 De wettelijke regeling is vastgesteld op basis van de in artikel 4, lid 1, sub a, van verordening nr. 857/84 van de Raad van 31 maart 1984 houdende algemene voorschriften voor de toepassing van de in artikel 5 quarter van Verordening (EEG) nr. 804/68 bedoelde heffing in de sector melk en zuivelprodukten vervatte machtiging, en bepaalt in wezen dat aan melkproducenten in de zin van artikel 12, sub c, van de verordening op hun verzoek een vergoeding kan worden toegekend, wanneer zij er zich toe verplichten, binnen zes maanden na de toewijzing van de vergoeding de melkproductie definitief te staken. Voorts dient de aanvrager, wanneer hij pachter van een bedrijf in de zin van artikel 12, sub afdelingd, van de verordening is, de schriftelijke toestemming van de verpachter bij te voegen.

13 Mol, de, 2019, onder 5.2.1.

14 Huidige douaneverordeningen zijn onder andere: verordeningen 2015/2446, 2015/2447 en 952/13.

15 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 2; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punten 30 tot en met 32.

16 Mennes en Wolkers 2015, onder 'toepassingsgebied'.

17 Verordening (EG) nr. 1225/2009 van de Raad van 30 november 2009 betreffende beschermende maatregelen tegen invoer met dumping uit landen die geen lid zijn van de Europese Gemeenschap, 30 november 2009, PbEU 2009 L 343.

18 HvJ 27 juni 1991, zaak C-49/88, (Al-Jubail Fertilizer Company), punten 15 tot en met 25; zie ook bijvoorbeeld: HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan), punten 72 tot en met 105.

19 HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter); HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé). Zie ook: Interdepartementale Commissie Europees Recht ICER handleiding – nationale toepassing EU-grondrechtenhandvest maart 2014 onder I-B te vinden op: https://ecer.minbuza.nl/ecer/bijlagen/icer/handleidingen/2014/icer-handleiding-nationale-toetsing-eu-handvest-grondrechten.html.

20 Fierstra 2013, p. 200.

21 HvJ 19 januari 2010, zaak C-555/07, (Kücükdeveci); zie ook: Mol, de, e.a. 2012, onder 2.2.

te implementeren Unieregels aan de lidstaten gelaten (discretionaire) bevoegdheid.[22] Nationale regelingen, ook al zijn deze uitgevaardigd in het kader van de omzetting van een richtlijn, vallen niet onder het Unierecht voor zover de nationale regelingen meer behandelen dan de richtlijn.[23] De Mol geeft aan dat de volgende vier subcategorieën vallen onder de *Wachauf*-lijn:[24]

1) De klassieke omzettingshandelingen van een richtlijn (klassieke Wachauf-lijn)
Deze categorie betreft het verplicht omzetten van richtlijnen en het uitvoeren van verordeningen.[25] Nationaal recht ter omzetting van een richtlijn valt na het verstrijken van een omzettingstermijn binnen de werkingssfeer van het Europese recht. Het Hof van Justitie heeft echter ook een aantal arresten gewezen waaruit blijkt dat een zaak al tijdens een omzettingstermijn binnen het toepassingsgebied van het Unierecht kan vallen, waardoor toetsing aan de algemene rechtsbeginselen van de Europese Unie mogelijk is.[26] Een voorbeeld daarvan betreft de zaak *Mangold*.[27] Mangold was een zesenvijftigjarige werknemer met wie – naar Duits recht – de werkgever een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd kon sluiten, omdat hij een oudere werknemer was. Deze nationale regeling diende ter omzetting van een Europese richtlijn over arbeidsovereenkomsten voor bepaalde tijd. De omzettingstermijn van deze richtlijn was nog niet verstreken. De zaak werd toch geacht binnen de reikwijdte van het Unierecht te vallen, omdat de nationale bepaling ook een effectuering was van een eerdere richtlijn waarvan de omzettingstermijn al wel was verstreken.[28] De eerdere richtlijn werd gebruikt voor de beoordeling dat de zaak binnen het toepassingsgebied van het Unierecht viel en daarna werd bij de motivering over de nationale regeling de nog niet omgezette richtlijn betrokken. Ook in de zaak *Navarro* lijkt het Hof van Justitie de reikwijdte van het Unierecht ruim te zien.[29] Navarro wilde na haar ontslag een ontslagvergoeding uitgekeerd krijgen. Het Hof van Justitie bepaalde dat de nationale regeling wat het onderwerp betreft viel binnen het bereik van een oude richtlijn. Het Hof van Justitie laat daarmee zien dat een nationale regeling, die is gebaseerd op een oudere richtlijn, binnen het bereik van het Unierecht valt. Het Hof van Justitie toetst vervolgens aan de nieuwe richtlijn. De nieuwe richtlijn blijkt niet op zichzelf te staan, maar de oudere richtlijn te vervangen en het betreft hetzelfde onderwerp.[30] Het verbaast dat het Hof van Justitie toetst aan de nieuwe richtlijn. Alhoewel de nieuwe richtlijn aanpassingen kan bevatten die al voor de implementatie van belang zijn, loopt het Hof van Justitie daarmee feitelijk vooruit op wijzigingen die de lidstaten nog niet verplicht behoeven door te

22 HvJ 7 december 2010, zaak C-285/09, (R.); HvJ 22 oktober 2013, zaak C-276/12, (Sabou).
23 Danwitz, von en Paraschas 2017, p. 1409. Prof. Dr. Thomas von Danwitz, rechter bij het HvJ, K. Paraschas, juridisch secretaris bij het HvJ.
24 Mol, de, 2012, onder 3 en samengevat onder 6.
25 Zie ook: Interdepartementale Commissie Europees Recht ICER handleiding – nationale toepassing EU-grondrechtenhandvest maart 2014 onder I-B te vinden op: https://ecer.minbuza.nl/ecer/bijlagen/icer/handleidingen/2014/icer-handleiding-nationale-toetsing-eu-handvest-grondrechten.html.
26 HvJ 22 november 2005, zaak C-144/04, (Mangold); HvJ 17 januari 2008, zaak C-246/06, (Velasco Navarro); HvJ 23 september 2008, zaak C-427/06, (Bartsch).
27 HvJ 22 november 2005, zaak C-144/04, (Mangold); zie Werf, van der, 2016, onder 3.4 en Fierstra 2013, p. 201.
28 Waele, de en Kieft, 2010, p. 172.
29 HvJ 17 januari 2008, zaak C-246/06, (Velasco Navarro).
30 Dit blijkt ook uit HvJ 23 september 2008, zaak C-427/06, (Bartsch).

voeren. De zaak *Mangold* geeft hiervoor een verklaring: deze zaak betreft het beginsel van non-discriminatie, een algemeen beginsel van Unierecht. Het non-discriminatie-beginsel staat los van de neergelegde regels in de oude en nieuwe richtlijn, zodat het Hof van Justitie onafhankelijk van de richtlijnen aan dit (ongeschreven) beginsel toetst op het moment dat een zaak binnen het toepassingsgebied van de Europese Unie valt.[31]

2) Nationale handelingen in de uitoefening van op grond van het Unierecht verleende bevoegdheden

Deze subcategorie betreft zaken waarbij de onverplichte uitvoering van het Unierecht speelt. Een voorbeeld hiervan is de zaak *Puid*.[32] Puid vloog in 2007 met een vliegtuig vanuit Iran naar Griekenland. Vanuit Griekenland reisde hij na enkele dagen verder naar Duitsland, waar hij asiel aanvroeg. In Duitsland werd Puid in detentie gehouden om zijn uitzetting naar Griekenland te waarborgen. Daarop verzocht Puid in een kort geding Duitsland te gelasten zich verantwoordelijk te verklaren voor de behandeling van zijn asielverzoek. Het Bundesamt verklaarde zijn asielverzoek niet-ontvankelijk en gelastte zijn overdracht aan Griekenland. Vervolgens werd Puid uitgezet naar Griekenland. De beslissing van het Bundesamt werd uiteindelijk nietig verklaard en Duitsland werd verplicht het haar bij artikel 3, lid 2, van de Europese verordening 343/2003 verleende evocatierecht uit te oefenen, met name gelet op de wijze waarop Griekenland asielzoekers opvangt en hun asielverzoeken behandelt.[33] Het Hof van Justitie oordeelde dat een lidstaat een asielzoeker niet mag overdragen aan de aanvankelijk als verantwoordelijk geïdentificeerde lidstaat indien wezenlijke gronden bestaan aan te nemen dat de belanghebbende daar een reëel risico zou lopen op onmenselijke of vernederende behandeling, welke in strijd is met artikel 4 van het Handvest. Met nationale handelingen die een lidstaat uitoefent op grond van een bevoegdheid gegeven in een Europese verordening voert die lidstaat dus het Unierecht uit.[34]

3) Nationale handelingen die onder de materiële werkingssfeer van Uniewetgeving vallen (Kücükdeveci-lijn)

De Mol definieert deze subcategorie als nationale bepalingen, die geschikt zijn ter verzekering van de overeenstemming van het nationale recht met het Unierecht.[35] Na inwerkingtreding

31 HvJ 22 november 2005, zaak C-144/04, (Mangold), punt 76. In de literatuur wordt de route die het Hof van Justitie inslaat met dit arrest als controversieel gezien. Zie: Waele, de en Kieft, 2010, maar zie ook: Mol, de, 2014, hoofdstuk 1. Deze dissertatie geeft een goed beeld hoe ingewikkeld de problematiek is ten aanzien van de directe werking van de Unierechtelijke grondrechten.

32 HvJ 14 november 2013, zaak C-4/11, (Puid).

33 Artikel 3, tweede lid, van verordening (EG) nr. 343/2003 van de Raad van 18 februari 2003 tot vaststelling van de criteria en instrumenten om te bepalen welke lidstaat verantwoordelijk is voor de behandeling van een asielverzoek dat door een onderdaan van een derde land bij een van de lidstaten wordt ingediend, bepaalt dat in afwijking van het eerste lid elke lidstaat een bij hem ingediend asielverzoek van een onderdaan van een derde land kan behandelen, ook al is hij daartoe op grond van de in deze verordening neergelegde criteria niet verplicht. In dat geval wordt deze lidstaat de verantwoordelijke lidstaat in de zin van deze verordening en neemt hij de daaruit voortvloeiende verplichtingen op zich.

34 Zie ook: Interdepartementale Commissie Europees Recht ICER handleiding – nationale toepassing EU-grondrechtenhandvest maart 2014 onder I-B te vinden op: https://ecer.minbuza.nl/ecer/bijlagen/icer/handleidingen/2014/icer-handleiding-nationale-toetsing-eu-handvest-grondrechten.html.

35 Mol, de, 2012, p. 92.

van een Unieregeling verschieten zij van kleur en worden zij van zuiver nationale tot Unierechtelijke uitvoeringsmaatregelen. Het arrest *Kücükdeveci* is hiervan een voorbeeld.[36] Kücükdeveci was een werkneemster die door haar werknemer werd ontslagen met inachtneming van de wettelijke opzegtermijn. De ter discussie staande Duitse regelgeving regelde een ontslagvergoeding waarbij was bepaald dat de dienstjaren vervuld in de leeftijd vijfentwintig jaar of jonger niet meetellen bij het berekenen van de opzegtermijn. Deze regeling valt onder de Europese kaderrichtlijn gelijke behandeling.[37] Hierdoor valt de nationale regeling binnen de werkingssfeer van het Unierecht en kan het Hof van Justitie de nationale regeling toetsen aan de algemene grondrechten, het Handvest en de richtlijn. Het arrest *Kücükdeveci* heeft tot veel discussie geleid.[38] Weliswaar hebben richtlijnen geen horizontale werking, maar algemene beginselen van Unierecht hebben dat wel en nationale rechters moeten deze algemene beginselen toepassen en deze bezien in samenhang met de richtlijnen waarin deze staan.[39] Nationale rechters moeten ook de effectieve werking waarborgen van richtlijnen die algemene beginselen van Unierecht concretiseren. Dat wil zeggen dat de uitleg van algemene beginselen van Unierecht die rechtstreekse werking hebben, in overeenstemming moeten zijn met de wijze waarop die beginselen in richtlijnen zijn neergelegd. Het Hof van Justitie lijkt in dit arrest het Handvest terugwerkende kracht te geven, in de zin dat het Hof van Justitie zich in deze zaak van vóór de inwerkingtreding van het Handvest bij de uitleg baseert op artikel 21 van het Handvest.[40]

Een ander voorbeeld is de zaak *De Lange* waarbij artikel 6.30 van de Wet IB 2001 binnen de materiële reikwijdte van een richtlijn viel, zodat De Lange, die het niet eens was met de afwijzing van zijn aftrek van scholingsuitgaven, omdat hij de leeftijd van 30 jaar al had bereikt, een beroep kon doen op het Unierechtelijke non-discriminatiebeginsel.[41] In de Finse zaak *C* viel dat anders uit.[42] In Finland werd een aanvullende inkomstenbelasting geheven op inkomsten uit ouderdomspensioen. C. maakte hiertegen bezwaar. Het Hof van Justitie oordeelde dat die zaak buiten de reikwijdte van het Unierecht viel, omdat met de heffing van inkomstenbelasting geen enkele Unierechtelijke bepaling ten uitvoer werd gebracht.

4) Handelingen ter verzekering van het beginsel van loyale samenwerking

De laatste subcategorie betreft nationale maatregelen die dienen ter uitvoering van het in artikel 4, derde lid, van het VEU neergelegde beginsel van loyale samenwerking. Tot deze categorie zaken behoort ook de in de toelichting bij artikel 51 van het Handvest genoemde zaak *Karlsson*.[43] Het Hof van Justitie oordeelt in deze zaak expliciet dat de eisen van bescherming van de fundamentele rechten in de communautaire rechtsorde de

36 HvJ 19 januari 2010, zaak C-555/07, (Kücükdeveci).
37 De zaak betreft de Richtlijn 2000/78/EG van de Raad van 27 november 2000 tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in arbeid en beroep.
38 Zie bijvoorbeeld: Emmerik, van, 2010, onder 7; en Werf, van der, 2016, onder 2.2.
39 Waele, de en Kieft 2010, p. 172 e.v.
40 Waele, de en Kieft 2010, p. 176 e.v.
41 HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange), in punt 22 van dit arrest maakt het HvJ duidelijk dat artikel 6.30 van de Wet IB op grond waarvan de fiscale behandeling van scholingsuitgaven die door een persoon zijn gedaan, verschillend is naargelang van diens leeftijd valt binnen de materiële werkingssfeer van Richtlijn 2000/78/EG van de Raad van 27 november 2000 tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in arbeid en beroep (artikel 3, eerste lid, onder b van de richtlijn).
42 HvJ 2 juni 2016, zaak C-122/15, (C.).
43 HvJ 13 april 2000, zaak C-292/97, (Karlsson).

lidstaten ook bij de *uitvoering van gemeenschapsregelingen* binden. Uit de zaak *N.S.* blijkt voorts dat als aan lidstaten een beoordelingsbevoegdheid is verleend, de lidstaten bij de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid de andere bepalingen van de verordening dienen na te leven.[44] Als een lidstaat gebruikmaakt van deze beoordelingsbevoegdheid, wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht als bedoeld in artikel 51 van het Handvest.[45]

4.3 De *ERT*-lijn

De tweede categorie zaken waarvan duidelijk is dat zij binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen, zijn zaken die vallen onder de *ERT*-lijn.[46] Het gaat daarbij om de toepassing van grondrechten op nationale maatregelen die kwalificeren als een beperking (ook wel belemmering) van het vrije verkeer.[47] ERT, een Griekse radio- en televisieomroeponderneming, had van de Griekse staat exclusieve rechten toegekend gekregen voor de uitoefening van haar activiteiten. De vraag werd opgeworpen of het Griekse stelsel van exclusieve rechten op het gebied van televisie verenigbaar was met het recht op vrijheid van meningsuiting. De Griekse staat deed een beroep op de openbare orde ter verdediging van de toegekende rechten.[48] Uit dit arrest blijkt dat als sprake is van nationaal recht waarin een krachtens het Unierecht toegestane afwijking is opgenomen, de zaak onder de werkingssfeer van het Unierecht valt.[49] Het betreft nationale maatregelen die in beginsel in strijd zijn met een verbodsbepaling van het Unierecht, maar waarbij de overheid een beroep doet op een Unierechtelijke rechtvaardigingsgrond.[50] Een ander voorbeeld hiervan is de zaak *Pfleger*.[51] Aan Pfleger was een bestuurlijke sanctie opgelegd, omdat hij kansspelautomaten had geëxploiteerd zonder vergunning. Het Hof van Justitie zag de Oostenrijkse wetgeving als een uitzondering op de vrijheid van dienstverrichting. Wanneer een lidstaat zich beroept op dwingende redenen van algemeen belang, met het oog op de regels die in de uitoefening de vrijheid van dienstverrichting kunnen belemmeren, moeten deze dwingende redenen worden uitgelegd in het licht van de algemene beginselen van Unierecht, in het bijzonder de fundamentele rechten die het Handvest voortaan garandeert. Deze categorie zaken betreft daarmee de directe werking van grondrechten ten aanzien van nationale regelingen die een beperking opleveren van het vrije verkeer.[52] Een laatste voorbeeld is de zaak *Sopora*.[53] De in het buitenland (binnen de Unie) wonende Sopora werkte in Nederland en verzocht samen met zijn werkgever, die is gevestigd in Nederland, de toepassing van de 30%-regeling.[54]

44 HvJ 21 december 2011, zaak C-411/10, (N.S.), punten 65 tot en met 67.
45 Lenaerts 2012, p. 379.
46 HvJ 18 juni 1991, zaak C-260/89, (ERT); zie ook: Mol, de, e.a. 2012, onder 2.3 en Snell 2015 onder 2.
47 Mol, de, 2013, onder 4.2.
48 HvJ 18 juni 1991, zaak C-260/89, (ERT), punt 42.
49 HvJ 18 juni 1991, zaak C-260/89, (ERT), punten 41 tot en met 45; Zie ook: HvJ 26 juni 1997, zaak C-368/95, (Familiapress), punt 24.
50 Fierstra 2013, p. 200; Eijsden, van, 2014, onder 5.1.
51 HvJ 30 april 2014, zaak C-390/12, (Pfleger); Zie ook: 2014 Report on the application of the EU Charter of Fundamental Rights, p. 155.
52 Mol, de, 2012, p. 54.
53 HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora).
54 De 30%-regeling houdt in dat een werkgever aan bepaalde werknemers onder bepaalde voorwaarden forfaitair 30% van het loon inclusief de vergoeding onbelast kan geven (gerichte vrijstelling) voor de extraterritoriale kosten. Een van de voorwaarden is dat de werknemer meer dan 150 kilometer van de grens van Nederland woonachtig is.

De Nederlandse belastingdienst wijst dit verzoek af, omdat Sopora niet voldeed aan het 150-kilometer criterium. Sopora beriep zich op het non-discriminatiebeginsel. De nationale maatregel zou een belemmering opleveren van het vrije verkeer van werknemers. De Nederlandse staat wierp op dat sprake is van nationaal recht dat zich beroept op een op grond van het Unierecht toegestane afwijking. Volgens artikel 45, lid 2, van het VWEU houdt het vrije verkeer van werknemers de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten, wat de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden betreft. Het Hof van Justitie oordeelde dat artikel 45 van het VWEU zich niet verzet tegen deze nationale wettelijke regeling, tenzij de grens van 150 kilometer zodanig is vastgesteld dat deze vrijstelling systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten.

4.4 Derde lijn

Het houdt de gemoederen nog flink bezig of er naast de *Wachauf*-lijn en de *ERT*-lijn nog een derde categorie zaken bestaat waarbij sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht.[55] Aanleiding voor deze discussie betreft onder andere de zaak *Garage Molenheide*.[56] Het betreft een zaak waarin het Hof van Justitie het redelijk heeft geacht dat deze onder het Unierecht zou vallen, maar niet duidelijk motiveert waarom dat zo is. Molenheide exploiteerde een garagebedrijf. Bij controle van de administratie ontstond een vermoeden dat Molenheide's aangifte omzetbelasting onjuist en onvolledig was. Als gevolg van het vermoeden van belastingfraude werd het voor teruggaaf vatbare bedrag niet uitbetaald. De zaak betreft nationale invorderingsmaatregelen ter voorkoming van omzetbelastingfraude. Vervolgens werd de vraag opgeworpen of het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel op deze invorderingsmaatregelen van invloed kan zijn. Het Unierecht bevat geen specifieke verplichtingen met betrekking tot omzetbelastingfraude en de invordering van omzetbelasting. De nationale regeling van inhouding betreft geen uitvoering van Unierechtelijke verplichtingen. Deze zaak vertoont veel gelijkenis met de later gewezen zaak *Åkerberg Fransson*. In *Åkerberg Fransson* beslist het Hof van Justitie dat lidstaten verplicht zijn maatregelen te treffen ter waarborging van de volledige inning van de omzetbelasting en bestrijding van fraude met omzetbelasting. De zaak *Garage Molenheide* lijkt daarmee gewoon te vallen onder de *Wachauf*-lijn. Aanwijzingen voor een derde categorie zijn er, gelet op bijvoorbeeld het arrest *Åkerberg Fransson,* mijns inziens dan ook niet. Barkhuysen en Bos lijken wel aan te nemen dat een derde categorie bestaat, maar voegen daaraan toe dat toepassing van deze categorie niet snel wordt aanvaard.[57] Van Eijsden ging eerst uit van een derde categorie, maar geeft in een latere publicatie aan dat over het bestaan van een derde categorie moet worden getwijfeld, omdat die zaken ook onder de andere categorieën kunnen worden geschaard.[58] De Mol neemt geen extra categorie aan.[59] A-G Bobek gaat in

55 Zie bijvoorbeeld: Barkhuysen en Bos 2014, p. 100; Eijsden, van, 2014, onder 5.1 en Mol, de, 2012.
56 HvJ 18 december 1997, zaken C-286/94 (Garage Molenweide).
57 Barkhuysen en Bos 2014, p. 100.
58 Eijsden, van, 2014, onder 5.1 (nog wel aanname mogelijk derde categorie); annotatie van J.A.R. Eijsden bij HR 9 november 2018, nr. 16/02230, B*NB* 2019/19 (geeft aan dat twijfel bestaat over het bestaan van een derde categorie).
59 Mol, de, 2012, p. 13 en 33.

de conclusie bij de zaak *Ispas* evenmin uit van een derde categorie.[60] Weliswaar benoemt de advocaat-generaal drie scenario's maar deze drie scenario's, passen alle drie binnen de *Wachauf*- en *ERT*-lijn.

4.5 Alles binnen één lidstaat

In een aantal situaties is het denkbaar dat alle aspecten van een zaak zich afspelen binnen één lidstaat en toch sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Het Hof van Justitie laat in de zaak *Ullens de Schooten* zien in welke vier situaties daarvan sprake is.[61]

1) Uitlegging van fundamentele vrijheden, waarvan de gevolgen wellicht niet beperkt zijn tot één lidstaat
De eerste situatie betreft de uitlegging van fundamentele vrijheden in een zaak waarbij alle elementen zich binnen één lidstaat afspelen, maar waarvan de gevolgen van deze uitleg zich niet beperken tot één lidstaat.[62] Van een dergelijke situatie is bijvoorbeeld sprake in de zaak *Pérez*.[63] In deze zaak wilden verschillende gediplomeerde Spaanse apothekers een nieuwe apotheek vestigen in de autonome Spaanse regio Asturië. Alle aspecten vonden daarmee plaats in één lidstaat, Spanje. Het decreet dat de mogelijkheid van vestiging bepaalde, was zonder onderscheid van toepassing op zowel Spaanse onderdanen als op burgers uit andere lidstaten. Aangezien de situatie verband hield met het handelsverkeer tussen de lidstaten en het niet ondenkbaar is dat ook burgers uit andere lidstaten in deze regio van Spanje een apotheek willen exploiteren, valt de zaak onder de gewaarborgde fundamentele vrijheden. Zo ook de zaak *Citroën Belux*.[64] De belanghebbende is hier de invoerder van voertuigen van het merk Citroën in België. Eind 2010 lanceerde belanghebbende een reclamecampagne waarin een gratis verzekering voor zes maanden werd aangeboden. Een gezamenlijk aanbod van een verzekering en tegelijk de aankoop van een auto is in België verboden. Een dergelijk verbod is strenger dan richtlijn 2005/29. Deze nationale regeling is van toepassing op nationale marktdeelnemers en op marktdeelnemers uit andere lidstaten. Het Hof van Justitie plaatst deze zaak in het kader van het vrije verkeer van diensten. Het overweegt vervolgens dat niet kon worden uitgesloten dat in andere lidstaten dan het Koninkrijk België gevestigde ondernemingen belangstelling tonen in laatstbedoelde lidstaat om gezamenlijke aanbiedingen te doen als die in het hoofdgeding aan de orde zijn. Daarom moet worden onderzocht of het verbod op gezamenlijke aanbiedingen zoals aan de orde, in overeenstemming is met artikel 56 van het VWEU.

2) Uitlegging van bepalingen die de fundamentele vrijheden raken en die niet alleen van toepassing zijn op nationale burgers, maar ook op burgers van andere lidstaten
De tweede situatie waarbij alle elementen in een zaak zich binnen één lidstaat afspelen, maar toch sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht, betreft de uitlegging

60 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punt 32.
61 HvJ 15 november 2016, zaak C-268/15, (Ullens de Schooten); zie ook de annotatie van M. Fierstra bij dit arrest in *SEW* 2017/5; zie ook: Bogaert, van den, e.a., 2017, onder 1.4.
62 HvJ 15 november 2016, zaak C-268/15, (Ullens de Schooten), punt 50; HvJ 5 december 2013, zaken C-159/12 tot en met C-161/12, (Venturini), punten 25 en 26; HvJ 1 juni 2010, zaken C-570/07 en 571/07, (Pérez), punt 40; HvJ 18 juli 2013, zaak C-265/12, (Citroën Belux), punt 32 e.v.
63 HvJ 1 juni 2010, zaken C-570/07 en 571/07, (Pérez), punt 40.
64 HvJ 18 juli 2013, zaak C-265/12, (Citroën Belux), punt 32 e.v.

van de bepalingen, die de fundamentele vrijheden raken en die niet alleen van toepassing zijn op de eigen burgers, maar ook op de burgers van andere lidstaten.[65] Een voorbeeld betreft de zaak *Libert*.[66] Deze Belgische belanghebbende (woonachtig in België) verzocht het grondwettelijk Hof een decreet te vernietigen op grond waarvan het recht onroerende zaken te kopen of te verkopen is beperkt. Aangezien de regeling niet alleen van toepassing is op Belgische burgers, maar de beslissing ook ten aanzien van burgers uit andere lidstaten effect zal sorteren, wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht.

3) Uitlegging van de fundamentele vrijheden wanneer aan een burger van die lidstaat dezelfde rechten worden toegekend als die een burger van een andere lidstaat in diezelfde situatie aan het Unierecht zou ontlenen

De derde situatie ziet op zaken waarin alle elementen zich in één lidstaat afspelen, maar uitlegging van de fundamentele vrijheden noodzakelijk is en waarbij de burgers van die lidstaat dezelfde rechten krijgen als die een burger uit een andere lidstaat aan het Unierecht kan ontlenen.[67] Van een dergelijke situatie is sprake in bijvoorbeeld de zaak *Guimont*.[68] Guimont krijgt in Frankrijk op basis van een Frans decreet een boete voor het voor de verkoop aanwezig hebben van een levensmiddel met misleidende etikettering: 'Emmentaler'. Discussie ontstond of het decreet verenigbaar was met de artikelen 3 en 30 e.v. van het EG-Verdrag. Deze nationale regeling zorgde ervoor dat het gebruik van de algemeen gangbare soortnaam van een product voor de desbetreffende producten uit andere lidstaten afhankelijk is van bepaalde voorwaarden. Hiermee wordt de invoer van uit andere lidstaten afkomstige producten in de betrokken lidstaat niet volledig uitgebannen, maar kan niettemin de verkoop van die producten worden bemoeilijkt en bijgevolg de handel tussen de lidstaten worden belemmerd. De regeling is bedoeld voor de burgers uit de andere lidstaten maar ook van toepassing op burgers uit de eigen lidstaat. Een vergelijkbare situatie deed zich voor in de zaak *Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia*.[69] Op grond van een nationale Italiaanse bepaling werden twee Italiaanse ingenieurs, die hun titel in Italië hebben behaald, uitgesloten van bouwwerkzaamheden die een duidelijk artistiek belang hadden of die verband hielden met de restauratie en de renovatie van gebouwen van cultureel belang. Ingenieurs uit andere lidstaten konden op grond van richtlijn 85/384 niet voor dergelijke werkzaamheden worden geweigerd. Alhoewel hier sprake is van een interne situatie waarop de richtlijn niet van toepassing is, kan het Hof van Justitie de richtlijn uitleggen als het nationale recht voorschrijft dat de eigen burgers over dezelfde rechten dienen te beschikken als de burgers uit andere lidstaten.

4) Interne situaties waarbij gekozen is voor dezelfde aanpak als in het Unierecht

Ten slotte de vierde en laatste situatie. De elementen spelen zich weer allemaal af in één lidstaat, maar de lidstaat heeft voor interne situaties voor eenzelfde aanpak gekozen als

65 HvJ 15 november 2016, zaak C-268/15, (Ullens de Schooten), punt 51.
66 HvJ 8 mei 2013, zaak C-197/11 en C-203/11, (Libert), punt 35.
67 HvJ 15 november 2016, zaak C-268/15, (Ullens de Schooten), punt 52.
68 HvJ 5 december 2000, zaak C-448/98, (Guimont), punt 23.
69 HvJ 21 februari 2013, zaak C-111/12, (Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia), punt 35; Zie ook: HvJ 21 juni 2012, zaak C-84/11, (Susisalo), punt 20 en Snell 2015, onder 2.

het Unierecht.[70] Een voorbeeld van een dergelijke situatie is de zaak *Leur-Bloem*.[71] Leur-Bloem was enig aandeelhouder en directeur van twee Nederlandse BV's en voornemens de aandelen in een derde BV te verkrijgen door een ruil met de aandelen in de eerste twee BV's. Leur-Bloem verzocht de Nederlandse belastingdienst de ruil aan te merken als aandelenfusie, zodat zij kon profiteren van een belastingvrijstelling. Discussie ontstond over het begrip aandelenfusie. Het Hof van Justitie overwoog dat het begrip 'aandelenfusie' is overgenomen in de nationale wetgeving tot omzetting van de richtlijn en dat het mede van toepassing is verklaard op vergelijkbare zuiver interne situaties.[72] Wanneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties conformeert aan de in het Gemeenschapsrecht gekozen oplossingen heeft de Europese Unie belang bij het eenduidig uitleggen van de overgenomen bepalingen of begrippen van het Unierecht ter vermijding van uiteenlopende uitleggingen in de toekomst. Een vergelijkbare zaak is de zaak *Allianz Hungária Biztosító*.[73] Allianz is een verzekeringsmaatschappij die eenmaal per jaar afspraken maakt over voorwaarden en tarieven met reparatiebedrijven voor de reparatie van auto's. De dealers die zowel als tussenpersoon optraden voor de verzekeraar als ook degenen waren die reparaties uitvoerden, waren in overtreding van de nationale wetgeving. De nationale wetgeving was echter nagenoeg gelijkluidend aan artikel 101, eerste lid, van het VWEU. Met dezelfde overweging als in de zaak *Leur-Bloem* acht het Hof van Justitie zich bevoegd.

4.6 De *Annibaldi*-ondergrens

Uit onder andere de zaak *Annibaldi* blijkt dat sprake is van een ondergrens.[74] Het verzoek van Annibaldi tot toekenning van een vergunning voor het aanleggen van een boomgaard binnen de omtrek van een regionaal natuur- en archeologisch park is afgewezen. Annibaldi stelde beroep in, omdat hij van mening was dat sprake was van onteigening zonder schadeloosstelling. Uit deze zaak blijkt dat het Unierecht niet van toepassing is wanneer de lidstaten niet handelen binnen het kader van de bevoegdheden van de Europese Unie en er geen specifiek verband bestaat tussen de nationale regeling en het Unierecht. Fontanelli neemt daarbij aan dat de gehanteerde norm in de zaak *Annibaldi* een ondergrens is voor de aanname dat een zaak wellicht onder de werkingssfeer van het Unierecht valt.[75] Nationale normen, waarvan niet kan worden geconcludeerd dat deze de uitvoering beogen van een Unierechtelijke bepaling en welke normen slechts indirect hetzelfde onderwerp aanstippen als specifieke Uniewetgeving en welke normen daarbij verschillende doelen nastreven, zijn niet aan te merken als vallend binnen de werkingssfeer van het Unierecht. Uit de zaak *Polier* is af te leiden dat indirecte gemeenschappelijke doeleinden onvoldoende

70 HvJ 15 november 2016, zaak C-268/15, (Ullens de Schooten), punt 53.
71 HvJ 17 juli 1997, zaak C-28/95, (Leur-Bloem), punten 27 en 32; Zie ook: HvJ 18 oktober 1990, zaken C-297/88 en C-197/89, (Dzodzi), punten 36, 37 en 41.
72 De overweging van het HvJ betrof richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lid-Staten (PB 1990, L 225).
73 HvJ 14 maart 2013, zaak C-32/11, (Allianz Hungária Biztosító), punt 20.
74 HvJ 18 december 1997, zaak C-309/96, (Annibaldi); zie ook: Mol, de, e.a. 2012, onder 2.4; Werf, van der, 2016, onder 2.2.
75 Fontanelli 2014, p. 204, 205 (Fontanelli is Lecturer in International Economic Law, University of Edinburgh).

zijn om een zaak binnen de werkingssfeer van het Unierecht te brengen.[76] In de zaak *Siragusa* overweegt het Hof van Justitie nadrukkelijk dat er een zeker verband moet bestaan welke band verdergaat dan het dicht bij elkaar liggen van de betrokken nationale en Unierechtelijke materies voor het inroepen van de bescherming van het Handvest.[77] Een mogelijke schending van de grondrechten, waaronder een mogelijke schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, kan niet leiden tot het ten uitvoer brengen van het Unierecht.[78] A-G Bobek geeft dit in zijn conclusie in de zaak *Ispas* op fraaie wijze weer:[79]

> *"29. Het uitgangspunt is duidelijk: de grondrechten van de Unie, zowel die welke zijn neergelegd in het Handvest als die welke de status van algemeen beginsel van Unierecht hebben gehouden, kunnen toepassing vinden in alle situaties die door het Unierecht worden beheerst, maar niet daarbuiten. Met andere woorden, de grondrechten van de Unie moeten worden geëerbiedigd wanneer een nationale regeling binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt, zodat er geen gevallen kunnen zijn waarin het Unierecht geldt maar die grondrechten geen toepassing vinden. De grondrechten worden met recht de „schaduw" van het Unierecht genoemd.*
> *30. Dit betekent echter ook dat er, los van en verschillend van het grondrecht zelf, een Unierechtelijke regel van toepassing moet zijn. De bepalingen van het Handvest (of een specifiek grondrecht) kunnen op zich niet worden aangevoerd als grondslag voor de bevoegdheid van het Hof. Met andere woorden, een schaduw kan niet zelf een schaduw werpen."*

4.7 Alles komt samen in *Åkerberg Fransson*

Op 26 februari 2013 heeft het Hof van Justitie arrest gewezen in de zaak *Åkerberg Fransson* over de reikwijdte van het Unierecht.[80] Aan Åkerberg Fransson, een Zweedse visser, werd een fiscale boete opgelegd wegens het niet-nakomen van Btw-verplichtingen. In geschil was of sprake was van schending van het in artikel 50 van het Handvest neergelegde ne bis in idem-beginsel.[81] Hierbij was de eerste vraag die beantwoording behoefde of deze zaak wel onder het toepassingsbereik van het Handvest viel.[82] De advocaat-generaal achtte dit niet het geval, het Hof van Justitie wel. De Zesde richtlijn (richtlijn 77/388), die de harmonisatie van de wetgeving inzake de omzetbelasting regelt, is de enige link in deze zaak met het Unierecht. Deze richtlijn bevat echter geen bepalingen ten aanzien van handhaving. In de richtlijn is niets geregeld over het opleggen van bestuurlijke boeten of andere sancties indien een belastingplichtige zijn Btw-verplichtingen niet nakomt. Voor de beantwoording van de vraag of de zaak *Åkerberg Fransson* valt onder het toepassingsgebied van het Unierecht, stelt het Hof van Justitie een drietal vragen om erachter te komen of voldoende verband bestaat tussen het nationale recht en het Unierecht. In de eerdere zaak

76 Fontanelli 2014, p. 205; HvJ 16 januari 2008, zaak C-361/07, (Polier).
77 HvJ 6 maart 2014, zaak C-206/13, (Siragusa), punt 24.
78 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punten 29 en 30; zie ook Kokott en Sabotta, 2015, onder III.
79 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punten 29 en 30.
80 HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson); zie ook: Snell 2015, onder 4.
81 Fierstra 2013, onder feitelijk kader.
82 Fierstra 2013; zie ook de annotatie van J.A.R. van Eijsden bij HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson) in *BNB* 2014/15 onder 5 en Richardson 2017, onder 4.2.

Annibaldi (1997) beantwoordt het Hof van Justitie deze drie vragen ook. Van een nieuwe lijn is dus geen sprake. De drie vragen zijn:[83]

1. Beoogt de lidstaat met de nationale regeling de uitvoering van een Unierechtelijke bepaling?
2. Wat is de aard van de nationale regeling?
3. Streeft de nationale regeling andere doelstellingen na dan die waarop het Unierecht ziet?

Het Hof van Justitie construeert een noodzakelijke link met het Unierecht via drie constateringen:

1. Het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is gebaseerd op Europese richtlijnen.[84]
2. Uit artikel 4, derde lid, van het VEU vloeit voort dat iedere lidstaat alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen dient te treffen om te waarborgen dat de BTW op zijn grondgebied volledig wordt geïnd.
3. Artikel 325 van het VWEU bepaalt dat de lidstaten onwettige activiteiten, waardoor de financiële belangen van de Europese Unie worden geschaad, moeten bestrijden met maatregelen die afschrikwekkend werken en doeltreffend zijn en zij moeten, in het bijzonder ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Europese Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen treffen als die zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad.

Hierbij benadrukt het Hof van Justitie dat de BTW deel uitmaakt van de eigen middelen van de Unie.[85] Het Hof van Justitie overweegt vervolgens ook dat het verband tussen de nationale wet- en regelgeving en het Unierecht verder moet gaan dan dicht bij elkaar liggende onderwerpen of een indirecte invloed van het ene onderwerp op het andere (dus verder dan de *Annibaldi*-ondergrens). De zaak *Åkerberg Fransson* laat zien dat 'het ten uitvoer brengen van het Unierecht' niet eng moet worden uitgelegd. Deze zaak laat zien dat het Handvest ook van toepassing is op nationale bepalingen die onafhankelijk van het Unierecht bestaan, maar wel gebruikt worden om de Unierechtelijke norm ten uitvoer te brengen.[86] Dit betekent dat het toepassingsbereik van het Handvest voor Nederlandse fiscale zaken ruim is geworden. Het arrest maakt ook duidelijk dat in situaties die vallen onder het ten uitvoer brengen van het Unierecht nationale wetgeving wel meer bescherming mag bieden dan de grondrechten in het Handvest, maar niet minder. De zaak *Siragusa*

83 HvJ 18 december 1997, zaak C-309/96, (Annibaldi), punten 21 tot en met 23; Zie ook: HvJ 8 november 2012, zaak C-40/11, (Iida), punt 79 en HvJ 8 mei 2013, zaak C-87/12, (Ymeraga), punt 41.

84 Voor de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake de omzetbelasting achtereenvolgens: Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag en richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Btw-richtlijn).

85 Zie artikel 2 van het Besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen; daarvoor: artikel 2 van het Besluit 2000/597/EG, Euratom van de Raad van 29 september 2000 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen; en daarvoor: artikel 2 van het Besluit 94/728/EG, Euratom van 31 oktober 1994 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen.

86 Eijsden, van, 2014, onder 5.

bevestigt de *Åkerberg Fransson*-benadering.[87] Het Hof van Justitie brengt in die zaak in herinnering dat het begrip 'ten uitvoer brengen van het Unierecht' in de zin van artikel 51 van het Handvest vereist dat een zekere mate van verband bestaat dat verdergaat dan het dicht bij elkaar liggen van de betrokken materies of de indirecte invloed van de ene materie op de andere en beantwoordt daarna de drie vragen die ook in *Åkerberg Fransson* werden beantwoord teneinde te bepalen of het Unierecht ten uitvoer werd gebracht.

4.8 Artikel 51 van het Handvest

De jurisprudentie van het Hof van Justitie geeft geen volledige duidelijkheid over de vraag wanneer sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Voor een groot aantal situaties bestaat duidelijkheid, maar er bestaat ook een 'grijs' gebied. Artikel 51 van het Handvest brengt mee dat de bepalingen van dit Handvest zijn gericht tot de lidstaten wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen. Daarom zal in deze paragraaf worden bezien of artikel 51, eerste lid, van het Handvest meer duidelijkheid biedt.

Met betrekking tot de tekst van artikel 51 van het Handvest valt op dat dit artikel *uitsluitend* tot de lidstaten is gericht daar waar zij 'het recht van de Europese Unie ten uitvoer brengen' en dat dit artikel geen nieuwe bevoegdheden of taken voor de Unie schept en het ook niet de in de verdragen omschreven bevoegdheden en taken wijzigt. Blijkens de toelichting bij dit artikel is het doel van dit artikel de werkingssfeer van het Handvest af te bakenen. Wat de lidstaten betreft, blijkt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie ondubbelzinnig dat de verplichting tot eerbiediging van de in het kader van de Europese Unie vastgestelde grondrechten alleen geldt voor de lidstaten wanneer deze optreden binnen het toepassingsgebied van het Unierecht. Hierbij verwijst de toelichting naar de zaken *Wachauf*, *ERT* en *Annibaldi*.[88] Opvallend is dat de tekst van artikel 51 van het Handvest, die rept van, 'ten uitvoer brengen van het Unierecht' en de toelichting bij het Handvest, die spreekt over, 'binnen het toepassingsgebied' verschillend zijn. De tekst en toelichting werpen daarmee vooral vragen op. De grammaticale interpretatie geeft geen extra duidelijkheid over het antwoord op de vraag wanneer het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht.

De vraag is of de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 51 van het Handvest meer duidelijkheid kan geven. Uit de verschillende concepten van het Handvest blijkt dat de formulering van artikel 51, eerste lid, van het Handvest een aanzienlijk geschilpunt was tijdens de ontwerpfase van het Handvest. Verschillende formuleringen zijn de revue gepasseerd. Het concept van 15 februari 2000 hield in:[89]

> *"They are binding on the Member States only where the latter transpose or apply the law of the Union."*[90]

87 HvJ 6 maart 2014, zaak C-206/13, (Siragusa), punten 24 en 25; zie ook: Kokott en Sabotta, 2015, onder III en Snell 2015, onder 4.

88 HvJ 13 juli 1989, zaak C-5/88, (Wachauf); HvJ 18 juni 1991, zaak C-260/89, (ERT); HvJ 18 december 1997, zaak C-309/96, (Annibaldi).

89 Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 15 February 2000 (16.02) (OR. f), CHARTE 4123/1/00 REV 1, CONVENT 5, p. 9 en 10.

90 Vertaling: zij zijn bindend voor de lidstaten wanneer zij het Unierecht omzetten of toepassen.

Blijkens de toelichting op deze versie was het de bedoeling met deze tekst de reikwijdte van het Handvest weer te geven en te vermijden dat lidstaten het Handvest toepassen wanneer zij binnen hun eigen jurisdictie handelen. Hierbij vormde de jurisprudentie van het Hof van Justitie de inspiratiebron en werd verwezen naar de zaken *Cinéthèque* en *Kremzow* waarin het Hof van Justitie het volgende heeft overwogen:

> *"26 Weliswaar heeft het Hof tot taak, de eerbiediging van de grondrechten op de door het gemeenschapsrecht geregelde gebieden te verzekeren, doch het is niet bevoegd om de verenigbaarheid met het Europees Verdrag te beoordelen van een nationale wet, die gelijk in casu, betrekking heeft op een gebied dat onder de bevoegdheid van de nationale wetgever valt."*[91]

> *"15 Uit de rechtspraak van het Hof (…) vloeit tevens voort dat, wanneer een nationale wettelijke regeling binnen het toepassingsgebied van het gemeenschapsrecht komt, het Hof, ingeval het om een prejudiciële beslissing wordt verzocht, alle uitleggingsgegevens moet verschaffen die de nationale rechter nodig heeft om te kunnen beoordelen of die regeling verenigbaar is met de fundamentele rechten waarvan het Hof de eerbiediging verzekert, in het bijzonder die welke in het EVRM zijn neergelegd. Het Hof heeft die bevoegdheid echter niet ten aanzien van een wettelijke regeling die niet binnen het kader van het gemeenschapsrecht valt."*[92]

Deze passages laten zien dat artikel 51 van het Handvest de scheiding moet regelen tussen zaken die onder de bevoegdheid van de nationale rechter vallen en zaken die binnen het toepassingsgebied van het Unierecht komen. Deze passages geven echter ook geen absolute duidelijkheid over waar de grens ligt. Het commentaar geeft verder aan dat, alhoewel de Europese Unie eerbiediging van de grondrechten in het kader van haar eigen gebieden van bevoegdheid moet garanderen, het Handvest geen uitbreiding van de bevoegdheden van de Europese Unie betreft.

In de conceptversie van het Handvest van 8 maart 2000 was de tekst gewijzigd in:[93]

> *"and to the Member States when implementing Community law."*[94]

Daarbij wordt wederom opgemerkt dat het niet de bedoeling is op deze wijze nieuwe bevoegdheden voor de Europese Unie vast te stellen.

De volgende conceptversie is van april 2000.[95] Hierin is opgenomen:

> *"1. (…) and also to the Member States exclusively within the framework of implementing Community law.*
> *2. They shall not establish any competence or any new task for the Community or the Union."*[96]

91 HvJ 11 juli 1985, zaken 60/84 en 61/84, (Cinéthèque), punt 26; zie ook: Snell 2015, onder 2.
92 HvJ 29 mei 1997, zaak C-299/95, (Kremzow), punt 15.
93 Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 8 march 2000 (13.03) (OR. fr), CHARTE 4149/00, CONVENT 13, p. 2.
94 Vertaling: en aan de lidstaten wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen.
95 Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 18 april 2000 (19.04) (OR. fr), CHARTE 4235/00, CONVENT 27, p. 1.
96 Vertaling: 1. (…) … en ook aan de lidstaten uitsluitend binnen het kader van de uitvoering van het Unierecht. 2. Zij stellen geen nieuwe bevoegdheid of taak vast voor de Unie.

Weer een maand later in mei 2000 is de volgende versie van het Handvest gereed en een vierde versie van het latere artikel 51.[97]

> *"and to the Member States exclusively within the scope of Union law."*[98]

De toelichting bij deze conceptversie van het Handvest geeft slechts aan dat het Handvest alleen van toepassing is op zaken die onder de bevoegdheid en de taken van de Europese Unie vallen. Meerdere leden van de Conventie vonden dit tekstvoorstel te ruim en te vaag.[99] Ter voorkoming van het risico van een te ruime reikwijdte, is de verwijzing naar de zaak *Annibaldi* opgenomen en werd in de voorstellen daarna van juni en juli 2000 teruggegrepen naar de eerder gebruikte versie van april 2000, die de opstellers als restrictiever zien en waarin was neergelegd dat het Handvest uitsluitend van toepassing is voor de lidstaten binnen het kader van de uitvoering van het Unierecht.[100] De versie van 28 juli 2000 was de eindversie van het Handvest.[101] Deze is in zijn geheel nog neergelegd in een versie van oktober 2000. De tekst van artikel 51 van het Handvest is daarbij niet meer veranderd.

Uit het voorgaande blijkt duidelijk dat het formuleren van de tekst van artikel 51, eerste lid, van het Handvest en het bepalen van de exacte reikwijdte van het Unierecht niet eenvoudig is geweest. Dat over deze reikwijdte discussie bestaat, is dan ook niet verwonderlijk. Daarom is gekozen voor een algemene formulering waarvan de grenzen op grond van de grammaticale en historische interpretatie niet duidelijk zijn. Het wisselen van de formulering bevestigt ook dat de tekst op zichzelf geen volledige duidelijkheid zal geven over de inhoud van dit artikel. Wel blijkt uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 51 van het Handvest dat dient te worden aangesloten bij de vraag of een zaak onder de reikwijdte van het Handvest valt en bij de vraag of de zaak valt binnen de bevoegdheden en taken van de Unie. Hierbij wordt een link gelegd met het later te bespreken subsidiariteitsbeginsel. Daarbij is duidelijk dat ten minste een link moet bestaan met het Unierecht en dat het Handvest de reikwijdte van het Unierecht niet heeft willen uitbreiden.

Ten slotte wordt artikel 51, eerste lid, van het Handvest nader bezien vanuit een teleologisch benadering, omdat het Hof van Justitie regelmatig teleologische interpretatie gebruikt bij de uitleg van het Unierecht. Hiervoor is kennis over doel en functie van het Handvest nodig. Von Danwitz en Paraschas zeggen hierover het volgende:[102]

> *"From a teleological point of view, the underlying purpose of the Charter is to include within a single, easily understandable document a catalogue of fundamental rights that limits the authority of the European Union, its bodies and institutions, and the exercise of their authority*

97 Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 16 may 2000 (18.05) (OR. fr), CHARTE 4316/00, CONVENT 34, p. 9.
98 Vertaling: en tot de lidstaten uitsluitend binnen de werkingssfeer van het Unierecht.
99 Danwitz, von en Paraschas 2017, p. 1403.
100 Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 23 june 2000 (OR. fr), CHARTE 4373/00, CONVENT 40; Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 15 July 2000 (OR. fr), CHARTE 4422/00, CONVENT 45.
101 Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 11 october 2000 (OR. fr), CHARTE 4473/00, CONVENT 49, p. 45, 46 en 47.
102 Danwitz, von en Paraschas 2017, p. 1400.

> *in the same way in which, at the national level, the authority of Member States is bound by the fundamental rights included in their respective constitutions. Therefore, the function of the Charter is to ensure, in the first place, that the European Union, its bodies and its institutions, are constitutionally bound by a catalogue of fundamental rights, which will be applied and enforced by the Court. This catalogue of fundamental rights equally applies to Member States."*[103]

Von Danwitz en Paraschas zijn, gelet op dit citaat, van mening dat de functie van het Handvest in eerste instantie gelegen is in het binden van de instellingen, organen en instanties van de Europese Unie aan de in het Handvest neergelegde grondrechten.[104] Daarnaast worden de lidstaten ook gebonden aan de in het Handvest neergelegde grondrechten als sprake is van de uitvoering van het Unierecht. Hierdoor wordt een uniforme uitleg van het Unierecht bewerkstelligt. De opstellers van het Handvest hebben de werking van het Handvest, in ieder geval wat de lidstaten betreft, willen beperken tot situaties die verband houden met het Unierecht. Uitvoering van het Unierecht dient dus in alle lidstaten hetzelfde te gebeuren.

De grammaticale, historische en teleologische interpretatiemethoden geven niet meer duidelijkheid over de grenzen van het ten uitvoer brengen van het Unierecht dan de jurisprudentie van het Hof van Justitie op dit punt.[105] De historische interpretatie laat zien dat de formulering van artikel 51, eerste lid, van het Handvest voor veel discussie heeft gezorgd. De formulering is zeer algemeen. Wel blijkt uit de grammaticale interpretatie en de toelichting op dit artikel dat de zaken die vallen onder de Wachauf-lijn en de ERT-lijn nog immer zijn aan te merken als zaken waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. De Annibaldi-lijn geeft de ondergrens aan. De teleologische interpretatie laat zien dat het van groot belang is dat alle lidstaten het Unierecht in alle lidstaten gelijk uitleggen. Als een nationale interpretatie de uniformering van het Unierecht in gevaar brengt, zal een zaak vallen onder het ten uitvoer brengen van het Unierecht.

4.9 Samenvatting en conclusie

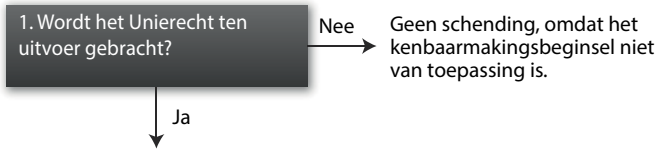
Unierechtelijke beginselen kunnen rechtsreeks werken waardoor een belanghebbende ten overstaan van de nationale rechter een beroep kan doen op een dergelijk beginsel. Ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel heeft het Hof van Justitie expliciet geoordeeld dat dit grondrecht rechtstreekse werking heeft. Rechtstreekse werking is alleen mogelijk als een lidstaat in een zaak gebonden is aan het Unierecht. Hiervan is sprake als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. In een zaak waarin discussie bestaat over het kenbaarmakingsbeginsel dient eerst de vraag te worden beantwoord of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Alleen als het antwoord op die vraag ja is, kan de belanghebbende een beroep doen op het

103 Vertaling: Vanuit een teleologisch oogpunt is het onderliggende doel van het Handvest om met één gemakkelijk te begrijpen document een catalogus van grondrechten te creëren, die het gezag van de Europese Unie, haar organen en instellingen en de uitoefening van hun gezag op dezelfde wijze beperkt als dat op nationaal niveau, de autoriteiten van de lidstaten gebonden zijn door de grondrechten die zijn opgenomen in hun respectievelijke grondwetten. Daarom is het Handvest in de eerste plaats bedoeld om ervoor te zorgen dat de Europese Unie, haar organen en haar instellingen grondwettelijk gebonden zijn door een catalogus van grondrechten, die door het Hof zal worden toegepast en gehandhaafd. Deze catalogus van fundamentele rechten is in gelijke mate van toepassing op de lidstaten.

104 Prof. Dr. Thomas von Danwitz, rechter HvJ, K. Paraschas, juridisch secretaris HvJ.

105 Zie ook: Snell 2015, onder 3.

kenbaarmakingsbeginsel. Als het antwoord nee is, dan is het kenbaarmakingsbeginsel in die zaak niet van toepassing. Hiermee kan de eerste stap worden geformuleerd van een stappenplan dat in dit onderzoek is ontwikkeld als een belanghebbende in een procedure een beroep doet op het kenbaarmakingsbeginsel:



Figuur 6

In situaties die onder de *Wachauf*-lijn of de *ERT*-lijn vallen, wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht. Duidelijk is dat met het douanerecht en antidumpingrechten het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Hoe dit uitpakt voor de verschillende fiscale rechtsgebieden zal moeten worden uitgezocht (paragraaf 8.2). Voor het ten uitvoer brengen van het Unierecht is in ieder geval niet voldoende dat sprake is van een grensoverschrijdend element in een zaak. Er moet voldoende binding bestaan met het Unierecht (*Annibaldi*). In een zaak waarin geen grensoverschrijdende elementen zijn, kan toch sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht (*Ullens de Schooten*). Uit onder andere de zaken *Åkerberg Fransson*, en *Siragusa* blijkt, dat ter bepaling of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht een drietal vragen kunnen worden gesteld:

1. Beoogt de lidstaat met de nationale regeling de uitvoering van een Unierechtelijke bepaling?
2. Wat is de aard van de nationale bepaling?
3. Streeft de nationale bepaling geen andere doelstellingen na dan die waarop het Unierecht ziet?

Deze vragen zijn daarbij mijns inziens een hulpmiddel, waarbij een bevestigend antwoord op de eerste vraag duidelijkheid geeft. Bij een ontkennend antwoord zullen de open tweede vraag en de deels open derde vraag meer duidelijkheid moeten geven. Ter beantwoording van de vraag of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, is soms gedetailleerde kennis van een zaak noodzakelijk en de vraag is niet in alle zaken eenvoudig te beantwoorden.[106] Bovendien bestaat onduidelijkheid over de exacte grenzen van het toepassingsgebied van het Unierecht. Zowel de grammaticale, historische als teleologische interpretatiemethode ten aanzien van artikel 51 van het Handvest geven weinig duidelijkheid over deze grenzen. Deze onduidelijkheid roept de vraag op of het voor de belastingdienst mogelijk is het kenbaarmakingsbeginsel in alle gevallen waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, toe te passen en in de andere gevallen niet.

106 Zie ook: Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16 (Ispas), punt 58 e.v.

HOOFDSTUK 5

Het kenbaarmakingsbeginsel

In de vorige hoofdstukken is stilgestaan bij het karakter van beginselen (hoofdstuk 3) en bij de vraag wanneer Unierechtelijke beginselen doorwerken in het nationale recht (hoofdstuk 4). Beginselen concurreren met elkaar en er moet steeds een weging worden gemaakt tussen concurrerende beginselen om te kunnen beoordelen welk beginsel in een specifiek geval voorrang krijgt. Voordat kan worden stilgestaan bij het wegen van het kenbaarmakingsbeginsel met daarmee concurrerende beginselen (hoofdstuk 6) is het noodzakelijk dat eerst wordt onderzocht wat het beschermingsniveau is van het kenbaarmakingsbeginsel. Dit onderzoek zal ik in het onderhavige hoofdstuk doen. Dat wil zeggen dat ik de inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel onderzoek zonder dat andere beginselen dit recht beperken.

Het kenbaarmakingsbeginsel is het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. De omschrijving van het kenbaarmakingsbeginsel geeft informatie over de subjectieve en objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. Er moet sprake zijn van een belanghebbende bij een te nemen overheidsbesluit die aanmerkelijk in zijn belang wordt geraakt. De subjectieve en objectieve reikwijdte onderzoek ik in de paragrafen 5.1 en 5.2. In de inleiding is al besproken dat verschillende onderdelen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel op verschillende momenten in de tijd hun intrede doen (paragraaf 1.2). Sommige onderdelen zijn er vanaf het eerste moment (onderzoeksfase zonder betrokkenheid van een persoon), andere onderdelen komen op verschillende momenten erbij. In paragraaf 5.3 wordt daarom de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. In paragraaf 5.4 onderzoek ik de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel. Al eerder heb ik geconstateerd dat de codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het Handvest moet worden onderzocht (paragraaf 3.8). In paragraaf 5.5.1 wordt bekeken in hoeverre in de artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest het kenbaarmakingsbeginsel is gecodificeerd of deelaspecten daarvan zijn gecodificeerd en in hoeverre die artikelen relevant zijn voor een beroep op het kenbaarmakingsbeginsel in Nederlandse fiscale zaken. Aangezien de codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel een oorsprong kent in het EVRM, zal ook de relatie tussen het Handvest en het EVRM aan de orde komen (paragraaf 5.5.2). Ten slotte wordt ook nog de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU onderzocht (paragraaf 5.5.3), waarna de gevolgen van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest en het DWU worden besproken (paragraaf 5.5.4). Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en een conclusie.

5.1 Subjectieve reikwijdte

Een *adressaat* van een voorgenomen bezwarend overheidsbesluit kan het kenbaarmakingsbeginsel inroepen.[1] Een adressaat moet individueel en rechtstreeks door het voorgenomen besluit worden geraakt. Daarmee is de subjectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel gegeven. Het DWU geeft meer duidelijkheid over wanneer sprake is van een adressaat. Indien sprake is van een beschikking op aanvraag bepaalt artikel 22, zesde lid, van het DWU dat de *aanvrager* in de gelegenheid moet worden gesteld zijn standpunt kenbaar te maken. Hieronder vallen geen derde-belanghebbenden die wellicht ook worden geraakt door bijvoorbeeld de afgifte van een bepaalde vergunning. Ingevolge artikel 29 van het DWU is op beschikkingen zonder voorafgaande aanvraag ook artikel 22, zesde lid, van het DWU van toepassing. Artikel 29 van het DWU in combinatie met artikel 22 van het DWU kan niet op een aanvrager zien, die is er immers niet en kan ook niet zien op een derde. Dit artikel kan dan alleen zien op degene op wiens naam de voorgenomen beschikking zal komen te staan. Het kenbaarmakingsbeginsel kan daarmee alleen worden ingeroepen door degene op wiens naam het voorgenomen bezwarende besluit zal komen te staan. Artikel 41 van het Handvest bevestigt mijns inziens deze conclusie. Het recht te worden gehoord wordt daarbij gegeven aan degene tegen wie een nadelige individuele maatregel wordt genomen en niet aan derde-belanghebbenden. In artikel 48 van het Handvest is eveneens het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken beperkt tot degene tegen wie vervolging is ingesteld. Van een adressaat van een voorgenomen bezwarend besluit is daarmee geen sprake als degene, die een beroep doet op schending van het kenbaarmakingsbeginsel, niet heeft deelgenomen aan de procedure ten aanzien waarvan hij stelt dat het kenbaarmakingsbeginsel is geschonden.[2] Een adressaat kan daarmee ook alleen het kenbaarmakingsbeginsel inroepen voor zover dat voorgenomen besluit de adressaat rechtstreeks en individueel raakt. Een voorbeeld daarvan is de zaak *Foshan*.[3] Foshan komt op tegen een in een verordening neergelegd antidumpingrecht. Het Hof van Justitie vernietigt de verordening wegens schending van het kenbaarmakingsbeginsel, *voor zover daarbij een antidumpingrecht is ingesteld op de invoer door Foshan.* Het Hof van Justitie vernietigt alleen dat deel dat de belanghebbende rechtstreeks en individueel raakt.

Blijkens de jurisprudentie van het Hof van Justitie uit de periode van vóór het Handvest kunnen adressaten van voorgenomen bezwarende besluiten niet alleen natuurlijke personen zijn, maar ook rechtspersonen.[4] In de artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest is het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (deels) gecodificeerd (paragraaf 5.5). Volgens de tekst van deze artikelen kan eenieder een beroep doen op de inhoud van die artikelen. Het

1 Zie bijvoorbeeld: HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), punt 15; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 38; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 49; HvJ 9 november 2017, zaak C-298/17, (Ispas), punt 26.

2 HvJ 10 september 2015, zaak C-687/13, (Fliesen-Zentrum Deutschland), p. 73; Zie ook: conclusie A-G Pitruzella van 4 maart 2020 inzake C-104/19 (Donex), p. 35 e.v. en HvJ 9 juli 2020, zaak C-104/19 (Donex), punt 71 e.v.

3 HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan).

4 HvJ 18 oktober 1989, zaak 374/87, (Orkem), punt 35; Zie ook Peers e.a. 2014, p. 1073; Keulemans 2016A onder 2.1.1.

Handvest zelf bevat geen definitie van de term 'eenieder'.[5] Alhoewel Morijn en anderen de beantwoording van de vraag of rechtspersonen een beroep kunnen doen op het Handvest afhankelijk stellen van het concrete grondrecht waarop een belanghebbende een beroep doet en de wijze waarop dat recht is geformuleerd, lijdt het geen twijfel dat rechtspersonen het kenbaarmakingsbeginsel kunnen inroepen.[6] Het Hof van Justitie heeft in de zaak *DEB* immers overwogen dat de in de eerste twee alinea's van artikel 47 van het Handvest gebruikte term 'eenieder' ziet op individuen, maar dat de term vanuit zuiver taalkundig oogpunt rechtspersonen niet uitsluit.[7] Voorts wijst het Hof van Justitie erop dat artikel 47 van het Handvest te vinden is in titel VI „Rechtspleging" in welke titel andere procedurele beginselen zijn verankerd die voor zowel natuurlijke als rechtspersonen gelden. Artikel 48 van het Handvest is in dezelfde titel geplaatst als artikel 47 en gebruikt dezelfde term 'eenieder'. Hieruit kan worden geconcludeerd dat de wijze waarop 'eenieder' in de zin van artikel 48 van het Handvest moet worden uitgelegd niet anders zal zijn van de uitleg die het Hof van Justitie geeft aan 'eenieder' als bedoeld in artikel 47 van het Handvest. De deur staat daarmee open voor rechtspersonen. Artikel 41 van het Handvest bevindt zich in een andere titel in het Handvest: 'Burgerschap'. Dat kan erop duiden dat artikel 41 van het Handvest alleen van toepassing is op burgers, zijnde natuurlijke personen. Mij lijkt het voor de hand liggend om gelijke termen in het Handvest een gelijke uitleg te geven. Dat de term 'eenieder' ook rechtspersonen omvat, vindt bevestiging in bijvoorbeeld de zaak *Kamino*, waarbij een rechtspersoon een beroep doet op het kenbaarmakingsbeginsel. Het zijn in het belastingrecht juist vaak rechtspersonen die een beroep doen op het kenbaarmakingsbeginsel.[8] Gelet op het vorenstaande omvat de term 'eenieder', zoals gebruikt in het Handvest, niet alleen natuurlijke personen, maar ook rechtspersonen. Daaronder vallen blijkens het arrest *Bank Melli Iran* ook rechtspersonen die nauw verbonden zijn aan de overheid.[9]

5.2 Objectieve reikwijdte

In deze paragraaf wordt het toepassingsbereik van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. Het kenbaarmakingsbeginsel is namelijk alleen van toepassing als sprake is van een *voorgenomen besluit* van een *bestuursorgaan* dat de adressaat van het voorgenomen besluit *aanmerkelijk* in zijn belang raakt (een bezwarend besluit).[10] Het Hof van Justitie heeft zich niet uitgelaten over de vraag wanneer een voorgenomen besluit de adressaat *aanmerkelijk* in zijn belang zal raken. Van een voorgenomen bezwarend besluit kan mijns

5 Zie ook: Keulemans 2016A onder 3.1.1.

6 Morijn e.a. 2015, p. 128, onder 'eerlijk proces' merken de auteurs op dat nog niet is uitgekristalliseerd in hoeverre naast natuurlijke personen en rechtspersonen, publiekrechtelijke rechtspersonen en lidstaten een beroep kunnen doen op grondrechten zoals neergelegd in artikel 47 van het Handvest; zie ook: Keulemans 2016A onder 3.1.1.

7 HvJ 22 december 2010, zaak C-279/09, (DEB), punt 38.

8 Zie bijvoorbeeld: HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé); HvJ 24 juni 1986, zaak 53/85, (Akzo Chemie); HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino); HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses).

9 GvEA 6 september 2013, zaak T-35/10, (Bank Melli Iran), punten 64 tot en met 70.

10 Zie bijvoorbeeld: HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), punt 15; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 30; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 37; HvJ 9 november 2017, zaak C-298/17, (Ispas), punt 26.

inziens geen sprake zijn als een belanghebbende een besluit vraagt en het bestuursorgaan voornemens is conform de aanvraag te beslissen. Dan wordt de belanghebbende immers niet benadeeld.[11] Ook sluit de term 'aanmerkelijk' mijns inziens geringe benadelingen uit. Dan wordt niet aan de eis van 'aanmerkelijk' voldaan, wat betekent 'belangrijk' of 'aanzienlijk'.[12] De benadeling moet daarmee enig gewicht hebben.

Voorts moet sprake zijn van een voorgenomen besluit van een bestuursorgaan. Dit past binnen het doel van het kenbaarmakingsbeginsel en de compensatie van ongelijkheid die daarin zit (paragraaf 3.6). Het kenbaarmakingsbeginsel regelt daarmee alleen bepaalde rechten voor een belanghebbende in relatie tot een bestuursorgaan in het kader van een voorgenomen besluit van dat bestuursorgaan. De objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel is van belang, omdat in de conclusie van hoofdstuk 2 al is aangegeven dat het kenbaarmakingsbeginsel misschien anders kan uitwerken ten aanzien van de verschillende Nederlandse heffingsmethoden en omdat gebleken is dat bij een voldoening of afdracht op aangifte het eerste besluit van het bestuursorgaan de uitspraak op bezwaar is. Hier wordt nader op ingegaan in paragraaf 8.3.2.c.

Een bestuursorgaan behoeft de belanghebbende alleen de gelegenheid te geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken *over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren*.[13] Wattel geeft aan dat als de belanghebbende die gelegenheid voor andere doeleinden wil gebruiken, dat dan het bestuursorgaan aan zijn verplichting inzake het kenbaarmakingsbeginsel heeft voldaan en het bestuursorgaan de belanghebbende niet de gelegenheid hoeft te geven een andere invulling te geven, omdat volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie het Unierecht niet zo ruim hoeft te worden uitgelegd dat het dergelijk misbruik dekt.[14] Mijns inziens is dat een juiste uitleg van de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

Dan blijft nog de vraag over wat in het kader van het kenbaarmakingsbeginsel wordt verstaan onder besluit. In hoofdstuk 2 is immers gebleken dat de Awb een ander besluitenbegrip kent (meer specifiek een ander beschikking-begrip) dan het douanerecht en dat moet worden onderzocht op welke besluiten het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Alleen dan kan worden bezien in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (eerste deel van de onderzoeksvraag).

11 Conclusie A-G Mischo van 21 maart 2002 in de zaak C-395/00, (Cipriani), punt 36 waarin de advocaat-generaal verwijst naar het arrest van het HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (Mediocurso), punt 36 waarin het HvJ spreekt van een bezwarend besluit. Een bezwarend besluit kan dus worden vertaald naar een benadelend besluit.
12 Betekenis van aanmerkelijk blijkens de Dikke van Dale is belangrijk of aanzienlijk.
13 HvJ EU 4 juni 2013, zaak C-300/11, (ZZ), punt 65; HvJ 14 juli 1972, zaak 48/69, (ICI), punt 87.
14 Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184.

Het arrest *Foshan* biedt meer duidelijkheid.[15] Foshan verzocht vernietiging van verordening 452/2007 voor zover daarbij een antidumpingrecht op invoer van door Foshan geproduceerde goederen werd ingesteld.[16] Een verordening heeft een algemene strekking en is verbindend in al haar onderdelen en rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat (artikel 288 van het VWEU). Daarmee lijken verordeningen geen besluiten te zijn waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Het kenbaarmakingsbeginsel werkt immers alleen ten aanzien van adressaten die individueel en rechtsreeks worden geraakt en het kenbaarmakingsbeginsel betreft niet een hoorrecht bij het maken van algemene normen of wetgeving.[17] Toch oordeelt het Hof van Justitie in de zaak *Foshan* – hoewel sprake is van een verordening – dat Foshan het kenbaarmakingsbeginsel kan inroepen. Foshan kan het kenbaarmakingsbeginsel inroepen, omdat de tekst van verordening 452/2007, waar het in de zaak *Foshan* om draait, regelt dat specifiek voor Foshan een antidumpingrecht geldt van 18,1%. Voor een aantal andere ondernemingen worden ook antidumpingrechten genoemd met verschillende percentages. Een deel van verordening 452/2007 raakt daarmee Foshan wel rechtstreeks en individueel. Uit dit arrest blijkt dat voor het inroepen van het kenbaarmakingsbeginsel geen sprake behoeft te zijn van een stuk dat formeel wordt aangeduid als een besluit/beschikking.[18] Het is voldoende dat sprake is van een materieel besluit. De vorm van het besluit is mijns inziens niet relevant en kan daarmee ook mondeling worden gegeven. Dat de formele vorm niet bepalend is voor de vraag of sprake is van een voorgenomen besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, sluit aan bij de definitie van beschikking in het DWU (artikel 5, lid 39, van het DWU). De omschrijving van een beschikking in het DWU omvat niet alleen schriftelijke beschikkingen, maar ook mondelinge beslissingen.[19]

Het Handvest bevestigt mijns inziens dat het kenbaarmakingsbeginsel ziet op materiële besluiten en gaat zelfs een stap verder en laat zien dat het kenbaarmakingsbeginsel ziet op bezwarende maatregelen. In artikel 41 van het Handvest is het recht op behoorlijk bestuur neergelegd, inhoudende – blijkens het tweede lid – onder andere het recht van eenieder te worden gehoord, voordat jegens hem een voor hem nadelige *maatregel* wordt genomen.[20] De Engelstalige versie spreekt van 'measure', de Duitse van 'Maβname' en de Franse versie van 'mesure'. Uit de tekst en de verschillende taalversies blijkt duidelijk dat niet is aangesloten

15 HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan); Zie bijvoorbeeld de Conclusie van A-G Mengozzi van 28 juni 2011 in de zaak C-548/09 P, (Bank Melli Iran), onder 25, en artikel 243, eerste lid, van het DWU: iedere persoon heeft het recht beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken.; Zie ook: Witte 2011, p. 86.

16 Verordening 452/2007 van de Raad van 23 april 2007 tot instelling van een definitief antidumpingrecht en tot definitieve inning van het voorlopige antidumpingrecht op strijkplanken van oorsprong uit de Volksrepubliek China en Oekraïne.

17 Peers e.a. 2014, p. 1073; HvJ 17 maart 2011, zaak C-221/09, (AJD Tuna), punt 49.

18 HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan).

19 Schijndel, van, 2007, p. 312 en Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie.
Artikel 5, onderdeel 39 van het DWU:
"beschikking": elke beslissing welke verband houdt met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor de betrokken persoon of betrokken personen rechtsgevolgen heeft;

20 HvJ 17 maart 2011, zaak C-221/09, (AJD Tuna), punt 49; Beumer 2016, onder 3.3.1.

bij de formele term 'besluit' dat in artikel 288 van het VWEU is neergelegd of bij de term 'beschikking' zoals het DWU dat kent. De zaak *New Europe Consult*ing laat zien dat het kenbaarmakingsbeginsel ook van toepassing is op een voorgenomen bezwarende handeling.[21] New Europe Consulting (NEC) voerde sinds 1991 verschillende adviesprojecten uit in het kader van het PHARE-programma, dat is gebaseerd op een Gemeenschapsverordening.[22] Nadat de Europese Commissie informatie had ontvangen over problemen met een project van NEC in Hongarije stuurde een ambtenaar van de Commissie een fax naar verschillende coördinatoren van het PHARE-programma in Polen, de Tsjechische Republiek, Hongarije en Roemenië waarin werd aangeraden de offertes van NEC voor komende projecten niet in aanmerking te nemen en verzocht hij de coördinatoren deze informatie door te geven. Vanaf de datum van die fax is NEC niet meer uitgekozen voor PHARE-projecten. De fax is niet aan te merken als een tegen verzoekers gerichte beschikking, maar het is duidelijk dat de inhoud ervan NEC rechtstreeks raakte en hun onregelmatigheden ten laste legde waarvan de vaststelling voor hen zware economische gevolgen had kunnen hebben. Daarom had NEC de gelegenheid moeten krijgen opmerkingen te maken over de gestelde feiten. Het kenbaarmakingsbeginsel ziet daarmee op elk voorgenomen bezwarend overheidshandelen. Hieronder vallen ook (deels) afwijzende beslissingen.[23] Ondersteuning voor dit standpunt vind ik in de wijze waarop het DWU is vormgegeven. In artikel 22, zesde lid, van het DWU is het kenbaarmakingsbeginsel immers van toepassing op beschikkingen naar aanleiding van aanvragen, daaronder vallen ook (deels) afwijzende beslissingen. Ook de jurisprudentie van het Hof van Justitie wijst hierop, nu het Hof van Justitie het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing acht op bijvoorbeeld het afwijzen van asielaanvragen.[24] Ook kan steun voor deze visie worden gevonden in een voorstel voor een Europese Awb waarbij het

21 GvEA 9 juli 1999, zaak T-231/97, (New Europe Consulting), punten 42 tot en met 44; zie ook: HvJ 12 februari 1992, zaken C-48/90 en C-66/90, (Nederland en PTT Nederland/Commissie), punt 37: "het verrichten van een handeling die voor de adressaat bezwarend kan zijn".

22 GvEA 9 juli 1999, zaak T-231/97, (New Europe Consulting), punt 1:
"Het PHARE-programma, dat is gebaseerd op verordening (EEG) nr. 3906/89 van de Raad van 18 december 1989 betreffende economische hulp ten gunste van de Republiek Hongarije en de Volksrepubliek Polen (PB L 375, blz. 11), zoals gewijzigd, met het oog op de uitbreiding van de economische hulp tot andere landen van Midden- en Oost-Europa, bij verordeningen (EEG) van de Raad nr. 2698/90 van 17 september 1990 (PB L 257, blz. 1), nr. 3800/91 van 23 december 1991 (PB L 357, biz. 10), nr. 2334/92 van 7 augustus 1992 (PB L 227, blz. 1), nr. 1764/93 van 30 juni 1993 (PB L 162, biz. 1), nr. 1366/95 van 12 juni 1995 (PB L 133, biz. 1), nr. 463/96 van 11 maart 1996 (PB L *65*, biz. 3) en nr. *753/96* van 22 april 1996 (PB L 103, biz. 5), vormt het kader van de economische hulp van de Europese Gemeenschap aan de landen van Midden- en Oost-Europa voor het voeren van acties ter ondersteuning van de economische en sociale hervormingen in die landen."

23 Het Unierechtelijke recht het standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken wordt onverkort van toepassing geacht in bijvoorbeeld zaken waarbij een persoon asiel verzoekt. Zie in dit kader bijvoorbeeld: HvJ 9 februari 2017, zaak C-560/14, (M.).

24 HvJ 22 november 2012, zaak C-277/11, (M.), punt 90.

recht te worden gehoord wordt gekoppeld aan een *ongunstige beslissing*.[25] A-G Ettema deelt mijn visie niet en overweegt dat afwijzingen op aanvragen niet onder de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel vallen, omdat de aanvrager niet slechter af is dan in de situatie dat geen verzoek was ingediend.[26] Dat belanghebbende niet slechter af is dan als hij geen verzoek had ingediend, is juist, maar met een afwijzing van een aanvraag is de belanghebbende wel benadeeld door overheidshandelen. Hij was beter af geweest met en toewijzing. Het arrest *Windpark Groothuysen* uit 1998 lijkt de visie van Ettema te bevestigen. In dit arrest heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat bij het afwijzen van een subsidieaanvraag niet vereist is dat de betrokkene wordt gehoord en dat het kenbaarmakingsbeginsel slechts van toepassing is als een bestuursorgaan een sanctie toe wil passen of als een maatregel de rechtspositie van de belanghebbende kan aantasten.[27] Dit arrest lijkt in strijd met eerdere jurisprudentie van het Hof van Justitie waarbij is bepaald dat een bestuursorgaan het kenbaarmakingsbeginsel moet eerbiedigen in iedere procedure, die leidt tot een bezwarende *handeling* voor een belanghebbende.[28] Uit het arrest *Windpark Groothuysen* kan worden afgeleid dat sprake is van een in een subsidie-procedure opgenomen beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Het oordeel van het Hof van Justitie moet in die context worden geplaatst. Het enkele arrest *Windpark Groothuysen* acht ik daarom niet voldoende om te twijfelen aan het eerdere en latere oordeel van het Hof van Justitie dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is op voorgenomen bezwarend handelen.

Gelet op het vorenstaande kom ik tot de conclusie dat een besluit in de zin van het kenbaarmakingsbeginsel elke handeling is van een bestuursorgaan die de belanghebbende benadeelt.[29] De formele vorm is voor de vraag of sprake is van een dergelijk voorgenomen besluit niet relevant. De formele vorm blijkt echter wel een rol te kunnen spelen bij de vraag hoeveel afzonderlijke materiële besluiten te onderkennen zijn. Per bezwarend besluit moet worden bezien of het kenbaarmakingsbeginsel in acht is genomen en als dat niet het geval

25 The Research Network on EU Administrative Law (ReNEUAL), waarbij researchers uit een groot aantal lidstaten zijn aangesloten heeft een Europese Awb ontworpen. Het eerste deel van de tekst over het recht het standpunt kenbaar te maken, luidt als volgt:
"III-23 Right to be heard by persons adversely affected
(1) Every party has the right to be heard by a public authority before a decision, which would affect him or her adversely, is taken."
De rest van de tekst is te vinden op:
http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf en in paragraaf 9.2.3 van dit proefschrift.

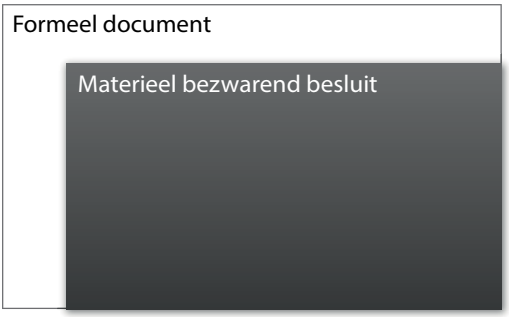
26 A-G Ettema bepleit anders: Conclusie van A-G Ettema van 17 oktober 2016, bij HR met nr. 15/03521, ECLI:NL:PHR:2016:1042: "1.6 In een procedure inzake een verzoek om terugbetaling op grond van artikel 239 van het CDW is in mijn visie geen plaats voor een beroep op het verdedigingsbeginsel. (…). 5.1 Blijkens S*opropé* is het verdedigingsbeginsel van toepassing ingeval de douaneautoriteiten voornemens zijn een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Een verzoek op grond van artikel 239 van het CDW is geen bezwarend besluit, omdat het verzoek enkel kan leiden tot het al dan niet terugbetalen of kwijtschelden van de betaalde douanerechten. Belanghebbende is bij een negatieve beslissing op het verzoek niet slechter af dan wanneer geen verzoek was ingediend."

27 HvJ 14 mei 1998, zaak C-48/96 P, (Windpark Groothuysen), punt 47.

28 HvJ 12 februari 1992, zaken C-48/90 en C-66/90, (Nederland en PTT Nederland/Commissie), punt 37.

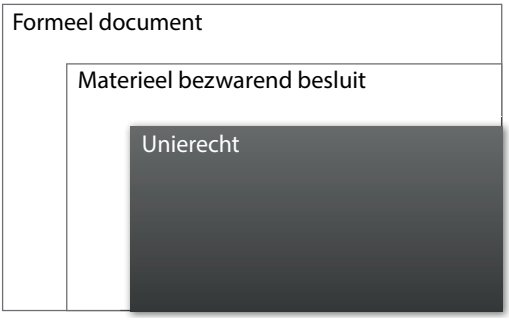
29 R.J.G.M. Widdershoven komt ook tot die conclusie in zijn annotatie bij HvJ 15 juni 2006, C-28/05, (Dokter), *AB* 2006/390, paragraaf 2; zie ook: Widdershoven e.a. 2007, p. 82; Beumer 2016, onder 3.3.1.

is, waardoor sprake is van een schending, moet per besluit worden bezien wat de gevolgen van de schending zijn. Eerder in deze paragraaf is uit de zaak *Foshan* gebleken dat als een voorgenomen formeel besluit meer omvat dan een aan een adressaat gericht materieel besluit het kenbaarmakingsbeginsel alleen van toepassing kan zijn op het voorgenomen materiële besluit. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven (hokjesmodel):



Figuur 7

Eerder is al besproken dat het kenbaarmakingsbeginsel alleen van toepassing is voor zover sprake is van uitvoering van het Unierecht (hoofdstuk 3). Het kan zo zijn dat slechts ten aanzien van een deel van het materiële bezwarende besluit het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Die situatie ziet er als volgt uit (hokjesmodel):



Figuur 8

Het materiële bezwarende besluit kan maximaal dezelfde omvang hebben als het formele document. Dit leg ik uit aan de hand van de zaak *M.*[30] M. was een Rwandese staatsburger die in Ierland om asiel had verzocht. Nadat zijn asielaanvraag werd afgewezen, vroeg M.

30 HvJ 22 november 2012, zaak C-277/11, (M.), punt 90.

subsidiaire bescherming aan.[31] Uit de zaak *Foshan* blijkt dat een formeel document meerdere materiële besluiten in zich kan hebben. De zaak *M* laat zien dat als één materieel besluit wordt opgeknipt in meerdere formele documenten daarmee meerdere materiële besluiten worden gecreëerd, waarbij het kenbaarmakingsbeginsel op elk afzonderlijk materieel besluit van toepassing is. In zaak *M* is de procedure voor subsidiaire bescherming, anders dan in Nederland, losgekoppeld van de procedure voor primaire bescherming. Daarbij wordt een verzoeker in het kader van zijn verzoek om primaire bescherming standaard gehoord en in de vervolgprocedure om subsidiaire bescherming standaard niet. Het Hof van Justitie acht het standaard niet horen in de procedure betreffende subsidiaire bescherming in strijd met het kenbaarmakingsbeginsel. A-G Mengozzi overweegt dat in een stelsel 'in twee fasen' het feit dat de betrokkene al in de procedure over het asielverzoek is gehoord, niet noodzakelijkerwijs impliceert dat het bestuursorgaan de belanghebbende niet behoeft te horen in de procedure betreffende de subsidiaire bescherming. Het kenbaarmakingsbeginsel moet ook in de laatste procedure ten volle worden gewaarborgd.[32] A-G Mengozzi laat hierbij de deur open voor de mogelijkheid in de tweede procedure onder voorwaarden niet te horen. Het vorenstaande laat zien dat splitsing van procedures tot gevolg heeft dat meer formele en daarmee meer materiële besluiten ontstaan. Het aantal materiële besluiten is daarmee minimaal gelijk aan het aantal formele bezwarende besluiten.[33] Daarbij dient per bezwarend besluit te worden beoordeeld of sprake is van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel en welke gevolgen een eventuele schending zou moeten hebben.[34]

Ik ga in deze paragraaf nog kort in op de BTI- en BOI-beschikkingen (zie paragraaf 2.2.2), omdat in de literatuur de vraag wordt gesteld of BTI- en BOI-beschikkingen wel bezwarende besluiten zijn waarop bij het voornemen tot het nemen van een dergelijk besluit het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is.[35] Deze vraag werd opgeworpen in het kader van de beperking van het kenbaarmakingsbeginsel voor BTI- en BOI-beschikkingen in het DWU (artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder a, van het DWU). Waarom deze beperking in het DWU is opgenomen, heb ik niet kunnen achterhalen. Ik twijfel er echter niet aan dat BTI- en BOI-beschikkingen, waarbij ten nadele van de belanghebbende wordt afgeweken van de aanvraag, binnen de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel vallen.

---

31 Binnen de Europese Unie bestaan twee soorten asielbescherming, de klassieke vluchtelingenstatus en de status van subsidiaire bescherming. Een vluchteling is iemand die wegens gegronde vrees voor vervolging om redenen van ras, godsdienst, nationaliteit, politieke overtuiging of het behoren tot een bepaalde sociale groep is gevlucht uit eigen land. De vluchteling wordt beschermd tegen vervolging op één van de genoemde specifieke gronden. Subsidiaire bescherming wordt geboden aan iemand die niet voor de vluchtelingenstatus in aanmerking komt, maar ten aanzien van wie er zwaarwegende gronden bestaan om aan te nemen dat hij bij terugkeer een reëel risico van ernstige schade zal lopen, zoals bijvoorbeeld doodstraf, folteringen, onmenselijke of vernederende behandelingen of bestraffingen.

32 HvJ 22 november 2012, zaak C-277/11, (M.), punt 91; Conclusie A-G Mengozzi van 3 mei 2016 in de zaak C-560/14, (M.), punt 54.

33 Een voorbeeld daarvan uit het douanerecht is de verzamel-utb, zoals besproken in paragraaf 2.2.1; Zie ook: HR 20 november 2015, nr. 14/03271, *NTFR* 2015/3134, B*NB* 2016/34, uit r.o. 2.5.3 blijkt dat het de inspecteur is toegestaan op één aanslagbiljet meer dan één uitnodiging tot betaling te vermelden.

34 Hof Amsterdam 13 oktober 2016, 15/00782, V-*N* 2017/4.25.11. r.o. 5.5 e.v.: in deze uitspraak toets het hof per materieel bezwarend besluit of het kenbaarmakingsbeginsel is geschonden.

35 Wolkers en Mennes 2016, onder 'hoorrecht voor het nemen van ongunstige beschikking'.

Al eerder is besproken dat een besluit conform aanvraag de belanghebbende niet benadeelt, zodat op die voorgenomen besluiten het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing is. Een belanghebbende kan een aanvraag indienen voor afgifte van een BTI-beschikking of een BOI-beschikking. De uiteindelijk afgegeven BTI- of BOI-beschikking kan ten nadele van de belanghebbende afwijken van zijn aanvraag. De aanvrager is vervolgens wel verplicht deze BTI- of BOI-beschikking voor de goederen te gebruiken. De afwijking van het voorgestane en gevraagde tarief of oorsprong kan de aanvrager benadelen. Het is de aanvrager die rechtstreeks en individueel is geraakt. Een BTI- of BOI-beschikking voldoet daarmee aan de ruime definitie van bezwarende besluiten waarop bij het voornemen tot het nemen van een dergelijk besluit dat ten nadele van belanghebbende afwijkt van de aanvraag het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Daar komt bij dat het DWU alleen een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel behoeft te regelen voor BTI- en BOI-beschikkingen als dit beginsel op dergelijke beschikkingen van toepassing is.

5.3 Temporele reikwijdte

Zoals al uit de onderverdeling van de rechten van de verdediging blijkt (paragraaf 1.2), vangen niet alle rechten van de verdediging op hetzelfde moment aan. Waar bijvoorbeeld de onpartijdigheid en de onschuldpresumptie al vanaf het eerste moment van het onderzoeken van feiten van toepassing zijn, speelt bijvoorbeeld het recht op bijstand pas als de belanghebbende betrokken raakt bij het onderzoek (onderzoeksfase met betrokkenheid persoon). De temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel onderzoek ik hierna.

5.3.1 Aanvangspunt

Het Hof van Justitie heeft veelvuldig geoordeeld dat het kenbaarmakingsbeginsel ziet op de fase *voordat* een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Uit de zaak *Sabou* blijkt dat op een bestuursorgaan nog geen verplichting rust een belanghebbende de gelegenheid te geven zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken in de onderzoeksfase.[36] Van den Maagdenberg en Meijerman wijzen er mijns inziens terecht op dat in de onderzoeksfase nog vaak onvoldoende duidelijk is of het bestuursorgaan een bezwarend besluit zal nemen en als dat wel duidelijk is, hoe dit besluit precies zal luiden.[37] Het bestuursorgaan kan dan nog helemaal niet aan een belanghebbende meedelen wat de elementen zijn waarop het een besluit wil baseren. Het Gerecht heeft ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken eveneens duidelijk gemaakt dat dit recht niet zover gaat dat een bestuursorgaan een belanghebbende toegang moet geven tot de stukken tijdens de duur van een onderzoek.[38] Een dergelijk recht bestaat pas vanaf het moment dat bij een bestuursorgaan een concreet voornemen bestaat tot het nemen van een bezwarend besluit.[39]

De overgang van de onderzoeksfase naar de voornemenfase is niet altijd scherp te maken. In de tijd zou de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel op zijn vroegst een aanvang

36 HvJ 22 oktober 2013, zaak C-276/12, (Sabou), punt 46; zie ook: Richardson 2017, onder 3.3; Beumer 2016, onder 3.2.3.
37 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 3.4.1.
38 GvEA 21 mei 2014, zaak T-447/11, (Catinis), punt 62.
39 Wolkers en Jeronimus 2018, onder 'De controlefase, de zienswijzefase én de aanslagfase'.

nemen vanaf het moment waarop een bestuursorgaan de eerste gedachten heeft tot het nemen van een bezwarend besluit. Uiterlijk is dit het moment waarop een bestuursorgaan het bezwarende besluit al bijna heeft genomen en het bestuursorgaan de belanghebbende alleen nog benadert voor (recente) informatie om vervolgens het bezwarende besluit definitief vast te stellen. De gedachte van ongelijkheidscompensatie pleit voor een kennisgeving aan de belanghebbende in een zo vroeg mogelijk stadium. Een belanghebbende kan dan al in dit vroege stadium vergissingen rechtzetten, feiten aandragen en persoonlijke omstandigheden aangeven. Hiervan kan nationaal bijvoorbeeld sprake zijn bij een boekenonderzoek waarbij het bestuursorgaan steeds contact houdt met de belanghebbende en de belanghebbende steeds op de hoogte houdt van de gevonden feiten en de daaruit (voorlopig) getrokken conclusies. Daar staat tegenover dat een bestuursorgaan omwille van de doeltreffendheid een belang kan hebben eerst een eigen onderzoek te verrichten. Voortijdige communicatie kan in sommige gevallen een onderzoek in gevaar brengen. Deze laatste visie brengt A-G Kokott in de conclusie in de zaak *FSL* duidelijk tot uitdrukking.[40] A-G Kokott geeft daarbij aan dat pas na afsluiting van het vooronderzoek de belanghebbende toegang tot het dossier krijgt en de gelegenheid krijgt een standpunt kenbaar te maken, om precies te zijn op het moment waarop het bestuursorgaan aan de belanghebbende de elementen waarop het bestuursorgaan een besluit wil baseren meedeelt. Als het bestuursorgaan de belanghebbende op een eerder moment zou inlichten, zou dit het onderzoek ernstig kunnen bemoeilijken en zou het gevaar bestaan dat de belanghebbende bewijzen verborgen houdt. De belanghebbende zal altijd belang hebben bij het vroeg worden betrokken bij een eventueel in beeld komend besluit. Een bestuursorgaan zal hier ook baat bij hebben als geen vermoeden bestaat dat de betrokkenheid van de belanghebbende een onderzoek negatief zal kunnen beïnvloeden.

5.3.2 Eindpunt

Het kenbaarmakingsbeginsel heeft ook een duidelijk eindpunt. Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing tot en met het opleggen van het bezwarende besluit door het bestuursorgaan.[41] Zodra een geschil de eerste fase van beroep bereikt is het bestuursorgaan niet meer voornemens een besluit te nemen en is het kenbaarmakingsbeginsel niet meer van toepassing. Deze conclusie onderbouw ik hierna.

Allereerst bespreek ik de formuleringen van het Hof van Justitie en het begrip 'administratieve overheden'. Het Hof van Justitie overweegt in verschillende arresten ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel *wie* voornemens moet zijn een bezwarend besluit te nemen of bezwarend te handelen. In het *Transocean Marine Paint Association*-arrest moet het gaan om overheidsbeslissingen.[42] In de zaak *Lisrestal* beslist het Hof van Justitie dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is in iedere procedure tegen iemand die tot een bezwarend besluit kan leiden.[43] In de zaak *Kamino* formuleert het Hof van Justitie dat het beginsel van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend

40 Conclusie A-G Kokott van 17 november 2016 in de zaak C-469/15 P, (FSL), punten 59 en 60.
41 Jans e.a. 2015, p. 239.
42 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), punt 15.
43 HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P, (Lisrestal), punt 21.

besluit te nemen.[44] In de zaak *Ispas* overweegt het Hof van Justitie onder verwijzing naar de zaak *WebMindLicenses* dat krachtens het kenbaarmakingsbeginsel de adressaten, van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld hun standpunt over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren naar behoren kenbaar te maken.[45] Ook in de zaak *Glencore* plaatst het Hof van Justitie het kenbaarmakingsbeginsel in de fase voordat een bezwarend besluit wordt genomen.[46] Deze jurisprudentie laat zien dat sprake moet zijn van een voornemen tot het opleggen van een besluit van de administratieve overheid. Daar komt nog bij dat het kenbaarmakingsbeginsel door het Hof van Justitie is erkend op basis van de gemeenschappelijke tradities van de lidstaten, die allemaal (behalve Nederland en Italië) expliciet een recht kennen om een standpunt kenbaar te mogen maken voordat een besluit wordt genomen.[47] Hierbij is ook van belang dat bijvoorbeeld Engeland blijkens de conclusie in de zaak *Transocean Marine Paint Association* het *vooraf* horen als een natuurrecht beschouwt.[48] Het tijdstip is mijns inziens van essentieel belang. Deze zienswijze is in overeenstemming met de conclusie van A-G Warner in de zaak *Transocean Marine Paint Association* waarin de advocaat-generaal opmerkt dat Nederland en Italië een dergelijk beginsel niet kennen.[49] Op dat moment kende Nederland wel een hoorrecht in de bezwaarfase bij de belastingadministratie.[50] Als de bezwaarfase onderdeel was geweest van de kern van het kenbaarmakingsbeginsel dan had de advocaat-generaal kunnen benoemen dat Nederland een dergelijk beginsel wel kent. Ook Wolkers, Jeronimus en A-G Ettema delen deze visie.[51]

De preambule bij het DWU legt de kern van het kenbaarmakingsbeginsel ook in de voorfase.[52] In dit kader verwijs ik naar paragraaf 2.2.4 waarin is uitgelegd dat in het DWU na het opleggen van het besluit de fase van beroep intreedt welke moet bestaan uit minimaal twee fasen (de eerste fase kan daarbij een fase zijn van bezwaar bij het

44 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 30.

45 HvJ 9 november 2017, zaak C-298/17, (Ispas), punt 26; HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 84.

46 HvJ 16 oktober 2019, zaak C-189/18, (Glencore), p. 41.

47 Conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).

48 Als een recht een natuurrecht is dan wordt dit recht beschouwd als universeel geldend hoger of beter recht dat van nature is gegeven en in de natuurlijke orde van de dingen gefundeerd. Hiermee staat het natuurrecht tegenover het positieve recht dat door de mens wordt geschapen. Zie bijvoorbeeld: Soeteman 2018.

49 Conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).

50 MvA, zitting 1955/56, 3704, p. 2: "Omdat het hier bij de belastingrechtspraak praktisch gaat om uitspraken in tweede feitelijke aanleg, ligt het reeds daarom niet voor de hand de oplossing te zoeken in de richting van een opdracht aan speciale kamers van bepaalde rechtbanken!'

51 Wolkers en Jeronimus 2018, onder 'De controlefase, de zienswijzefase én de aanslagfase'; Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 7.11; Zie ook: Buijze 2014, p. 300.

52 Verordening 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie onder (27): "Overeenkomstig het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dient eenieder niet alleen het recht te hebben om beroep in te stellen tegen een beschikking van de douaneautoriteiten, maar ook het recht te hebben om te worden gehoord voordat een voor hem ongunstige beschikking wordt getroffen. Inperkingen op dit recht kunnen echter gerechtvaardigd zijn, met name indien de aard of de omvang van het gevaar voor de veiligheid van de Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dieren of planten, het milieu of de consument daartoe noopt."

bestuursorgaan zelf). De preambule bij het DWU geeft aan dat overeenkomstig het Handvest eenieder niet alleen het recht dient te hebben op beroep maar *ook* het recht heeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren *voordat* een bestuursorgaan een voor hem ongunstige beschikking treft.[53] Het DWU beperkt het kenbaarmakingsbeginsel daarmee nadrukkelijk tot de fase van het voornemen en laat zien dat dit een ander recht is dan een doeltreffende voorziening in rechte.[54]

Een belanghebbende kan ervoor kiezen geen gebruik te maken van het recht zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.[55] Dit betreft geen beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, maar slechts de keuze die de belanghebbende heeft om al dan niet van zijn recht gebruik te maken. Als een belanghebbende *expliciet* aangeeft hiervan geen gebruik te willen maken, is zijn keuze duidelijk. Onder omstandigheden is het ook mogelijk dat een belanghebbende het kenbaarmakingsbeginsel *impliciet* prijsgeeft.[56] In de zaak *X* was de belanghebbende in een procedure betreffende een disciplinaire actie meerdere malen niet verschenen op een geplande hoorzitting (omdat zijn gezondheidstoestand het niet toeliet, vervolgens zijn raadsman verhinderd was en daarna, omdat de Commissie hem onjuist zou hebben ingelicht over de eigenlijke bedoeling van de hoorzitting). Na een vierde dagvaarding werd de zaak in afwezigheid van de belanghebbende voortgezet. Van een dergelijk impliciet afstand doen van het kenbaarmakingsbeginsel, mag een bestuursorgaan – zo laat de zaak *X* zien – niet snel uitgaan.

5.4 De inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is een materieel beginsel van formeel recht.[57] Het begrip 'zich kunnen verdedigen' is een materieel begrip.[58] Vorenstaande geldt eveneens

53 Verordening (EU) 952/2013 van het Europese Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, onder 27.

54 Zie ook conclusie van A-G Wathelet van 23 augustus 2013 in de zaak C-383/13 PPU (G. en R.), punt 46: "Ondanks het feit dat de algemene uitdrukking „rechten van de verdediging" de in de artikelen 41 en 47 van het Handvest verankerde rechten kan omvatten (doch niet noodzakelijkerwijs), meen ik dat de in die bepalingen verankerde rechten duidelijk van elkaar te onderscheiden zijn en in verschillende contexten van toepassing zijn, te weten het eerste in de context van een administratieve precontentieuze fase en het tweede in de context van een gerechtelijke procedure. Hieruit volgt dat de betrokken rechten niet met elkaar kunnen worden vereenzelvigd, omdat dan het gevaar dreigt dat het recht van een particulier om te worden gehoord wordt „weggevaagd" wanneer het bestuursorgaan een voor hem bezwarende handeling wil vaststellen. 47 De wil van de Uniewetgever om de burgers gedurende de gehele procedure te beschermen, volgt duidelijk uit de plaats die de artikelen 41 en 47 in het Handvest hebben gekregen. Deze twee duidelijk gescheiden artikelen mogen geenszins worden vermengd, omdat anders de continuïteit van het stelsel van de door het Handvest gewaarborgde rechten van de verdediging dreigt te worden doorbroken."

55 GvEA 12 december 1991, zaak T-30/89, (Hilti), punten 36 tot en met 39; HvJ 7 juli 1977, zaak 43/74, (Guillot), punten 60 tot en met 62; zie ook Keulemans 2016A onder 2.2.1.

56 HvJ 7 mei 1969, zaak 12/68, (X), punten 10 tot en met 17.

57 Zie bijvoorbeeld conclusie A-G Lagrange van 26 maart 1963 in de zaak 32/62, (Alvis), p. 132.

58 Keulemans 2016A onder 2.1.

voor de aspecten van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, zoals het kenbaarmakingsbeginsel en de deelaspecten daarvan. De deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel zijn geen doel op zich, maar staan ten dienste van de functie van het kenbaarmakingsbeginsel. A-G Ruiz-Jarabo Colomer geeft dit in de zaak *Aalborg Portland* duidelijk weer.[59] Hij overweegt dat het materiële begrip niet alleen ziet op de raadpleging van het dossier, maar ook op het recht een standpunt kenbaar te maken, het recht te worden geïnformeerd over de beschuldiging, het recht gebruik te maken van bewijsmiddelen die effectief zijn voor de verdediging en eventueel het recht op bijstand van een advocaat. Als een belanghebbende het kenbaarmakingsbeginsel inroept in een nationale procedure dient de nationale rechter niet te controleren of alles formeel in orde is, maar of de persoon zich materieel heeft kunnen verdedigen. Vanuit dit perspectief is het niet zozeer van belang of het kenbaarmakingsbeginsel is verankerd in het nationale recht, maar is het van belang dat een bestuursorgaan een belanghebbende feitelijk de gelegenheid geeft van dit recht gebruik te maken. Van dit recht mag een belanghebbende ook gebruikmaken als sprake is van een vermoeden van fraude, misbruik en bedrog en zelfs als fraude, misbruik of bedrog vaststaat.[60] Hierover heeft discussie bestaan, omdat het Hof van Justitie in diverse omzetbelastingzaken betreffende misbruik, fraude of bedrog heeft overwogen dat justitiabelen in dat geval geen beroep op het Unierecht kunnen doen.[61] Zoals Van Slooten terecht naar voren brengt, ziet de overweging van het Hof van Justitie – dat in het geval van misbruik, fraude of bedrog de belanghebbende geen beroep kan doen op beginselen van Unierecht – op beginselen van materieel recht en niet op beginselen met een procedureel karakter, zoals het kenbaarmakingsbeginsel.[62] Het besef dat sprake is van een materieel beginsel van formeel recht, speelt een rol bij het bepalen wanneer aan de verschillende deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel wordt voldaan.

5.4.1 Het recht op informatie

Het eerste deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel houdt in dat de belanghebbende recht heeft op informatie over de wezenlijke feiten waarop de bezwaren berusten (ook genoemd: de punten van bezwaar).[63] Met kennis hiervan kan een belanghebbende beslissen of hij baat zou kunnen hebben bij het voorleggen van het bezwarende besluit aan de bevoegde rechter.[64] De mededeling over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren, dient de voornaamste in aanmerking genomen elementen te

59 Conclusie A-G Ruiz-Jarabo Colomer van 11 februari 2003 in de zaken C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, (Aalborg Portland), punt 28.

60 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses).

61 HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, (Fini H), punt 32; Zie ook: HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, (Halifax), punt 68; HvJ 16 oktober 2019, zaak C-189/18, (Glencore).

62 Slooten, van, 2014; Hof 's-Gravenhage 27 juni 2014, nrs. BK-11-00118, 11-00119 en BK-11-00135, V-*N Vandaag* 2014/1515 en HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.4.2: Alhoewel het Hof 's-Gravenhage op 27 juni 2014 oordeelde dat de belanghebbende bij fraude geen beroep kon doen op het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, maakte de Hoge Raad met een juiste toepassing van het Unierecht hier korte metten mee. Zie ook: HR 13 november 2015, nr. 14/05685, *NTFR* 2015/3014, B*NB* 2016/43, punt 2.2.3.

63 Zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.2.

64 HvJ 4 juni 2013, zaak C-300/11, (ZZ), punt 53; HvJ 15 oktober 1987, zaak 222/86, (Unectef), punt 15; HvJ 12 februari 1992, zaken C-48/90 en C-66/90, (Nederland en PTT Nederland/Commissie), punt 45.

bevatten, de kwalificatie daarvan door het bestuursorgaan en de bewijsmiddelen waarop die zijn gebaseerd.[65] Daarvan is ook sprake indien, desnoods beknopt maar duidelijk, de belangrijkste feiten zijn vermeld waarop het bestuursorgaan het besluit heeft gebaseerd.[66] Op dat moment behoeft het bestuursorgaan niet het gehele dossier te overleggen.[67] Bij een boete dient het bestuursorgaan expliciet te vermelden op grond van welke wettelijke bepaling het bestuursorgaan voornemens is een boete op te leggen. Hierbij dient het bestuursorgaan zaken als de zwaarte en de duur van de inbreuk en de omstandigheid dat deze opzettelijk of uit onachtzaamheid is begaan te vermelden.[68] Het Hof van Justitie heeft in de zaak *Musique Diffusion française* geoordeeld dat in de mededeling over de boete geen aanwijzingen mogen staan over de hoogte van de beoogde op te leggen geldboete. Het geven van een dergelijke aanwijzing in het stadium van de mededeling zou erop neerkomen dat het bestuursorgaan vooruitloopt op het te nemen bezwarende besluit.[69] Met het geven van de informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren, moet het bestuursorgaan de belanghebbende duidelijk maken dat het bestuursorgaan overgaat van de onderzoeksfase naar de fase van het voornemen.[70] Het bestuursorgaan mag de gevraagde informatie mondeling verstrekken, maar heeft wel de bewijslast dat die informatie inderdaad aan de belanghebbende is verstrekt.[71]

Het recht op informatie houdt ook de verplichting in het bezwarende besluit te motiveren.[72] Het motiveren van een bezwarend besluit is van extra belang als het recht op informatie in de voorfase is beperkt.[73] Dan is de motivering van het bezwarende besluit immers het eerste moment waarop de belanghebbende de informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren ontvangt. Als het kenbaarmakingsbeginsel in de voorfase niet is beperkt, heeft de belanghebbende in het voornemen al kennis genomen van de elementen waarop het bestuursorgaan het bezwarende besluit wil baseren en kan de motivering van het bezwarende besluit afhankelijk van de door de belanghebbende ingebrachte verdediging deels of geheel verwijzen naar het voornemen. De motivering moet beantwoorden aan de aard van de betrokken handeling en aan de context waarin zij is vastgesteld. Het kenbaarmakingsbeginsel eist dat een bestuursorgaan met de nodige aandacht kennisneemt van de opmerkingen van de belanghebbende.[74] Dat kan in de

65 Zie bijvoorbeeld: HvJ 3 september 2009, zaken C-322/07 P, C-327/07 P en C-338/07 P, (Papierfabrik August Koehler), punt 36; HvJ 15 juli 1970, zaak 41/69, (Chemiefarma), punt. 26; HvJ 3 juli 1991, zaak 62/86, (AKZO), punt 29.

66 Keulemans 2016A onder 2.2.2.

67 HvJ 13 juli 1966, zaken 56/64 en 58/64, (Consten en Grundig), p. 510 en 511.

68 GvEA 27 maart 2014, zaak T-56/09, (Saint-Gobain Glass France), punt 118; HvJ 24 september 2009, zaken C-125/07 P, C-133/07 P, C-135/07 P en C-137/07 P, (Erste Group Bank), punt 181; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.2.

69 HvJ 7 juni 1983, zaak 100/80, (Musique Diffusion française), punt 21; zie ook: HvJ 28 juni 2005, zaak C-189/02 P, (Dansk Rørindustri), punt 434; HvJ 9 november 1983, zaak 322/81, (Michelin), punt 19; zie ook Keulemans 2016A onder 2.2.2.

70 Waard, de, 1987, onder 7.2.1.1, p. 248.

71 Trimidas 2007, p. 387; HvJ 27 juni 1991, zaak C-49/88, (Al-Jubail Fertilizer Company), punt 20.

72 HvJ 15 november 2012, zaak C-417/11 P, (Raad/Bamba), punt 49.

73 HvJ 28 juni 2005, zaak C-189/02 P, (Dansk Rørindustri), punt 462; HvJ 29 september 2011, zaak C-521/09 P, (Elf Aquitaine), punt 148.

74 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 50; HvJ 21 november 1991, zaak C-269/90, (Technische Universität München), punt 14.

motivering tot uitdrukking komen. Een bezwarend besluit is voldoende gemotiveerd, wanneer het besluit zo tot stand is gekomen dat de belanghebbende de strekking van de maatregel kan begrijpen.[75] Hier komt duidelijk tot uitdrukking dat sprake is van een materieel beginsel.

5.4.2 Het recht op (inzage in) de stukken

Het tweede deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op (inzage in) de stukken.[76] Net als bij het recht op informatie geldt ook voor dit deelaspect, dat het ten dienste staat van het kenbaarmakingsbeginsel.[77] Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken, stelt niets voor als de belanghebbende geen toegang heeft tot de informatie waarover het bestuursorgaan beschikt. Het Hof van Justitie heeft al in 1984 in de zaak *VBVB* overwogen dat het bestuursorgaan de belanghebbende de documenten dient te verschaffen, die noodzakelijk zijn voor een effectieve verdediging.[78] Hierbij is het bestuursorgaan, aldus het Hof van Justitie, niet verplicht het hele dossier aan de belanghebbende te doen toekomen. Het moet de stukken betreffen die het bestuursorgaan heeft gebruikt.[79] In latere arresten heeft het Hof van Justitie echter overwogen dat het recht op (inzage in) de stukken impliceert dat de autoriteit de belanghebbende de mogelijkheid moet geven alle stukken van het dossier te onderzoeken die voor de verdediging relevant kunnen zijn.[80] Dit kunnen ook stukken zijn uit een strafprocedure van een derde die het bestuursorgaan ten aanzien van de belanghebbende gebruikt.[81] Het recht op (inzage in) de stukken ziet niet alleen op de stukken waarop de belastingdienst het besluit wil baseren, maar ook op ontlastende stukken.[82] Dit recht gaat niet zover dat niet-relevante stukken hieronder vallen.[83] De toegang tot informatie dient vooraf te gaan aan de mogelijkheid een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren en vooraf te gaan aan het nemen van het bezwarende besluit.[84] Indien een belanghebbende eerst tijdens de gerechtelijke procedure toegang krijgt tot de stukken wordt het recht op (inzage in) de stukken beperkt. Een dergelijke verlate kennisneming van de stukken brengt een belanghebbende niet terug in de positie waarin de belanghebbende zou zijn geweest, wanneer de belanghebbende zich vóór de indiening van de schriftelijke

75 HvJ 15 november 2012, zaak C-417/11 P, (Raad/Bamba), punten 53 en 54; HvJ 22 november 2012, zaak C-277/11, (M.), punt 88.

76 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 68; HvJ 2 oktober 2003, zaak C-199/99 P, (Corus UK), punten 125 tot en met 128; HvJ 13 februari 1979, zaak 85/76, (Hoffmann-La Roche), punten 9 tot en met 11; Groussot 2006, onder 5.1.2; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.3.

77 GvEA 19 februari 1998, zaak T-42/96, (Eyckeler & Malt), punten 79 tot en met 80.

78 Zie ook: Keulemans 2016a onder 2.2.3.

79 HvJ 17 januari 1984, zaken 43/82 en 63/82, (VBVB en VBBB), punt 25.

80 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 68; HvJ 2 oktober 2003, zaak C-199/99 P, (Corus UK), punten 125 tot en met 128; HvJ 21 november 1991, zaak C-269/90, (Technische Universität München), punt 25.

81 HvJ 16 oktober 2019, zaak C-189/18, (Glencore), p. 53 en 54.

82 HvJ 13 september 2018, zaak C-358/16, (UBS Europe), punt 66; HvJ 7 januari 2004, zaken C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, (Aalborg Portland), punt 68; HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 49.

83 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 126.

84 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 51; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 318.

en mondelinge opmerkingen op die stukken had kunnen baseren.[85] Het recht op (inzage in) de stukken omvat zowel het recht op de belastende als de ontlastende stukken.[86] Dit recht houdt daarmee echter niet in dat een bestuursorgaan actief moet zorgen voor inzage in de stukken waarover het bestuursorgaan zelf niet beschikt.[87] Als alle procesdeelnemers over dezelfde stukken beschikken, is schending van het recht op (inzage in) de stukken niet aan de orde.[88] Het Hof van Justitie oordeelt in de zaak *Ispas* dat een bestuursorgaan de relevante documenten of informatie niet ambtshalve behoeft te verstrekken. Het nationale procedurele kader moet de belanghebbende wel in staat stellen desgewenst, dat wil zeggen *op verzoek*, toegang te verkrijgen tot de relevante informatie.[89] Het recht op toegang tot documenten hangt daarbij niet af van de aard van het bijzondere belang dat degene die toegang verzoekt al dan niet zou kunnen hebben bij verkrijging van de vereiste informatie.[90]

Documenten in een andere taal

Documenten kunnen zijn opgesteld in een andere taal. De vraag is of een bestuursorgaan de stukken voor de belanghebbende moet vertalen naar de procestaal of een andere voor belanghebbende begrijpelijke taal. Het vraagstuk van de stukken in een andere taal speelt niet alleen wanneer één van de organen, instellingen of instanties van de Unie voornemens is een bezwarend besluit te nemen, maar speelt ook een steeds grotere rol wanneer de bestuursorganen van de lidstaten voornemens zijn een bezwarend besluit te nemen. Gelet op het vrij verkeer van personen binnen de Unie, en gelet op de mogelijkheid van internationale informatie-uitwisseling in bijvoorbeeld fiscale zaken is mijn verwachting dat de aanwezigheid van documenten in een vreemde taal in de toekomst zal toenemen.

Uit het rapport van de Commissie over de toepassing van de grondrechten van het Handvest van 2010 blijkt dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging in het bijzonder garandeert dat een verdachte de strafzaak tegen hem begrijpt.[91] Als de verdachte de taal van de strafprocedure niet spreekt, heeft hij recht op tolk- en vertaaldiensten.[92] Voor strafzaken is in richtlijn 2010/64/EU van 20 oktober 2010 neergelegd dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat een verdachte die de taal van de strafprocedure niet verstaat, binnen een redelijke termijn een schriftelijke vertaling ontvangt van alle processtukken die essentieel zijn. Op deze wijze dient het recht van verdediging te worden gewaarborgd alsmede een eerlijk verloop van de procedure. Nu fiscale vergrijpboeten een strafrechtelijk karakter hebben, zijn de hiervoor genoemde waarborgen mijns inziens ook op fiscale vergrijpboeten van toepassing. Uit het rapport van de Commissie en uit richtlijn 2010/64/EU is echter niet

85 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 51; HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 103; zie ook Keulemans 2016A onder 2.2.3.
86 GvEA 29 juni 1995, zaak T-30/91, (Solvay); HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 68.
87 HvJ 2 oktober 2014, zaak C-127/13 P, (Strack), punt 38.
88 HvJ 23 oktober 2014, zaak C-437/13, (Unitrading), Zie ook: Houdijker, den, en Schuurmans 2015, onder 3.2.
89 HvJ 9 november 2017, zaak C-298/16, (Ispas), punt 39; conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punt 122; HvJ 4 juni 2020, zaak C-430/19, (SC C.F.), punt 31.
90 GvEA 21 mei 2014, zaak T-447/11, (Catinis), punt 61.
91 Zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.3.
92 2010 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission, p. 79.

af te leiden dat deze rechten op een tolk en vertaling van de stukken zich uitstrekken tot stukken die zien op (voorgenomen) bezwarende besluiten zonder strafkarakter. Vanuit de waarborgfunctie van het kenbaarmakingsbeginsel bezien, ligt het wel voor de hand dat een belanghebbende op zijn minst voldoende tijd moet krijgen deze stukken zelf te laten vertalen en het recht heeft een tolk mee te nemen tijdens een procedure. Ik denk dat als duidelijk is dat een belanghebbende deze diensten zelf niet kan betalen, het aan de staat is. Anders zouden de stukken in een andere taal tot gevolg hebben dat feitelijk geen sprake kan zijn van een adequate verdediging en het naar behoren en effectief kenbaar maken van een standpunt. Wel kan worden opgemerkt dat met moderne middelen als scanners en gratis vertaalprogramma's het de vraag is wanneer aannemelijk is dat zonder vertaling de belanghebbende daadwerkelijk in zijn belang wordt geschaad. Daar staat tegenover dat als het omvangrijke stukken betreft en er sprake is van technische of juridische taal een simpel online vertaalprogramma vaak geen oplossing biedt. De beoordeling zal afhankelijk zijn van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval.

Geheimhouding van stukken

Geheimhouding van stukken kent in het Unierecht twee verschijningsvormen.[93] Enerzijds bestaat een recht op geheimhouding van stukken als een afzonderlijk onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel en anderzijds bestaat geheimhouding van stukken als beperking van het kenbaarmakingsbeginsel.[94]

Het recht op geheimhouding van stukken als afzonderlijk onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel kent als uitgangspunt dat de instellingen, organen en instanties van de Europese Unie verplicht zijn toegang te verschaffen tot alle belastende en ontlastende documenten die in de loop van het onderzoek zijn verzameld, *met uitzondering* van de documenten die vertrouwelijke informatie, beroeps- en zakengeheim bevatten. Hieronder vallen naast de documenten die zakengeheimen bevatten ook interne documenten van de Commissie, informatie opgesteld door derden en informatie die is meegedeeld aan de Commissie onder de voorwaarde dat de Commissie de vertrouwelijkheid in acht neemt. Als sprake is van één van deze documenten dan heeft de belanghebbende, een onderneming of de Commissie zelf, recht op geheimhouding van stukken. Uit het *Akzo Chemie*-arrest blijkt dat het Hof van Justitie de vraag – of bepaalde stukken in een procedure bij de Commissie geheim kunnen blijven – plaatst in het kader van verschillende artikelen van het Gemeenschapsrecht.[95] Zo verwijst het Hof van Justitie naar artikel 214 van het EEG-Verdrag, waarin is neergelegd dat ambtenaren en personeelsleden van de instellingen van de Gemeenschap gehouden zijn de inlichtingen waarover zij beschikken en die onder de geheimhoudingsplicht vallen, niet openbaar te maken. Daarnaast verwijst het Hof van Justitie naar artikel 20 van verordening nr. 17. Dit artikel ziet op de waarborging dat de mededinging binnen de gemeenschappelijke markt niet wordt vervalst en is door het Hof van Justitie toegepast in de *Akzo Chemie*-zaak. Het Hof van Justitie bepaalt vervolgens dat de Commissie en de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, alsmede hun personeelsleden en functionarissen verplicht zijn de inlichtingen, welke zij bij de toepassing van deze

93 Zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.3.1.
94 Zie bijvoorbeeld: Gerrits-Janssens 2007, p. 195/196; Widdershoven e.a. 2007, p. 80.
95 HvJ 24 juni 1986, zaak 53/85, (Akzo Chemie), punten 24 tot en met 29.

verordening hebben ingewonnen en welke naar hun aard onder de geheimhoudingsplicht vallen, niet openbaar te maken. Het *Akzo Chemie*-arrest staat in het teken van specifieke Europese regelgeving waarin geheimhouding is geregeld. Dit recht op geheimhouding van stukken is geen aspect van het kenbaarmakingsbeginsel.[96] Het kenbaarmakingsbeginsel is een recht van de belanghebbende op (inzage in) de stukken. Als geheimhouding van stukken daarvan een element zou zijn, dan kan alleen de belanghebbende hierop een beroep doen en niet het bestuursorgaan. Echter, zowel de belanghebbende, de organen, instellingen en instanties van de Europese Unie, lidstaten als derden kunnen, onder omstandigheden, een beroep op geheimhouding van stukken doen. Dit recht op geheimhouding van stukken valt buiten de omvang van het onderzoek.

Geheimhouding als beperking van het kenbaarmakingsbeginsel valt wel binnen de omvang van dit onderzoek.[97] Zowel het Gerecht als het Hof van Justitie halen in verscheidene zaken het kenbaarmakingsbeginsel aan met betrekking tot het niet of te laat verstrekken van stukken.[98] Zij plaatsen het verlaat kennisnemen van bepaalde stukken van het dossier in het kader van de vraag of dit een gerechtvaardigde beperking oplevert van het kenbaarmakingsbeginsel. In de zaak *Ispas* ziet het Hof van Justitie het beperken van het recht op (inzage in) de stukken als een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel.[99] Een bestuursorgaan kan onder omstandigheden het recht van de belanghebbende op (inzage in) de stukken gerechtvaardigd beperken. Een van de redenen kan zijn dat bijvoorbeeld een derde recht heeft op geheimhouding van zijn stukken. Dan concurreren het recht op geheimhouding van stukken van een derde en het recht op (inzage in) de stukken van de belanghebbende met elkaar.[100] Het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel komt in hoofdstuk 6 aan bod.

5.4.3 Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging

Het derde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging.[101] Dit recht vereist dat bestuursorganen de adressaten van voorgenomen bezwarende besluiten in staat stellen naar behoren en effectief een standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit

96 Zie in dit kader ook: HvJ 16 oktober 2019, zaak C-189/18, (Glencore), punt 55 e.v.

97 Zie bijvoorbeeld: HvJ 4 juni 2020, zaak C-430/19, (SC C.F.), punt 31; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.3.1.

98 HvJ 1 juli 2010, zaak C-407/08 P, (Knauf Gips), punt 12 e.v.; HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software), punt 84 e.v.; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 42 e.v.

99 HvJ 9 november 2017, zaak C-298/16, (Ispas).

100 Zie ook: artikel 41, eerste en tweede lid, aanhef en onder b, van het Handvest:
"1. Eenieder heeft er het recht op dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen, organen en instanties van de Unie worden behandeld.
2. Dit recht behelst met name:
(…)
b) het recht van eenieder om inzage te krijgen in het hem betreffende dossier, met inachtneming van het gerechtvaardigde belang van de vertrouwelijkheid en het beroeps- en het zakengeheim."

101 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), punt 15; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.4.

wil baseren. Deze adressaten dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken.[102] Of de termijn voldoende is, is afhankelijk van het belang van de te nemen besluiten voor de belanghebbende, de complexiteit van de zaak (procedure en wetgeving), het aantal personen dat het besluit kan raken, de overige in aanmerking te nemen publieke of particuliere belangen, de omvang van het dossier en de positie van de belanghebbende en diens kennis van de bevindingen van het bestuursorgaan.[103] De wettelijke termijn – voor zover die er is – is daarbij niet doorslaggevend. De termijn moet voldoende zijn om het de belanghebbende *materieel* mogelijk te maken zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.[104] Hierbij geldt wel dat als het nationale recht deze termijn regelt, de termijn niet korter mag zijn dan de termijnen waarover (rechts)personen in vergelijkbare nationaalrechtelijke situaties beschikken. Bovendien mag de termijn de uitoefening van de door het Gemeenschapsrecht verleende rechten van de verdediging in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken. Dit betekent dat moet worden voldaan aan het gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel (paragraaf 7.1).[105]

Verschillende arresten geven aanwijzingen over de lengte van de termijn. De zaak *Almini* betrof een ambtenaar die met het besluit werd ontheven uit zijn functie.[106] Hij ontving een brief waarin een termijn van vier dagen werd gegeven voor het indienen van eventuele opmerkingen over het voorgenomen besluit. Deze termijn vond het Hof van Justitie te kort, omdat de betrokkene op die manier niet in staat was zich uit te spreken over de factoren die kennelijk de grondslag waren van de beslissing. Een telefonische oproep op de dag zelf was in de zaak *Misset* ook niet voldoende.[107] In *Sopropé* werd een termijn van acht tot vijftien dagen wel als voldoende gezien.[108] Ook Europese verordeningen geven aanwijzingen over de termijnen en noemen bijvoorbeeld termijnen van twee weken, verlengbaar tot maximaal twee maanden.[109] Als de betrokkene twee maanden de tijd heeft gehad zijn opmerkingen in te dienen met betrekking tot de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren, dan zullen de rechten van de verdediging in het algemeen niet zijn geschonden.[110] Gelet op het vorenstaande zullen termijnen van enkele weken en langer in beginsel voldoende zijn. Voor zeer omvangrijke dossiers met wellicht ook nog veel stukken in een andere taal is het denkbaar dat termijnen tot twee maanden onvoldoende zijn. Ook Van den Maagdenberg en Meijerman wijzen erop dat een redelijke termijn afhankelijk is van de juridische en feitelijke context van een zaak.[111]

---

102 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 33; Zie ook: HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 37; HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P, (Lisrestal), punt 21; HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (Mediocurso), punt 36; Brink, van den, e.a., 2017, p. 236.

103 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punten 42 tot en met 48; Zie ook Jans e.a. 2017, onder 6.2.3.

104 HvJ 14 mei 2009, zaak C-161/08, (Jan de Lely), punt 71.

105 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 38.

106 HvJ 30 juni 1971, zaak 19/70, (Almini), punten 13 en 14; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.4.

107 HvJ 19 april 1988, zaak 319/85, (Misset), punt 8.

108 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 39 e.v.

109 Verordening nr. 99/63/EEG van de Commissie van 25 juli 1963 over het horen van belanghebbenden en derden overeenkomstig artikel 19, leden 1 en 2, van verordening nr. 17 van de Raad (artikel 11) gaat bijvoorbeeld uit van minimaal twee weken met de mogelijkheid tot verlenging.

110 HvJ 14 februari 1978, zaak 27/76, (United Brands), punten 272 en 273.

111 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 2.2.2.1.

5.4.4 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren

Om een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te kunnen maken, heeft de belanghebbende allereerst recht op informatie, op verzoek recht op (inzage in) de stukken en vervolgens recht op tijd ter voorbereiding van de verdediging. Daarna kan de belanghebbende zijn standpunt kenbaar maken (vierde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel).[112] Als aan alle vier de deelaspecten is voldaan, heeft het kenbaar maken naar behoren en effectief plaatsgevonden. Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren gaat daarbij niet zover dat een bestuursorgaan een belanghebbende moet uitnodigen over een bepaald onderwerp opmerkingen te maken. De belanghebbende heeft in beginsel geen recht op een openbaar mondeling debat en een standpunt kenbaar maken kan zowel openbaar als besloten plaatsvinden.[113] Alleen indien een belanghebbende zich zonder een mondeling debat niet kan verdedigen, vereist het kenbaarmakingsbeginsel dat het recht het standpunt kenbaar te maken mondeling gebeurt. Hiervan kan sprake zijn als een belanghebbende zich alleen mondeling goed kan uitdrukken.[114] A-G Mengozzi overweegt dat een hoorzitting het meest volledig uitdrukking geeft aan het kenbaarmakingsbeginsel en daarom geen uitzondering zou moeten zijn.[115] Het kenbaarmakingsbeginsel is niet bedoeld om een administratieve procedure nodeloos te heropenen of om te eisen gehoord te worden als dat niets zou toevoegen.[116]

Als het feitencomplex dat ten grondslag ligt aan een voorgenomen besluit wijzigt na het moment waarop de belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft gemaakt, dan dient het bestuursorgaan de belanghebbende opnieuw de gelegenheid te geven zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken. Niet bij ieder nieuw stuk of wijziging moet een bestuursorgaan de belanghebbende opnieuw uitnodigen. Het wijzigen van de motivering van een besluit naar aanleiding van de inbreng van de belanghebbende leidt niet ertoe dat een bestuursorgaan de belanghebbende opnieuw een gelegenheid moet geven het standpunt kenbaar te maken.[117] Slechts indien een bestuursorgaan nieuwe feiten ten laste legt aan de belanghebbende of de bewijselementen van het

112 Zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.1.

113 GvEA 17 januari 2013, zaken T-346/11 en T-347/11, (Bruno Gollnisch), punt 178; Zie ook: Wolkers en Jeronimus 2018, onder 'De controlefase, de zienswijzefase én de aanslagfase': Wolkers en Jeronimus bepleiten een keuze voor een schriftelijke of mondelinge reactie. Hoge Raad heeft dit ook zo toegepast: HR 22 maart 2019, nr. 18/01157, r.o. 2.1, V-*N* 2019/16.26; GvEA 6 september 2013, zaak T-35/10, (Bank Melli Iran), punt 105; zie ook: Gerrits-Janssens 1998 p. 190; R.J.G.M. Widdershoven, annotatie bij HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), *AB* 2009/29, onder 1; A.J.H. van Suilen, annotatie bij HR 22 maart 2019, nr. 18/01157, B*NB* 2019/92, onder 7; Keulemans 2016A onder 2.2.1.

114 HvJ 9 februari 2017, zaak C-560/14, (M), punten 47-51; Breuer 2019: Breuer merkt op dat geen recht bestaat op een hoorgesprek op grond van het unierecht; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 3.2.3: Zij merken op dat de conclusie van Breuer dat geen recht bestaat op een hoorgesprek te kort door de bocht is..

115 Conclusie A-G Mengozzi van 3 mei 2016 in de zaak C-560/14, (M.), punt 58; Conclusie A-G Bot van 26 april 2012 in de zaak C-277/11, (M), punt 83.

116 HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega), punten 69 tot en met 71; HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31; zie ook Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 1.8 en 5.9.

117 GvEA 14 april 2011, zaak T-461/07, (Visa Europe), punten 61 en 62.

bezwarende besluit aanmerkelijk wijzigt, moet de belanghebbende opnieuw de gelegenheid krijgen zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.[118] Dit betekent, dat als een bezwarend besluit ten aanzien waarvan de belanghebbende zijn standpunt al naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken, wordt vernietigd vanwege een procedurefout, die enkel betrekking had op de wijze waarop het bezwarende besluit was vastgesteld, het bestuursorgaan het nieuwe bezwarende besluit met in wezen dezelfde inhoud en gebaseerd op dezelfde bezwaren mag nemen zonder dat het bestuursorgaan de belanghebbende opnieuw de gelegenheid behoeft te geven zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.[119]

5.5 De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel

In de vorige paragrafen is de materiële reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. Hierna zal worden onderzocht op welke wijze het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het Handvest is gecodificeerd en het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU. Ten aanzien van de codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel zal worden onderzocht in hoeverre die codificatie ook de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in zich heeft en in hoeverre belanghebbenden in een nationale procedure daarop een beroep kunnen doen. Ook zal worden onderzocht of de codificatie van invloed is op het beschermingsniveau dat het kenbaarmakingsbeginsel biedt en of dat van invloed kan zijn op het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel.

5.5.1 De codificatie in het Handvest

Sinds 1 december 2009 is het Handvest van kracht. Het Handvest betreft primair Unierecht. In het Handvest zijn alle politieke, economische en sociale grondrechten opgenomen die de Unie aan de (natuurlijke en rechts-) personen van de Europese Unie garandeert. De in het Handvest opgenomen grondrechten vloeien voort uit constitutionele tradities en de internationale verplichtingen die de lidstaten gemeen hebben (waaronder het EVRM en door de Unie en de Raad van Europa opgestelde sociale handvesten).[120] Het Handvest heeft als doel de grondrechtenbescherming te versterken door relevante rechten beter zichtbaar te maken.[121] Het in de rechtspraak van het Hof van Justitie ontwikkelde Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is op drie plaatsen in het Handvest op verschillende wijze gecodificeerd. Het betreft de artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest. Als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, kan een belanghebbende rechtstreeks een beroep doen op de grondrechten van het Handvest.

118 HvJ 14 juli 1972, zaak 51/69, (Bayer), punten 10 en 11.
119 HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punten 83 tot en met 111.
120 Zie preambule van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie; zie ook: Keulemans 2016A onder 3.1.
121 Zie vierde zin van de preambule van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie.

5.5.1.a Artikel 41 van het Handvest

In artikel 41 van het Handvest is, zo blijkt uit de titel van het artikel, het recht op behoorlijk bestuur geregeld. Het artikel is opgenomen in het hoofdstuk over burgerschap van het Handvest en het eerste en tweede lid van artikel 41 van het Handvest luiden als volgt:

> *"1. Eenieder heeft er het recht op dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijke termijn door de instellingen, organen en instanties van de Unie worden behandeld.*
> *2. Dit recht behelst met name:*
> *a) het recht van eenieder te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen;*
> *b) het recht van eenieder om inzage te krijgen in het hem betreffende dossier, met inachtneming van het gerechtvaardigde belang van de vertrouwelijkheid en het beroeps- en het zakengeheim;*
> *c) de plicht van de betrokken diensten, hun beslissingen met redenen te omkleden."*

Blijkens de toelichting bij artikel 41 van het Handvest is dit artikel gebaseerd op het bestaan van de Unie als een rechtsgemeenschap waarvan de kenmerken zijn ontwikkeld in de jurisprudentie. In deze jurisprudentie is behoorlijk bestuur erkend als algemeen rechtsbeginsel.[122] Het tweede lid van dit artikel verwoordt het kenbaarmakingsbeginsel expliciet. De aanhef van het eerste lid verwijst naar de instellingen, organen en instanties van de Unie, zodat het de vraag is of een belanghebbende dit artikel in een nationale procedure kan inroepen.[123]

In een aantal arresten heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat artikel 41 van het Handvest de lidstaten bindt wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen (zie bijvoorbeeld de zaken *M. en Kamino*).[124] In de zaak *M.* besliste het Hof dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van Unierecht vormt en dat meer in het bijzonder het recht in elke procedure te worden gehoord, integraal deel uitmaakt van genoemd grondrecht en dat dit recht thans niet alleen is neergelegd in de artikelen 47 en 48 van het Handvest, maar ook in artikel 41 ervan.[125] Deze overweging vindt bevestiging in het arrest van het Hof van Justitie inzake *Kamino*, waarin het Hof van Justitie op gelijke wijze oordeelt.[126] Daarmee lijkt artikel 41 van het Handvest ook de lidstaten te binden. Hetzelfde Hof van Justitie heeft echter in een aantal andere zaken geoordeeld dat artikel 41 van het Handvest niet van toepassing is op geschillen aangaande de lidstaten (*Mukarubega, YS, Cicala, Boudjlida en WebMindLicenses*).[127] Het Hof van Justitie heeft in die zaken overwogen

122 HvJ van 31 maart 1992, zaak C-255/90 P, (Burban), punt 7; GvEA 9 juli 1999, zaak T-231/97, (New Europe Consulting), punt 41; zie ook: Keulemans 2016A onder 3.2 en 4.

123 Peers e.a. 2014, p. 1070: Peers e.a. signaleren dat artikel 41 van het Handvest alleen gericht is aan organen, instellingen en instanties van de Unie, maar dat er arresten van het Hof van Justitie zijn waarbij lidstaten worden gebonden aan artikel 41 van het Handvest.

124 HvJ 22 november 2012, zaak C-277/11, (M.), punt 82; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 29.

125 HvJ 22 november 2012, zaak C-277/11, (M.), punt 82.

126 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 29.

127 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 83; HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega), punt 44; HvJ 17 juli 2014, zaken C-141/12 en C-372/12, (YS), punt 67 e.v.; HvJ 21 december 2011, zaak C-482/10, (Cicala), punt 28; Conclusie A-G Wathelet van 16 september 2015 in de zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 137.

dat uit de bewoordingen van artikel 41 van het Handvest volgt dat dit artikel niet is gericht tot de lidstaten, maar uitsluitend tot de instellingen, organen en instanties van de Unie.

Het van toepassing verklaren van artikel 41 van het Handvest op bestuursorganen van de lidstaten lijkt, gelet op de tekst van dit artikel, niet aan de orde.[128] Hoe komt het dan dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie op dit punt tegenstrijdig is? De conclusie van A-G Mengozzi in de zaak *Benallal* schept meer duidelijkheid.[129] De redenering waarom artikel 41 van het Handvest de lidstaten wel zou binden, is als volgt. Volgens artikel 51, eerste lid, van het Handvest zijn de lidstaten verplicht de bepalingen van het Handvest toe te passen wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen. Daaronder valt ook het in artikel 41 van het Handvest neergelegde kenbaarmakingsbeginsel. Vervolgens betoogt de advocaat-generaal dat een letterlijke, tekstuele uitleg van artikel 41 van het Handvest zou neerkomen op een erkenning dat het in artikel 41 van het Handvest bedoelde recht te worden gehoord een uitzondering vormt op artikel 51 van het Handvest. A-G Wathelet had dit al in de conclusie in de zaak *Mukarubega* opgemerkt, maar dat volgde het Hof van Justitie in die zaak niet.[130]

De tegenstrijdige jurisprudentie van het Hof van Justitie geeft geen uitsluitsel over de vraag of artikel 41 van het Handvest de lidstaten bindt. Ik kom echter tot de conclusie dat artikel 41 van het Handvest de lidstaten niet bindt. De motivering van deze conclusie – aan de hand van de tekst van artikel 41 van het Handvest, de toelichting daarbij, de verslagen van de Commissie en de plaats van artikel 41 van het Handvest – is als volgt.

De tekst van artikel 41 van het Handvest

De tekst van artikel 41 van het Handvest is duidelijk.[131] Artikel 41 van het Handvest is alleen gericht op de relatie van eenieder tot de instellingen, organen en instanties van de Unie. Dit blijkt uit het eerste lid van dit artikel en uit de redactie van het derde en vierde lid. Tekstueel bestaat er geen twijfel over dat artikel 41 van het Handvest niet is gericht tot de lidstaten. Zoals A-G Bobek betoogt, moeten er dan wel uiterst sterke argumenten zijn om een dergelijke duidelijke en recente bron van primair recht via de rechtspraak te herschrijven.[132] Mij overtuigt in dat kader de link die A-G Mengozzi legt met artikel 51 van het Handvest niet. Artikel 51, eerste lid, van het Handvest regelt dat de bepalingen van dit Handvest zijn gericht tot de instellingen, organen en instanties van de Unie met inachtneming van het subsidiariteitsbeginsel, alsmede, uitsluitend wanneer zij het Unierecht ten uitvoer brengen, tot de lidstaten. De tekst van artikel 51 van het Handvest biedt de ruimte om artikel 41 van het Handvest zich te laten richten tot de lidstaten. Daar kan echter tegenin worden gebracht dat artikel 51 alleen in algemene bewoordingen aangeeft dat het Handvest tot de lidstaten kan zijn gericht. Daarmee wordt niet uitgesloten dat uitzonderingen daarop mogelijk zijn. Ook A-G Bobek ziet geen strijdigheid met artikel 51 van het Handvest, maar ziet artikel 41 van het Handvest als een lex specialis op de algemene definitie van het toepassingsgebied van het Handvest, zoals neergelegd in artikel 51, eerste lid, van

128 Zie ook: Keulemans 2016A onder 3.2.
129 Conclusie A-G Mengozzi van 13 januari 2016 in de zaak C-161/15, (Benallal), punt 27 e.v.
130 Conclusie A-G Wathelet van 25 juni 2014 in de zaak C-166/13, (Mukarubega), punt 51 e.v.
131 Zie ook: Keulemans 2016A onder 3.2.
132 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punt 80.

het Handvest. A-G Bobek merkt hierbij op dat het beslist niet ongebruikelijk is naast een algemene regel meer specifieke bepalingen met een eigen werkingssfeer te definiëren.[133]

Ook de andere leden van artikel 41 van het Handvest bevestigen mijns inziens dat dit artikel de lidstaten niet bindt. Zo bepaalt artikel 41, derde lid, van het Handvest dat eenieder het recht heeft op vergoeding door de Unie van de schade die door haar instellingen of door haar personeelsleden in de uitoefening van hun functie is veroorzaakt, overeenkomstig de algemene beginselen die de rechtsstelsels der lidstaten gemeen hebben. Volgens de toelichting bij het Handvest is dit lid gebaseerd op artikel 340 van het VEU. Artikel 340 van het VEU regelt de contractuele aansprakelijkheid van de Unie. De tekst van artikel 41, derde lid, van het Handvest ziet expliciet op de organen, instellingen en instanties van de Unie. Ook de toelichting en de verwijzing naar artikel 340 van het VWEU geven duidelijk aan dat dit lid alleen voor de Unie is bedoeld. Het binden van de lidstaten aan artikel 41 van het Handvest zou een aansprakelijkheid voor de lidstaten creëren, gebaseerd op artikel 340 van het VWEU. Een dergelijke aansprakelijkheid creëren kan niet de bedoeling zijn en pleit tegen het van toepassing achten van artikel 41 van het Handvest op de lidstaten.

Zo ook de redactie van artikel 41, vierde lid, van het Handvest. Het vierde lid bepaalt dat eenieder zich in een van de talen van de Verdragen kan wenden tot de instellingen van de Unie en in die taal antwoord moet krijgen. Volgens de toelichting bij dit vierde lid, waarborgen de artikelen 20, tweede lid, onder d, en 25 van het VWEU dit recht. In artikel 20, tweede lid, onder d, van het VWEU staat dit recht in dezelfde bewoordingen genoemd en in artikel 25 van het VWEU is geregeld dat in aanvulling op artikel 20 de Raad rechten kan vaststellen na goedkeuring van het Europees Parlement. Ik zie niet in hoe dit artikel van toepassing is op de bestuursorganen van de lidstaten en wat daarvan het nut zou zijn. Het gevolg zou zijn dat in Nederland iedereen in alle talen van de verdragen zou moeten kunnen procederen. Maar het kan, gelet op de redenering van het Hof van Justitie, toch niet zo zijn dat artikel 41, eerste en tweede lid, van het Handvest van toepassing is op de lidstaten en het derde en vierde lid van dit artikel niet? Immers alle leden van artikel 41 zijn blijkens de tekst geschreven voor de organen, instellingen en instanties van de Unie.

De toelichting bij artikel 41 van het Handvest[134]

De toelichting bij artikel 41 van het Handvest verwijst naar een zevental arresten van het Hof van Justitie en het Gerecht.[135] Zes van die arresten betreffen organen, instellingen en instanties van de Unie. Slechts één zaak niet (de zaak *Heylens*).[136] Hierdoor lijkt de toelichting op het eerste gezicht ruimte te geven voor toepassing van artikel 41 van het Handvest op de lidstaten, maar dat is onjuist. De zaak *Heylens* betrof de vraag of een nationale regeling van een lidstaat in strijd was met Unierecht. De toelichting bij artikel 41 van het Handvest

133 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punt 81.

134 Zie ook: Keulemans 2016A onder 3.2.

135 HvJ van 31 maart 1992, zaak C-255/90 P, (Burban); GvEA 18 september 1995, zaak T-167/94, (Nölle); GvEA 9 juli 1999, zaak T-231/97, (New Europe Consulting); HvJ 15 oktober 1987, zaak 222/86, (Unectef), punt 15; HvJ 18 oktober 1989, zaak 374/87, (Orkem); HvJ 21 november 1991, zaak C-269/90, (Technische Universität München); GvEA 6 december 1994, zaak T-450/93, (Lisrestal).

136 HvJ 15 oktober 1987, zaak 222/86, (Unectef).

verwijst naar de zaken *Burban*, *Nölle* en *New Europe Consulting* voor de onderbouwing van het door het Hof van Justitie erkende algemene beginsel van behoorlijk bestuur. Vervolgens verwijst de toelichting voor de formulering van het beginsel van behoorlijk bestuur naar de zaken *Heylens, Orkem, TU München, Lisrestal en Nölle*. Uit de verwijzing naar de zaak *Heylens* is daarom niet de conclusie te trekken dat artikel 41 van het Handvest ook van toepassing is op bestuursorganen van de lidstaten.

De verslagen van de Commissie[137]
De Commissie besteedt in het jaarlijkse verslag over de toepassing van het Handvest van de grondrechten van 2014 aandacht aan deze zaken.[138] De Commissie constateert in dit verslag dat in de zaken *Mukarubega* en *Boudjlida* het Hof van Justitie de eerdere rechtspraak heeft herhaald, dat artikel 41 van het Handvest niet aan de lidstaten is gericht en dat artikel 41 van het Handvest daarom niet van toepassing is. In 2015 voegt de Commissie hieraan nog verwijzingen toe naar zaken over het in het Unierecht geregelde mededingingsrecht.[139] In de verslagen over de jaren 2014 tot en met 2018 verwijst de Commissie bij artikel 41 alleen naar procedures betreffende de organen, instellingen en instanties van de Unie. De verslagen van de Commissie geven daarmee geen andere aanwijzing dan dat dit artikel alleen is gericht aan de organen, instellingen en instanties van de Unie.

Plaats van artikel 41 in het Handvest
Ook de plaats die artikel 41 in het Handvest heeft gekregen, levert een argument op voor het standpunt dat artikel 41 van het Handvest de lidstaten niet bindt. Artikel 41 is onderdeel van titel V van het Handvest en deze titel bevat een aantal bepalingen die de belangrijkste rechten van burgers betreffen wanneer zij rechtstreeks te maken krijgen met de organen, instellingen en instanties van de Unie (kiesrecht voor het Europees Parlement, Europese ombudsman, recht van petitie ten aanzien van het Europese parlement, vrij verkeer en verblijf).[140]

Gelet op de expliciete tekst van artikel 41 van het Handvest, de toelichting bij dit artikel, de verslagen van de Commissie en de plaats van dit artikel in het Handvest, concludeer ik dat artikel 41 van het Handvest niet van toepassing is op nationale geschillen.[141] Bij mijn onderzoek ga ik daarvan uit. Wellicht heeft het Hof van Justitie dit zelf ook ingezien nu het juist in de meest recente zaken artikel 41 van het Handvest niet op de lidstaten van toepassing verklaart.[142]

137 Report on the application of the EU Charter of Fundamental Rights: jaren 2010 tot en met 2018; zie ook: Keulemans 2016A onder 3.2.
138 2014 Report on the application of the EU Charter of Fundamental Rights, p. 129.
139 GvEA 17 december 2015, zaak T-486/11, (Orange Polska); HvJ 18 juni 2015, zaak C-583/13 P, (Deutsche Bahn); GvEA 9 december 2015, zaken T-233/11 en T-262/11, (Helleense Republiek).
140 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punt 83.
141 Zie ook: Nijnatten, van, 2018, zie visie M. Fierstra onder 5; Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03992, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 2.2 en Richardson onder 4.1.
142 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 83; HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega), punt 44.

5.5.1.b Artikel 47 van het Handvest

Artikel 47 van het Handvest is geplaatst in het hoofdstuk over rechtspleging en regelt het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht.[143] Artikel 47 van het Handvest luidt als volgt:

> *"Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.*
>
> *Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.*
>
> *Rechtsbijstand wordt verleend aan degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen."*

Uit de toelichting bij dit artikel blijkt dat de eerste alinea is gebaseerd op artikel 13 van het EVRM. Volgens het Hof van Justitie is dit Unierechtelijke grondrecht van toepassing op de lidstaten wanneer zij het Unierecht toepassen.[144] De tweede alinea correspondeert met artikel 6, eerste lid, van het EVRM. Met betrekking tot de derde alinea zij erop gewezen dat volgens de jurisprudentie van het EHRM in rechtsbijstand moet worden voorzien wanneer de afwezigheid van een dergelijke voorziening de garantie van een doeltreffende voorziening in rechte ontwricht. De overwegingen in de zaak *WebMindLicenses* laten zien dat artikel 47 enkel ziet op de fase bij de rechter en niet op de administratieve fase ervoor.[145] Artikel 47 van het Handvest is daarom niet relevant voor het kenbaarmakingsbeginsel, omdat het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing is op de rechterlijke fase. Dit wil niet zeggen dat belanghebbende geen hoorrecht heeft in de rechterlijke fase, maar dat recht is geen onderwerp van dit onderzoek.

5.5.1.c Artikel 48 van het Handvest

Artikel 48 van het Handvest is eveneens geplaatst in het hoofdstuk over rechtspleging en regelt het vermoeden van onschuld en de rechten van de verdediging. In het tweede lid van dit artikel is het volgende bepaald:

> *"2. Aan eenieder tegen wie een vervolging is ingesteld, wordt de eerbiediging van de rechten van de verdediging gegarandeerd."*

143 Zie voor de codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het Handvest ook: Keulemans 2016A onder 3.3.

144 Zie bijvoorbeeld: HvJ 15 mei 1986, zaak 222/84, (Johnston), punt 18; zaak 222/84; HvJ 15 oktober 1987, 222/86, (Unectef), punt 14; HvJ 3 december 1992, zaak C-97/91, (Oleificio Borelli), punt 14.

145 Richardson 2017, onder 4.1.

Volgens de toelichting bij dit artikel is artikel 48 van het Handvest gelijk aan artikel 6, tweede en derde lid, van het EVRM.[146] Artikel 48 van het Handvest ziet alleen op zaken waarbij vervolging is ingesteld. Het Hof van Justitie heeft dit nadrukkelijk bevestigd in het arrest *WebMindLicenses*.[147] Het arrest *WebMindLicenses* maakt duidelijk dat artikel 48 van het Handvest alleen van toepassing is in fiscale zaken waarbij een voornemen bestaat tot het opleggen van een fiscale boete en dan alleen ten aanzien van de boete. Dan omvat artikel 48 van het Handvest wel het kenbaarmakingsbeginsel.

5.5.2 Het Handvest en het EVRM

Zoals de bespreking van de artikelen 47 en 48 van het Handvest laat zien, kennen deze artikelen een oorsprong in het EVRM. Het Handvest verwijst veelvuldig in de tekst en de toelichting naar het EVRM. Daardoor komt de vraag op hoe het Handvest en het EVRM zich tot elkaar verhouden. In artikel 52, derde lid, van het Handvest is daarover opgenomen dat voor zover het Handvest rechten bevat die corresponderen met rechten welke zijn gegarandeerd door het EVRM de inhoud en reikwijdte ervan dezelfde zijn als die er door genoemd verdrag aan worden toegekend. Deze bepaling verhindert niet dat het Unierecht een ruimere bescherming biedt. Volgens de toelichting bij het Handvest beoogt artikel 53, derde lid, van het Handvest te zorgen voor de nodige samenhang tussen het Handvest en het EVRM. Het gevolg is dat de wetgever, bij de vaststelling van beperkingen van die rechten, gebonden is aan dezelfde normen als die zijn vastgelegd in de gedetailleerde regeling inzake beperkingen in het EVRM, zonder dat de autonomie van het Unierecht of van het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt aangetast. De jurisprudentie van het EHRM en de jurisprudentie van het Hof van Justitie bepalen de inhoud en reikwijdte van de gewaarborgde rechten.[148] Op deze wijze kan het Handvest in specifieke bepalingen zelfs een ruimere bescherming bieden dan het EVRM. Het Handvest mag in ieder geval nooit een lager beschermingsniveau bieden dan het niveau dat het EVRM waarborgt. Volgens de toelichting heeft artikel 48, eerste lid, van het Handvest *eenzelfde* inhoud als artikel 6, tweede en derde lid, van het EVRM.

5.5.3 De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU

Met ingang van 1 mei 2016 is het DWU in werking getreden. In het DWU is het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd. Deze codificatie kan van belang zijn bij het bepalen van de omvang van het kenbaarmakingsbeginsel buiten het douanerecht. De preambules bij de verordeningen die het douanerecht regelen maken duidelijk dat overeenkomstig het Handvest eenieder het recht heeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat het een voor hem ongunstige beschikking treft (verordening 952/20130).[149] Om uitvoering te geven aan het kenbaarmakingsbeginsel, moeten procedureregels worden

146 Zie voor de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in artikel 48 van het Handvest ook Keulemans 2016A onder 3.4.
147 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 83.
148 Kokott en Sobotta, 2015, onder 2.B.
149 Verordening (EU) 952/2013 van het Europese Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, onder 27.

vastgelegd voor de uitoefening van dat recht, waarbij ook rekening wordt gehouden met de jurisprudentie van het Hof van Justitie en de grondrechten, vooral het recht op behoorlijk bestuur (uitvoeringsverordening 2015/2447).[150] De termijn voor de uitoefening van het hoorrecht door een persoon die een aanvraag doet voor een beschikking betreffende de toepassing van de douanewetgeving (aanvrager) moet voldoende zijn om de aanvrager in staat te stellen zijn standpunt voor te bereiden en in te dienen bij de douaneautoriteiten (verordening 2015/2446).[151] Hieruit blijkt wederom het materiële karakter van het kenbaarmakingsbeginsel. De mogelijkheid bestaat het kenbaarmakingsbeginsel te beperken (verordening 2015/2446 en 2017/2447). Daarbij moet een evenwicht worden gevonden tussen een doeltreffend optreden van de douaneautoriteiten en de eerbiediging van het kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel is met de voormelde uitgangspunten neergelegd in artikel 22, zesde lid, eerste alinea, van het DWU:

> *"Artikel 22*
> *Beschikkingen naar aanleiding van aanvragen*
> *(…)*
> *6. Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking."*

Artikel 22 van het DWU ziet expliciet op beschikkingen op aanvraag. Het kenbaarmakingsbeginsel is echter ook van toepassing op andere voorgenomen bezwarende besluiten, die niet op aanvraag zijn verstrekt. Artikel 29 van het DWU regelt namelijk dat ten aanzien van beschikkingen zonder voorafgaande aanvraag artikel 22, zesde lid, van het DWU ook van toepassing is. De douaneautoriteiten dienen allereerst mee te delen op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren (eerste deelaspect). Vervolgens krijgt de aanvrager een termijn (derde deelaspect) en mag de aanvrager zijn standpunt kenbaar maken (vierde deelaspect). Wat aan dit artikel onmiddellijk opvalt, is dat het artikel het recht op (inzage in) de stukken (tweede deelaspect) niet regelt. Waarom dit recht niet duidelijk neergelegd is in artikel 22 van het DWU blijft onopgehelderd. Hierdoor kan onduidelijkheid bestaan over het recht op (inzage in) de stukken.

5.5.4 De gevolgen van de codificatie in het Handvest en het DWU

Ik concludeer dat de reikwijdte van artikel 41 van het Handvest beperkt is tot zaken betreffende de organen, instellingen en instanties van de Unie en dat deze bepaling dus niet van toepassing is op nationale procedures.[152] Artikel 47 van het Handvest omvat het recht op een doeltreffende voorziening in rechte en niet het kenbaarmakingsbeginsel. Alleen artikel 48

150 Verordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, onder 11.

151 Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, p. 2 onder 10.

152 Zie ook: Keulemans 2016A onder 3.5.

van het Handvest is daarmee relevant bij een beroep op het kenbaarmakingsbeginsel in een nationale fiscale procedure en dit artikel is alleen relevant indien sprake is van sancties. Spelen er geen sancties en bevindt een nationale fiscale procedure zich in de fase van het voornemen dan kan een belanghebbende zich ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel niet met vrucht beroepen op één van de artikelen in het Handvest. Het Hof van Justitie heeft dit bevestigd in het arrest *WebMindLicenses*.[153] Indien een belanghebbende het kenbaarmakingsbeginsel niet kan inroepen op grond van de artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest, dan kan een belanghebbende zich nog wel beroepen op het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel.[154] De vraag die dan opkomt, is of het verschil maakt of een belanghebbende een beroep toekomt op het geschreven kenbaarmakingsbeginsel in het DWU, het geschreven kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest of op het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel.

Er zijn aanwijzingen te vinden dat het Hof van Justitie het beschermingsniveau van het geschreven en ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel gelijk acht.[155] A-G Mengozzi lijkt dit te ondersteunen en overweegt dat de discussie over de toepasbaarheid van artikel 41 van het Handvest op lidstaten in werkelijkheid geen praktische gevolgen heeft, omdat er geen twijfel over bestaat dat lidstaten dit recht moeten eerbiedigen, ongeacht of het op artikel 41 van het Handvest of op het algemene beginsel van Unierecht is gebaseerd.[156] Het Hof van Justitie gooit als het ware het geschreven en ongeschreven Unierechtelijke verdedigingsbeginsel op één hoop. Hieruit leid ik af dat het geschreven en het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel eenzelfde beschermingsniveau bieden.[157] Dit beschermingsniveau is in de paragrafen 5.1 tot en met 5.4 omschreven.

Vorenstaande kan niet tot de conclusie leiden dat het geschreven en het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel ook dezelfde wijze kunnen worden beperkt.[158] Voor fiscale boeten is het kenbaarmakingsbeginsel in artikel 48 van het Handvest gecodificeerd. In het Handvest is neergelegd dat beperkingen van de rechten en vrijheden die zijn neergelegd in het Handvest bij wet moeten worden gesteld.[159] Voor andere voorgenomen fiscale besluiten is het kenbaarmakingsbeginsel niet gecodificeerd in het Handvest en kan een belanghebbende een beroep doen op het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel. Voor het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel acht het Hof van Justitie een beperking vanwege een algemeen belang geoorloofd, ook als dat niet bij wet is vastgelegd.[160] Het Hof van

153 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 83.
154 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 84; Zie bijvoorbeeld ook: HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega), punten 42 e.v.; zie ook: Keulemans 2016A onder 3.5 en 4.
155 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses); HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega).
156 Conclusie A-G Mengozzi van 3 mei 2016 in de zaak C-560/14, (M.), punten 27 en 28.
157 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 2.1: Zij geven aan dat qua inhoud het geschreven en het ongeschreven verdedigingsbeginsel niet veel van elkaar verschillen.
158 Zie ook: Keulemans 2016A onder 3.5.
159 Artikel 52, eerste lid, van het Handvest.
160 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino); HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé).

Justitie stelt de eis dat een beperking 'bij wet moet zijn gesteld' dus niet ten aanzien van ongeschreven rechtsbeginselen.

Het onderscheid bij het beperken van beginselen, kan verklaren waarom gekozen is voor een beperkte codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest. De codificatie voor sancties biedt bij vervolging degene die wordt vervolgd meer bescherming. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent ook een zwaardere procedure voor vergrijpboeten met meer rechtsbescherming dan de gewone procedure voor fiscale besluiten (paragraaf 8.1).

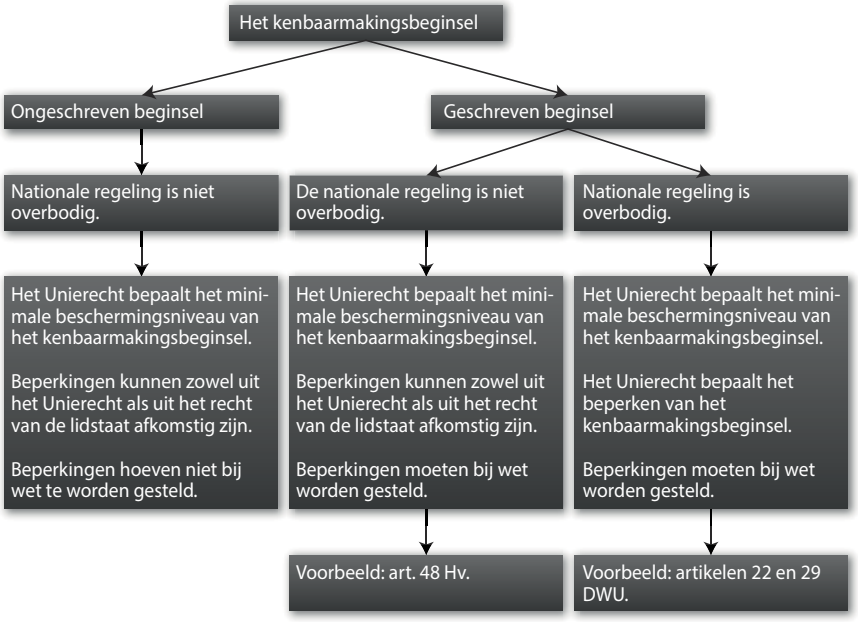
De vraag die vervolgens opkomt, is hoe een verschil op het niveau van het Unierecht tussen het geschreven en het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel doorwerkt naar het nationale recht. A-G Bobek overweegt in de conclusie bij de zaak *Dzivev* dat twee situaties denkbaar zijn als er verschillen bestaan tussen het nationale recht en het Unierecht.[161]

De eerste situatie betreft de situatie waarin een nationale regel volledig onder de regels valt die op Unieniveau tekstueel zijn geharmoniseerd of dat de nationale regel functioneel zo dicht bij Unierechtelijke regels ligt dat de Unieregels de nationale regeling in werkelijkheid overbodig maakt. In die situaties bepaalt het Unierecht de beperkingen. Unierechtelijke bepalingen geven daarbij de *maximale* grondrechtenbeperking. De lidstaten hebben daarmee wel de ruimte meer rechtsbescherming te bieden, maar geen ruimte om meer beperkingen aan te brengen. A-G Bobek overweegt dat in die situaties de Uniewetgever al de afweging heeft gemaakt tussen enerzijds de bescherming van de grondrechten en anderzijds de doeltreffendheid van een maatregel, die het grondrecht beperkt. Van een dergelijke situatie is mijns inziens sprake voor zover het kenbaarmakingsbeginsel is gecodificeerd in het DWU. Voor douanezaken biedt het Unierecht voor drie deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel een uitputtende regeling die een hoorrecht-bepaling in nationale regelingen op die punten overbodig maakt. Voor het douanerecht geldt dan dat alleen het Unierecht het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel bepaalt. In paragraaf 6.6.3.f zal overigens blijken dat door de redactie van de beperkingen in het DWU de lidstaten wellicht toch ruimte hebben om eigen beperkingen te bepalen. De gedetailleerde in het DWU neergelegde regeling zorgt ervoor dat voor douanezaken het kenbaarmakingsbeginsel een regelkarakter heeft gekregen.

De tweede situatie betreft de situatie dat de nationale regel niet als zodanig overbodig is, maar dat de situatie wel binnen de werkingssfeer van het Unierecht valt. In dat geval zullen beperkingen van beide stelsels afkomstig kunnen zijn. Hiervan is mijns inziens sprake in fiscale zaken als het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is en indien het in artikel 48 van het Handvest neergelegde kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Artikel 48 van het Handvest betreft immers een algemene codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel die niet de gedetailleerdheid heeft om het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel en meer specifiek het kenbaarmakingsbeginsel tot rechtsregel te transformeren, zoals bedoel in paragraaf 3.4 (artikel 48 van het Handvest kent niet de gedetailleerdheid van artikel 22 van het DWU). Wel is sprake van een recht in de zin van het Handvest. Beperkingen kunnen zowel uit het Unierecht als uit het recht

161 HvJ 17 januari 2019, zaak C-310/16, (Dzivev).

van de lidstaten afkomstig zijn. Deze beperkingen behoeven bij een beroep op het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel niet bij wet te zijn gesteld, bij een beroep op artikel 48 van het Handvest wel. Fierstra bevestigt mijns inziens deze indeling met de overweging dat het beschermingsniveau van het Handvest een minimumniveau is, hetgeen inhoudt dat lidstaten ook een hoger beschermingsniveau kunnen bieden.[162] Ook A-G Ettema komt tot deze conclusie.[163] Een hoger beschermingsniveau mag echter geen afbreuk doen aan de uniforme toepassing van het Unierecht en dat beperkt die bevoegdheid weer. In dat kader vindt een discussie plaats of er nog plaats is voor het nationale vertrouwensbeginsel dat – zo wordt in de literatuur door sommigen aangenomen – meer bescherming biedt dan het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel.[164] Ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel vindt een dergelijke discussie niet plaats omdat het kenbaarmakingsbeginsel over het algemeen meer bescherming biedt dan het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Schematisch ziet hetgeen hiervoor is beschreven over de verschillende verschijningsvormen van het kenbaarmakingsbeginsel er als volgt uit:



Figuur 9

162 Nijnatten, van, 2018, onder 5: Nijnatten geeft weer hetgeen Fierstra tijdens de bijeenkomst naar voren heeft gebracht weergeeft: "Art. 53 EU-Handvest brengt mee dat het beschermingsniveau van het EU-Handvest een minimumniveau is, hetgeen inhoudt dat lidstaten ook een hoger beschermingsniveau kunnen bieden. Een hoger beschermingsniveau mag echter geen afbreuk doen aan de uniforme toepassing van het EU-recht en dat beperkt die bevoegdheid weer. De EU kan ook besluiten tot een hoger beschermingsniveau dan het minimumniveau in het Handvest."

163 Conclusie A-G Ettema van 17 juni 2020, nr. 19/03617, ECLI:NL:PHR:2020:615, punt 2.1 e.v.; Zie ook: Hilten, van, 1998, p. 42-44 en Steenman en Ettema 2000, p. 3-8; Dongen, van, 2007 en conclusie A-G Van Hilten van 26 oktober 2012, nr. 10/04331, V-*N* 2012/56.16.

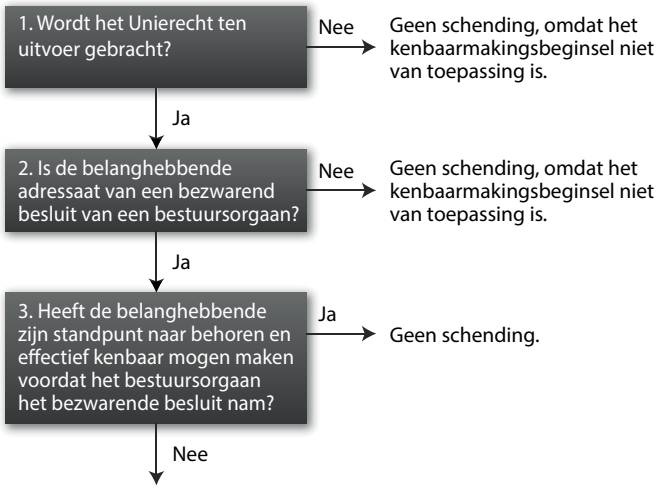
164 Conclusie A-G Ettema van 17 juni 2020, nr. 19/03617, ECLI:NL:PHR:2020:615, punt 2.1 e.v.; Bomer, 2018 en Douma e.a. 2019, p. 279.

5.6 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk zijn de subjectieve, objectieve, temporele en materiële reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel in kaart gebracht. Het subject van het kenbaarmakingsbeginsel is degene die individueel en rechtsreeks door het voorgenomen besluit wordt geraakt, de adressaat. Het kan daarbij gaan om zowel natuurlijke personen als rechtspersonen, waarbij het niet relevant is of een rechtspersoon gelieerd is aan de overheid. Derdebelanghebbenden vallen hier niet onder. Het object van het kenbaarmakingsbeginsel is het voorgenomen bezwarende besluit van een bestuursorgaan. Van een bezwarend besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, is sprake als het voorgenomen overheids*handelen* een belanghebbende de adressaat aanmerkelijk benadeelt. De formele vorm van het besluit is niet relevant. Voor zover een voorgenomen formeel document meerdere voorgenomen materiële bezwarende besluiten bevat, dient een bestuursorgaan per voorgenomen materieel besluit het kenbaarmakingsbeginsel te borgen. Het kenbaarmakingsbeginsel is niet van toepassing op alles wat het formele document meer omvat dan het voorgenomen bezwarende besluit. Onder omstandigheden heeft dit tot gevolg dat de vernietiging van het materiële bezwarende besluit leidt tot een partiële vernietiging van het formele document. Dit roept de vraag op of partiële vernietiging van een materieel besluit mogelijk is. De resultaten van het onderzoek naar het antwoord op die vraag is neergelegd in paragraaf 7.2. Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing uiterlijk vanaf het moment waarop het bestuursorgaan voornemens is een bezwarend besluit te nemen en loopt door tot het moment waarop het bezwarende besluit wordt opgelegd of tot een belanghebbende expliciet of impliciet aangeeft van dit recht geen gebruik te willen maken. Daarmee is de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel gegeven.

Het kenbaarmakingsbeginsel omvat vier deelaspecten, die ervoor moeten zorgen dat het kenbaar maken van een standpunt *naar behoren en effectief* is: (1) het recht op informatie, (2) op verzoek het recht op (inzage in) de stukken, (3) het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging en (4) het recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren. Het kenbaarmakingsbeginsel is een materieel beginsel van formeel recht. Dat wil zeggen dat de formele vorm niet relevant is en dat slechts van belang is of een belanghebbende daadwerkelijk de mogelijkheid heeft gehad van dit recht gebruik te maken, om zich te kunnen verdedigen. Het recht op informatie houdt in dat het bestuursorgaan mededeling moet doen over de voornaamste in aanmerking genomen elementen en de kwalificatie daarvan door het bestuursorgaan, en ook moet aangeven op welke bewijsmiddelen dit is gebaseerd. Bij een boete mag een bestuursorgaan niet vooruitlopen op de hoogte van het op te leggen bedrag. Het recht op (inzage in) de stukken houdt in dat een bestuursorgaan op verzoek van de belanghebbende inzage moet geven in alle documenten van het dossier die voor de verdediging relevant kunnen zijn. Onduidelijk is of dit vereiste ook inhoudt dat een bestuursorgaan de stukken in een voor de belanghebbende begrijpelijke taal moeten aanleveren. Voor voorgenomen boeten lijkt dit wel het geval, voor overige voorgenomen fiscale besluiten bestaat daarover geen duidelijkheid. Wel dient de belanghebbende minimaal voldoende tijd te krijgen dergelijke stukken te laten vertalen. Als het bestuursorgaan niet alle stukken aan de belanghebbende ter inzage geeft, wordt het recht op (inzage in) de stukken beperkt. Vervolgens dient de belanghebbende voldoende tijd te krijgen ter

voorbereiding van zijn verdediging. De lengte van de termijn is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van een specifiek geval. Ten slotte moet de belanghebbende de gelegenheid krijgen zijn standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren. Als de belanghebbende alle deelaspecten heeft kunnen vervullen, heeft hij zijn standpunt *naar behoren en effectief* kenbaar kunnen maken. Voormelde materiële reikwijdte geeft het beschermingsniveau weer dat het kenbaarmakingsbeginsel biedt. Met deze kennis kunnen twee stappen worden toegevoegd aan het stappenplan (de beslisboom), zoals gestart in de samenvatting en conclusie van hoofdstuk 4 (paragraaf 4.9):



Figuur 10

In drie artikelen van het Handvest is het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel gecodificeerd of zijn aspecten daarvan gecodificeerd (artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest). In artikel 41 van het Handvest zijn onderdelen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel gecodificeerd, waaronder het kenbaarmakingsbeginsel. Een analyse van de tekst van artikel 41 van het Handvest, de toelichting bij dit artikel, de verslagen van de Commissie en de plaats van dit artikel in het Handvest, laten zien dat artikel 41 van het Handvest geen rechtstreekse werking heeft. Analyse van artikel 47 van het Handvest laat zien dat in dit artikel het recht op een doeltreffende voorziening in rechte is gecodificeerd en niet het kenbaarmakingsbeginsel. Artikel 48 van het Handvest omvat wel het kenbaarmakingsbeginsel, maar is slechts van toepassing bij sancties. Het gevolg daarvan is dat een belanghebbende ten aanzien van een nationaal fiscaal geschil alleen met vrucht een beroep kan doen op het kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest als sprake is van een sanctie. Indien de belanghebbende in een nationaal fiscaal geschil geen beroep kan doen op het Handvest kan de belanghebbende nog wel een beroep doen op het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel is voor douanezaken gecodificeerd in het DWU. Opvallend daarbij is dat het DWU geen recht op (inzage in) de stukken regelt. Dit kan voor onduidelijkheid zorgen bij bestuursorganen die het douanerecht uitvoeren.

Mijns inziens kan het kenbaarmakingsbeginsel in Nederlandse fiscale procedures drie verschijningsvormen hebben: 1) een rechtsregel (artikel 22 en 29 van het DWU), 2) een 'recht' in de zin van het Handvest (artikel 48 van het Handvest) en 3) een ongeschreven beginsel. Het geschreven en ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel kennen eenzelfde beschermingsniveau. Voor de lidstaten is dit het minimale beschermingsniveau wat een nationaal bestuursorgaan moet bieden als er geen redenen zijn het kenbaarmakingsbeginsel te beperken. Uiteraard geldt dit alleen indien sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. De lidstaten mogen dus meer bescherming bieden, zoals eerder informatie verstrekken, eerder inzage in de stukken geven, meer tijd geven ter voorbereiding van de verdediging of bijvoorbeeld altijd de mogelijkheid bieden het standpunt mondeling kenbaar te mogen maken. Ik heb wel verschillen geconstateerd voor de drie verschijningsvormen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Indien sprake is van het kenbaarmakingsbeginsel als rechtsregel (de codificatie in het DWU) dan moeten de beperkingen bij wet zijn gesteld en worden de beperkingen door het Unierecht bepaald. Wel zal bij het bespreken van de beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU blijken dat het zeer goed mogelijk is dat de lidstaten ook zelf nog beperkingen bij wet mogen stellen (paragraaf 6.6.3.f). Het kenbaarmakingsbeginsel als geschreven rechtsbeginsel en 'recht' in de zin van het Handvest kan alleen worden beperkt indien de beperkingen bij wet zijn gesteld. Deze beperkingen kunnen zowel uit het Unierecht als uit het recht van de lidstaat afkomstig zijn. Ten slotte kan het kenbaarmakingsbeginsel de verschijningsvorm hebben van een ongeschreven beginsel. Beperkingen kunnen dan zowel uit het Unierecht als uit het recht van de lidstaat afkomstig zijn en deze beperkingen behoeven niet bij wet te zijn gesteld.

Met dit hoofdstuk is een duidelijk beeld ontstaan ten aanzien van het beschermingsniveau dat het kenbaarmakingsbeginsel een belanghebbende biedt. Om te bezien in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel wordt het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in hoofdstuk 8 getoetst aan de subjectieve, objectieve, temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel alsmede aan de inhoud daarvan. Als de belanghebbende niet het beschermingsniveau heeft gekregen dat het kenbaarmakingsbeginsel biedt, dan is het kenbaarmakingsbeginsel beperkt. In het volgende hoofdstuk wordt onderzocht op welke wijze het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt.

HOOFDSTUK 6

Het beperken van beginselen

In het vorige hoofdstuk is de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. Daarbij is uitgegaan van het uitgangspunt dat het kenbaarmakingsbeginsel niet wordt beperkt door een ander concurrerend beginsel. In hoofdstuk 3 is echter aan de orde geweest dat beginselen relatief zijn en concurreren met andere beginselen. Beginselen en dus ook het kenbaarmakingsbeginsel kunnen worden beperkt. In dit hoofdstuk onderzoek ik eerst vanuit een theoretisch kader op welke wijze beginselen kunnen worden beperkt. Het Hof van Justitie heeft hiervoor criteria vastgesteld, welke criteria (met aanvulling) zijn overgenomen in artikel 52 van het Handvest. Na een inleiding over het beperken van beginselen, onderzoek ik in de paragrafen 6.2 tot en met 6.5 de vier voorwaarden die artikel 52 van het Handvest stelt aan het beperken van beginselen. Ik zal uitgebreid stilstaan bij het feit dat artikel 52 van het Handvest ten aanzien van geschreven beginselen die als 'recht' in de zin van het Handvest kwalificeren een extra voorwaarde stelt aan het beperken van die beginselen, namelijk dat de beperking bij wet wordt gesteld. In paragraaf 6.5 ga ik dieper in op de evenredigheidstoets. Deze toets kent een drietal vereisten (geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid *stricto sensu*) die uitgebreid worden besproken. Bij het onderzoek van het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* bespreek ik Alexy's 'Law of Balancing' (paragraaf 6.5.3.a). Ik gebruik deze 'Law of Balancing' als raamwerk om de jurisprudentie van het Hof van Justitie ten aanzien van het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* van na de inwerkingtreding van het Handvest te analyseren (paragraaf 6.5.3.a.1) en bekijk ik of de door Den Houdijker geformuleerde rode draden over de wijze waarop het Hof van Justitie omgaat met het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* nog steeds kunnen worden onderkend, of ze nader kunnen worden ingevuld en of ze moeten worden aangepast of aangevuld (paragraaf 6.5.3.a.2). Hiermee is vanuit een theoretisch kader het beperken van beginselen onderzocht. Aan de hand hiervan wordt duidelijk aan welke vereisten een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel moet voldoen en wat elk van die vereisten inhoudt.

In paragraaf 3.4 is besproken dat concurrerende beginselen op een continuüm kunnen worden geplaatst. Aan de ene zijde is sprake van concurrerende beginselen in een situatie waarbij niet bekend is welke omstandigheden meewegen en hoe zwaar zij meewegen. Aan de andere zijde kunnen concurrerende beginselen worden geplaatst waarbij precies bekend is welke omstandigheden meewegen en hoe zwaar zij meewegen waardoor de uitkomst van de weging reeds vooraf bekend is (voorrangsregels). Tussen deze twee uitersten is de omstandighedencatalogus van belang. Bij de omstandighedencatalogus is al wel bekend welke omstandigheden moeten worden meegewogen bij het wegen van de concurrerende beginselen, maar ligt nog open hoe zwaar de omstandigheden meewegen. In paragraaf 6.6 onderzoek ik – met behulp van de theoretische kennis van het beperken

van beginselen zoals weergegeven in de paragrafen 6.1 tot en met 6.5 – in hoeverre het mogelijk is om voor het kenbaarmakingsbeginsel een omstandighedencatalogus op te stellen. Ik onderzoek welke omstandigheden moeten worden meegewogen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel en op welke wijze zij invloed hebben op de weging (paragraaf 6.6). Hierbij gebruik ik de theorie van Alexy als raamwerk. Ik benoem de relevante omstandigheden en hoe elke omstandigheid een rol speelt bij de weging. Daarbij zal ik onderzoeken of ten aanzien van het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel voorrangsregels kunnen worden onderkend (paragraaf 6.6.1.e). Dat wil zeggen dat ik voorwaarden zal aanwijzen waarbij als aan die voorwaarden niet wordt voldaan, het kenbaarmakingsbeginsel niet gerechtvaardigd wordt beperkt. In paragraaf 6.6.3 neem ik de beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel, zoals deze zijn neergelegd in het DWU, onder de loep. Daaruit zal blijken dat het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU is neergelegd als voorrangsregel. Het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in douanezaken is daarmee in beginsel voorbehouden aan het Unierecht, maar uit het onderzoek in dit hoofdstuk zal blijken dat ook in het douanerecht ruimte bestaat voor eigen beperkingen door de lidstaten. In paragraaf 6.6.4 is de omstandighedencatalogus schematisch weergegeven. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie.

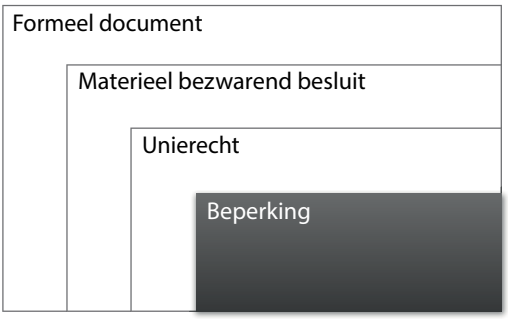
Het onderzoek in dit hoofdstuk heeft tot doel vast te stellen in welke mate kan worden voorspeld hoe de weging tussen het kenbaarmakingsbeginsel en daarmee concurrerende beginselen zal uitvallen. Vervolgens kan in hoofdstuk 8 worden onderzocht in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. Ook het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent uitzonderingen op het horen. Met behulp van de vereisten voor het beperken van beginselen en de omstandighedencatalogus kan worden onderzocht in hoeverre deze uitzonderingen gerechtvaardigde beperkingen opleveren van het kenbaarmakingsbeginsel.

6.1 Inleiding

Met de opkomst van rechtsbeginselen binnen de Europese Unie (paragraaf 3.1) kwam in de jurisprudentie van het Hof van Justitie ook het relatieve karakter van beginselen naar voren. De jurisprudentie van het Hof van Justitie laat zien dat beginselen worden beperkt door andere beginselen. Als een belanghebbende één of meer van de deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel niet geheel kan uitoefenen, wordt het kenbaarmakingsbeginsel beperkt. Het kenbaarmakingsbeginsel kan daarbij in het geheel of slechts voor een deel worden beperkt. Een voorbeeld van een gehele beperking is te vinden in de zaak *Sopropé* waarbij aan geen van de deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel werd voldaan voordat het bezwarende besluit werd genomen. Van een gedeeltelijke beperking is bijvoorbeeld sprake in de zaak *Aalborg Portland*. De belanghebbende werd op de hoogte gesteld van de elementen waarop een bestuursorgaan het besluit wilde baseren, kreeg voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging, kreeg inzage in een groot deel van de relevante stukken en mocht vervolgens het standpunt kenbaar maken.[1] Het recht op (inzage in) de stukken was daarmee deels beperkt.

1 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 68 e.v.

Een gedeeltelijke beperking van het kenbaarmakingsbeginsel ziet er schematisch weergegeven (hokjesmodel) als volgt uit:

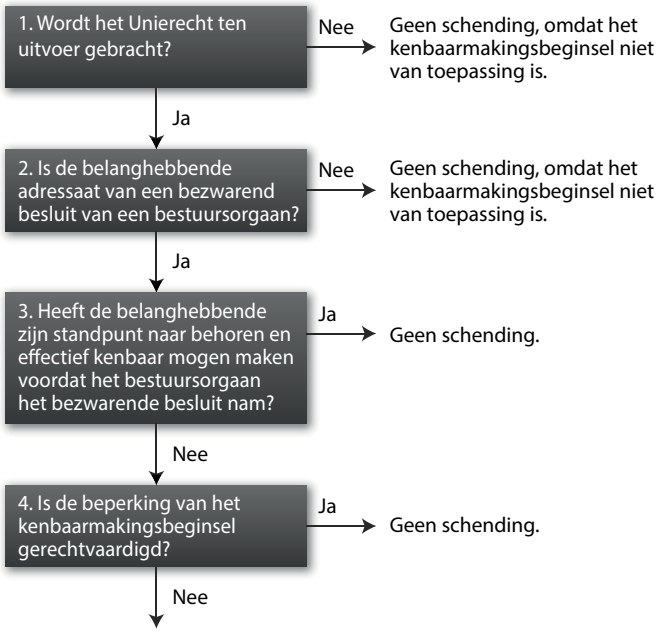


Figuur 11

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat de uitoefening van grondrechten als *ongeschreven* rechtsbeginselen aan beperkingen kunnen worden onderworpen, mits die beperkingen daadwerkelijk beantwoorden aan doeleinden van algemeen belang en het door dergelijke beperkingen nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep waardoor de beschermde rechten in de kern worden aangetast.[2] Deze voorwaarden zijn voor het beperken van in het Handvest neergelegde grondrechten (geschreven rechtsbeginselen) neergelegd in artikel 52, eerste lid, van het Handvest. Artikel 52 van het Handvest bepaalt dat beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest erkende rechten en vrijheden bij wet moeten worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden moeten eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld, als zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. Hieruit volgt dat een geschreven grondrecht in het Handvest bovendien slechts kan worden beperkt als deze beperking bij wet is gesteld.

2 Zie bijvoorbeeld: HvJ 12 juni 2003, zaak C-112/00 (Schmidberger), p. 80; HvJ 16 mei 2017, zaak C-682/15, (Berlioz Investment Fund), p. 82.

Daarmee komt er in het stappenplan (de beslisboom) een vraag bij:



Figuur 12

Om de vierde vraag uit het stappenplan (de beslisboom) in een specifiek geval te kunnen beantwoorden, is van belang te weten dat de toets of sprake is van een gerechtvaardigde beperking een individueel karakter kent.[3] Ten aanzien van bepaalde combinaties van omstandigheden bij bepaalde concurrerende beginselen kan echter een voorrangsregel ontstaan. Daarmee ontstaat géén categorale toets. Een voorrangsregel wil zeggen dat bij een bepaalde combinatie van omstandigheden de uitkomst van de weging tussen de concurrerende beginselen bekend is. In elk individueel geval moet worden bezien of aan die omstandigheden wordt voldaan. Daarbij moeten alle voorwaarden voor het beperken van beginselen worden bezien. Artikel 52, eerste lid, van het Handvest omvat de volgende vier voorwaarden voor het beperken van de in het Handvest erkende rechten:

– Een procedurele regel, die bepaalt dat beperkingen van de rechten, zoals neergelegd in het Handvest, ***bij wet*** moeten zijn gesteld (paragraaf 6.2).

3 Zie bijvoorbeeld: HvJ 4 juli 1963, zaak 32/62, (Alvis); HvJ 18 juli 2013, zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, (Kadi II); Zie annotatie van C.J. Hummel, onder 1, 4 en 6 bij HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia) in *BNB* 2018/58 waarin Hummel uitgaat van een categorale toets; zie ook Pelinck 2016A: Pelinck komt tot een vergelijkbaar oordeel op grond van HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino); conclusie van A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:78: A-G Ettema geeft in deze conclusie een uitgebreide opsomming van de jurisprudentie van het HvJ, waarbij het HvJ een evidente individuele toets aanlegt; HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, *V-N* 2020/29.20, r.o. 2.4.2 en 2.4.3 en HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20, r.o. 3.3: De Hoge Raad komt zonder het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie tot het oordeel dat sprake is van een individuele toets.

- Een regel dat een beperkende maatregel de *wezenlijke inhoud* van de rechten en vrijheden van het Handvest moet eerbiedigen (paragraaf 6.3).[4]
- De beperking moet daadwerkelijk beantwoorden aan de door de Europese Unie erkende *doelstellingen van algemeen belang* of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen (paragraaf 6.4).
- De beperking moet voldoen aan het *evenredigheidsbeginsel* (paragraaf 6.5). Daarmee moet de maatregel a) geschikt zijn (paragraaf 6.5.1), b) noodzakelijk zijn (paragraaf 6.5.2) en c) voldoen aan het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* (paragraaf 6.5.3).

6.2 Bij wet gesteld

De eerste voorwaarde die artikel 52, eerste lid, van het Handvest aan een maatregel oplegt die een beginsel uit het Handvest beperkt ten gunste van een ander beginsel, is dat deze maatregel bij wet moet zijn gesteld. Zonder uitdrukkelijke wettelijke grondslag is een beperking in strijd met het fundamentele beginsel van legaliteit.[5] De Lange neemt aan dat de eis dat een beperkende maatregel bij wet moet zijn gesteld een hoog beschermingsniveau van grondrechten met zich brengt.[6] Hierin zit mijns inziens impliciet verwerkt dat het beperken van beginselen vaak een keuze is (zie hierover meer in paragraaf 6.5.3.a). Een wetgever kan ervoor kiezen het kenbaarmakingsbeginsel zo min mogelijk te beperken of juist meer beperkingen te accepteren.

In veel zaken betreffende artikel 52, eerste lid, van het Handvest besteedt het Hof van Justitie geen aandacht aan het criterium dat de maatregel bij wet moet zijn gesteld.[7] Dit is niet verwonderlijk, omdat in deze zaken veelal nationale wetgeving aan de orde is die ziet op omzetting van Europese richtlijnen of waarmee uitvoering wordt gegeven aan een Europese verordening zodat evident wordt voldaan aan de eis dat de beperking bij wet is gesteld.[8] Dit is anders in de zaak *Volker und Schecke* waarbij de belanghebbende financiële middelen heeft ontvangen van het Europese Landbouwgarantiefonds. Het bestuursorgaan wilde via een openbare website bekend maken wie welk bedrag uit het fonds had ontvangen. Het recht van de belanghebbende op bescherming van persoonsgegevens (artikel 8 van het Handvest) concurreert dan met het algemeen belang van de Europese Unie van transparantie en verantwoording van het gebruik van Europese middelen. Het Hof van Justitie overweegt dat in de zaak *Volker und Schecke* aan het vereiste dat de maatregel bij wet moet zijn gesteld, wordt voldaan nu de beperking van de privacy is geregeld in een verordening.[9]

---

4 Peers e.a. 2014, p. 1470: Peers e.a. noemen dit tweede vereiste niet. De tekst van artikel 52, eerste lid, van het Handvest stelt deze voorwaarde echter duidelijk.
5 HvJ 1 juli 2010, zaak C-407/08 P, (Knauf Gips), punt 91.
6 Lange, de, 2014, onder 4.
7 Zie bijvoorbeeld: HvJ 22 december 2010, zaak C-279/09, (DEB); HvJ 19 april 2012, zaak C-461/10, (Bonnier Audio); HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich); HvJ 4 juni 2013, zaak C-300/11, (ZZ).
8 Peers e.a. 2014, p. 1470, onder 52.37.
9 HvJ 9 november 2010, zaken C-92/09 en C-93/09, (Volker und Schecke), punt 66; zie ook: HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), punt 35.

Het Hof van Justitie overweegt in de zaak *TC* dat de wettelijke grondslag moet voldoen aan de vereisten van duidelijkheid, voorzienbaarheid en toegankelijkheid teneinde het gevaar van willekeur uit te sluiten.[10] Daarmee wordt voor de uitleg van de voorwaarde dat een beperkende maatregel bij wet moet zijn gesteld, aangesloten bij de jurisprudentie van het EHRM.[11] In het arrest *WebMindLicenses* sluit het Hof van Justitie expliciet aan bij die jurisprudentie en verwijst daarbij naar twee arresten van het EHRM.[12] Het EHRM heeft geoordeeld dat de uitdrukking 'bij wet gesteld' vereist dat in de eerste plaats de betwiste maatregel een basis moet hebben in het nationale recht en dat in de tweede plaats de uitdrukking verwijst naar de kwaliteit van de betrokken wet. Wat betreft de kwaliteit van de betrokken wet is vereist dat deze wet toegankelijk moet zijn voor de betrokken persoon, die bovendien de gevolgen van de wet op zijn situatie moet kunnen voorzien, en dat deze wet verenigbaar is met de rechtsstaat.

Uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt dat de vraag of de geschreven beperkende maatregel voldoende duidelijk, nauwkeurig en toegankelijk is, afhankelijk is van de inhoud van de tekst van de wet waarin de beperking is neergelegd, van het terrein dat deze bestrijkt en van het aantal en de hoedanigheid van de personen die door de wet worden geraakt.[13] De wet behoeft niet dusdanig duidelijk te zijn dat elke leek deze begrijpt.[14] Dat het voor een belanghebbende noodzakelijk is deskundig advies in te winnen, maakt de tekst van de wet nog niet op zichzelf onvoldoende duidelijk, nauwkeurig en toegankelijk. Vaste gepubliceerde jurisprudentie, die dus toegankelijk is en waar de lagere rechters zich aan houden, kan in bepaalde gevallen een *wettelijke bepaling* aanvullen en zodanig verduidelijken dat deze voorzienbaar wordt. De voorwaarde dat een maatregel bij wet moet worden gesteld, moet willekeurig overheidsoptreden tegengaan.[15] Uit de zaak *Schwarz* blijkt dat deze voorwaarde niet zover gaat dat een beperking als zodanig bij wet moet zijn omschreven. Een maatregel die een beginsel beperkt moet echter wel voldoende duidelijk en nauwkeurig zijn, zodat daarmee ook de beperking helder is.

6.3 Eerbiediging van de wezenlijke inhoud

De tweede voorwaarde die artikel 52, eerste lid, van het Handvest stelt aan een beperkende maatregel is dat die maatregel de wezenlijke inhoud van het recht, dat wordt beperkt, eerbiedigt. In verschillende zaken komt het Hof van Justitie niet verder dan de constatering dat niet is gebleken, en overigens niet is gesteld, dat de beperkingen de wezenlijke inhoud van deze rechten niet eerbiedigen.[16] Volgens de toelichting bij artikel 52, eerste lid, van het Handvest is dit artikel gebaseerd op vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie inzake

10 HvJ 12 februari 2019, zaak C-492/18 PPU, (TC), punt 58.
11 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 81; Conclusie A-G Cruz Villalón van 14 april 2011 in de zaak C-70/10, (Scarlet Extended), punten 88 tot en met 104.
12 HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses), punt 81; EHRM 2 augustus 1984, 8691/79, (Malone/UK); EHRM van 12 januari 2010, 4158/05, (Gilland en Guinton/UK).
13 Heuvel, van den, 2018, onder 4.5.
14 Conclusie A-G Cruz Villalón van 14 april 2011 in de zaak C-70/10, (Scarlet Extended), punten 88 tot en met 104.
15 Heuvel, van den, 2018, onder 4.5.3.
16 Zie bijvoorbeeld: HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), punten 36 en 39; HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich), punten 48 en 49.

de beperking van beginselen. De toelichting wijst daarbij op het arrest *Karlsson*.[17] Hierin heeft het Hof van Justitie het volgende overwogen:

> *"Volgens vaste rechtspraak kan de uitoefening van deze rechten, (…), evenwel aan beperkingen worden onderworpen, voor zover die beperkingen werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die de Gemeenschap nastreeft, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast."*

De wezenlijke inhoud van een beginsel wordt geëerbiedigd als de beperkende maatregel het beginsel niet in de kern aantast. Dat wil zeggen dat geen sprake mag zijn van het onmogelijk maken of nagenoeg onmogelijk maken van het beginsel in brede zin. Daarmee lijkt deze voorwaarde categorale beperkingen uit te sluiten.[18] Het onderzoek, zoals neergelegd in de paragrafen 6.6.1.e, 6.6.3.a, 6.6.3.b en 6.6.3.d, laat zien dat – onder voorwaarden – hierop in beperkte mate uitzonderingen mogelijk zijn.

6.4 Algemeen belang

De derde voorwaarde die artikel 52, eerste lid, van het Handvest stelt, is dat de beperkende maatregel een door de Europese Unie erkende doelstelling van algemeen belang nastreeft. Onder doelstellingen van algemeen belang gaat een veelheid aan algemene belangen schuil, bijvoorbeeld volksgezondheid (*Dokter*), staatsveiligheid (*Kadi I en II*), transparant gebruik van gemeenschapsgelden (*Volker und Schecke*), de oprichting van een gemeenschappelijke ordening van de markt (*Hauer*), het algemeen belang van een snelle inning van belastinggelden (*Sopropé, Kamino en Prequ'Italia*) en de bestrijding van fraude, belastingontwijking en -misbruik (*Italmoda*).[19] Van een dergelijk algemeen belang is geen sprake indien een beperking plaatsvindt uit praktische overwegingen.[20]

Deze algemene belangen zijn in algemene termen gesteld en daardoor vaag en abstract. Zoals Soetaert formuleert: 'Hoe minder concreet de inhoud van een algemeen belang is, des te vager – en soms des te overtuigender – komt het algemene belang over'.[21] Maar hoe abstracter geformuleerd, hoe moeilijker het algemene belang op waarde is te schatten wanneer daar een concreter concurrerend rechtsbeginsel, zoals het kenbaarmakingsbeginsel, tegenover staat. Het is dan moeilijk in te schatten welk gewicht het belang in de schaal zal leggen. Deze problemen zijn al aan bod gekomen bij het bespreken van het relatieve karakter van beginselen, de problemen van vaagheid en onvergelijkbaarheid (paragraaf 3.5). Het op gelijk abstractieniveau brengen van concurrerende beginselen maakt ze beter vergelijkbaar.[22] Alhoewel het Hof van Justitie in de hiervoor besproken jurisprudentie het algemeen belang

17 HvJ 13 april 2000, zaak C-292/97, (Karlsson), punt 45.
18 HvJ 11 december 2019, zaak C-708/18, (Asociația de Proprietari bloc M5A-ScaraA), punt 53.
19 HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter), punt 75 e.v.; HvJ 18 juli 2013, zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, (Kadi II), punten 101 e.v.; HvJ 9 november 2010, zaken C-92/09 en C-93/09, (Volker und Schecke); HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 41; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 54; HvJ 18 december 2014, zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13, (Italmoda); HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia), punt 51.
20 HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P, (Lisrestal), punt 37.
21 Soetaert 1986 p. 51.
22 Houdijker, den, 2012, onder 3.3.

vaak in algemene termen noemt, blijkt uit de feiten vaak wel een concreter belang. Ik wijs in dat kader op bijvoorbeeld de zaak *Deutsches Weintor*. Deutsches Weintor is een wijnbouwcoöperatie, die wijn verhandelt. De in Duitsland met het toezicht op de handel in alcoholhoudende dranken belaste autoriteit maakte bezwaar tegen de omschrijving 'licht verteerbaar' op het etiket van de wijnflessen. Deze autoriteit ziet de omschrijving als een gezondheidsclaim in de zin van artikel twee van de verordening 1924/2006, die verboden is voor alcoholische dranken. Deutsches Weintor stelt dat dit verbod in strijd is met de vrijheid van beroep en de vrijheid van ondernemerschap.[23] Achter het algemeen belang 'volksgezondheid' gaat een concreter belang schuil: dat geen vermelding van gezondheidsclaims op alcoholhoudende dranken mag worden gedaan. Hieraan is beter een gewicht te geven dan aan 'volksgezondheid' in het algemeen. In de zaak *Schwarz* is het algemeen belang 'staatsveiligheid'. Het algemeen belang splitst het Hof van Justitie in twee concretere belangen: enerzijds het voorkomen van paspoortvervalsing en anderzijds het voorkomen van frauduleus gebruik van vervalste paspoorten.

In belastingzaken – en dan specifiek in douanezaken – wordt veelvuldig het algemeen belang van inning van de eigen middelen van de Europese Unie naar voren gebracht als reden voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel.[24] De vraag die kan worden gesteld, is of dit algemene belang ook naar voren kan worden gebracht als reden voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in zaken die de BTW betreffen. A-G Ettema heeft mijns inziens terecht opgemerkt dat strikt genomen BTW niet een eigen middel is van de Unie, maar dat de BTW bijdraagt aan de eigen middelen van de Unie.[25] Het Eigenmiddelenbesluit bepaalt immers niet dat de BTW behoort tot de eigen middelen van de Unie.[26] Dit besluit bepaalt dat de eigen middelen van de Europese Unie worden gevormd door een voor alle lidstaten geldend uniform percentage op de Btw-grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens Unievoorschriften. Dit percentage is dusdanig klein (0,3%) dat dit deel van de eigen middelen gering is ten opzichte van bijvoorbeeld de douanerechten en de bijdrage van de lidstaten, en dan is er nog sprake van een percentage van een gecorrigeerde grondslag van de BTW.[27] Het verband lijkt dan ver te zoeken, aldus

23 Artikelen 15 en 16 van het Handvest.

24 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 41; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 54 en HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16 (Prequ'Italia), punt 51; Beumer 2016, onder 3.2.2 geeft aan dat een algemeen belang verband kan houden met proceseconomische voordelen die met het niet horen gepaard kunnen gaan.

25 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 3.7; zie ook: Besluit van de Raad van 26 mei 2014 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie (2014/335/EU, Euratom).

26 Artikel 2, eerste lid, aanhef en onder b, van het besluit van de Raad van 26 mei 2014 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie (2014/335/EU, Euratom):
"1 De in de begroting van de Unie opgevoerde eigen middelen worden gevormd door de ontvangsten uit:
b. onverminderd lid 4, tweede alinea, de toepassing van een voor alle lidstaten geldend uniform percentage op de Btw- grondslag die op uniforme wijze is vastgesteld volgens Unievoorschriften. Voor elke lidstaat mag de hiertoe in aanmerking te nemen grondslag niet meer bedragen dan 50 % van het bruto nationaal inkomen (bni), als omschreven in lid 7."

27 Op de website https://www.europa-nu.nl/id/vh9w9l2qtnwn/nederlandse_afdrachten_aan_de_eu#p1 worden de volgende bedragen voor 2019 vermeld: € 3,4 miljard traditionele eigen middelen, € 5,1 miljard afdracht van Bruto Nationaal Inkomen, -€ 0,7 miljard correcties daarop en € 0,6 miljard Btw-middelen.

A-G Ettema. De jurisprudentie van het Hof van Justitie laat zien dat het Hof van Justitie de BTW tot de eigen middelen rekent. In de zaak *Dzivev* beslist het Hof van Justitie dat met artikel 2, eerste lid, van het Eigenmiddelenbesluit een rechtstreeks verband bestaat tussen de inning van de Btw-ontvangsten met inachtneming van het toepasselijke Unierecht en de terbeschikkingstelling van de overeenkomstige Btw-middelen aan de begroting van de Unie, aangezien elke tekortkoming in de inning van de Btw-ontvangsten potentieel leidt tot verlaging van bedoelde Btw-middelen.[28] Voor zaken betreffende de BTW kan het algemeen belang van inning van de eigen middelen daarmee een algemeen belang zijn dat het kenbaarmakingsbeginsel onder omstandigheden gerechtvaardigd kan beperken.

Voorts is de vraag of het algemeen belang van inning van de eigen middelen in alle zaken kan worden ingeroepen als algemeen belang dat het kenbaarmakingsbeginsel kan beperken. Hummel lijkt uit het arrest *Prequ'Italia* af te leiden dat het Hof van Justitie van oordeel is dat in alle douanezaken altijd het algemeen belang van inning van de eigen middelen aanwezig is, zodat slechts de vraag resteert of de beperkende maatregel voldoet aan de evenredigheidstoets.[29] A-G Ettema twijfelt mijns inziens terecht aan deze interpretatie van Hummel.[30] Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie en de Hoge Raad blijkt namelijk dat een rechtstreeks verband moet bestaan tussen het algemeen belang en de beperkende maatregel.[31] Het feit dat het algemeen belang de beperking ingeeft, betekent niet dat het algemeen belang op zichzelf voldoende is voor de beperking.[32] Als dat wel het geval zou zijn, zou het algemene belang een regelkarakter krijgen en beginselen altijd opzij kunnen zetten, waardoor de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel zou worden aangetast. De aanwezigheid van een belang van inning van de eigen middelen is daarmee op zichzelf onvoldoende om het kenbaarmakingsbeginsel te beperken. Het belang van inning van de eigen middelen moet in een individuele zaak daadwerkelijk in gevaar kunnen komen door de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel om in een zaak een algemeen belang te kunnen zijn dat het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan beperken. De Hoge Raad past dit toe in bijvoorbeeld een zaak betreffende de bestuurdersaansprakelijkheid. De Hoge Raad overweegt in die zaak dat het niet vooraf horen van een bestuurder niet wordt gerechtvaardigd door – kort gezegd – het in het algemeen bestaande belang van de ontvanger bij invordering van een belastingschuld.[33] Een vergelijkbare overweging geeft de Hoge Raad ook ten aanzien van de naheffingstermijn.[34] Hierop lijkt een arrest van de Hoge Raad met betrekking tot de verjaringstermijn haaks te staan.[35] Hierin overwoog de Hoge Raad als volgt:

28 HvJ 17 januari 2019, zaak C-310/16, (Dzivev), punt 26; Zie ook: HvJ 5 december 2017, zaak C-42/17, (M.A.S. en M.B.), punt 31 en HvJ 5 juni 2018, zaak C-612/15, (Kolev), punt 51.
29 Annotatie C.J. Hummel bij HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia) in *BNB* 2018/58.
30 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 3.3. e.v.
31 HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan), punt 90 e.v.; HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.4; HR 13 november 2015, nr. 14/05685, *NTFR* 2015/3014, *BNB* 2016/43, r.o. 2.2.2.
32 HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan), punt 90 e.v.
33 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.4.
34 HR 13 november 2015, nr. 14/05685, *NTFR* 2015/3014, *BNB* 2016/43, r.o. 2.2.2.
35 HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20.

"Een dreigende verjaring van de douaneschuld is een grond die kan rechtvaardigen dat de belanghebbende niet voorafgaand aan het uitreiken van de uitnodiging tot betaling in de gelegenheid wordt gesteld te worden gehoord. Gelet op de verjaringstermijn van drie jaar had de Inspecteur een rechtvaardiging om voor de hiervoor bedoelde douaneaangiften de verschuldigde douanerechten na te vorderen zonder belanghebbende eerst te horen en heeft hij dus het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in zoverre niet geschonden."

De Hoge Raad lijkt met deze overweging eerst aan te geven dat een dreigende verjaring een grond kan zijn die een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel rechtvaardigt. Dan moet vervolgens individueel worden getoetst of een dreigende verjaring in die zaak een rechtvaardigingsgrond is. Daarbij moet een direct verband bestaan tussen de dreigende verjaring en de maatregel die het kenbaarmakingsbeginsel beperkt, oftewel of het echt vanwege de dreigende verjaring niet mogelijk was de belanghebbende te horen. Daarvan is mijns inziens bijvoorbeeld geen sprake als de belastingdienst/douane de tijd voorbij laat gaan en te laat aan de slag gaat met het opleggen van het bezwarende besluit. De Hoge Raad legt echter niet een dergelijke individuele toets aan maar lijkt het in het algemeen aanwezig zijn van een verjaringstermijn voldoende te vinden als rechtvaardigingsgrond voor de beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Mijns inziens is deze invulling niet in overeenstemming met de jurisprudentie van het Hof van Justitie.

6.5 Het evenredigheidsbeginsel

De vierde en tevens laatste voorwaarde die artikel 52, eerste lid, van het Handvest stelt aan een beperkende maatregel is dat de maatregel moet voldoen aan de eis van evenredigheid. Het vereiste van evenredigheid houdt in dat sprake moet zijn van evenredigheid tussen maatregel en doel.[36] Voor evenredigheid tussen maatregel en doel moet de maatregel geschikt en noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de legitieme doelstellingen die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, met dien verstande dat, wanneer een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt, terwijl de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan het nagestreefde doel.[37] Het evenredigheidsbeginsel omvat daarmee een drietal vereisten, die van geschiktheid, noodzakelijkheid en evenredigheid *stricto sensu*.[38] Deze vereisten bespreek ik in de paragrafen hierna.

6.5.1 Geschiktheid

Het eerste vereiste van het evenredigheidsbeginsel is de eis van geschiktheid. Geschiktheid houdt in dat een gekozen maatregel geschikt moet zijn om het legitieme doel te bereiken dat aan de maatregel ten grondslag ligt.[39] Dit vereiste sluit maatregelen uit die een

36 Zie bijvoorbeeld: HvJ 23 februari 1983, zaak 66/82, (Fromançais).
37 Zie bijvoorbeeld: HvJ 13 november 1990, zaak C-331/88, (Fedesa), p. 13 en HvJ 5 oktober 1994, zaak C-133/93, (Crispoltoni), p. 41.
38 Emiliou 1996, p. 134; Douma 2007, onder 1; Jans 2000, p. 272 e.v.; Conclusie A-G Poiares Maduro van 13 juli 2006 in de zaak C-434/04 (Ahokainen en Leppik), punt 26; Rivers 2006, p. 178.
39 Sauter 2017; Harbo 2010, onder: The Proportionality Principle and a Weak Rights Regime; zie ook: HvJ 3 oktober 2000, zaak C-58/98, (Corsten), p. 39.

grondrecht beperken zonder dat de maatregel het legitieme doel bevordert.[40]. Het is de vraag in hoeverre het voor aanvang van een maatregel mogelijk is de effectiviteit van de maatregel vast te stellen. Als de maatregel eenmaal is ingevoerd, is dit beter meetbaar. Een rechter toetst daarom vaak niet de werkelijke effectiviteit van de maatregel, maar of het betrokken bestuursorgaan voldoende heeft onderbouwd dat de maatregel effectief *zal zijn*.[41] Het evenredigheidsbeginsel eist niet dat de maatregel een effectiviteit van honderd procent heeft.[42] De maatregel zal het algemene belang wel deels moeten bevorderen. Een mooi voorbeeld kan worden gevonden in de zaak *Schwarz*, waar het afnemen van vingerafdrukken zal helpen bij het voorkomen van paspoortvervalsing en het voorkomen van frauduleus gebruik van niet vervalste paspoorten. Dat een maatregel enig effect zal hebben ten aanzien van het te bereiken doel is over het algemeen wel te voorzien. Een beperkende maatregel zal daarom over het algemeen snel voldoen aan de eis van geschiktheid. De praktische relevantie van het vereiste van geschiktheid is daarmee beperkt. In de door mij geanalyseerde jurisprudentie van het Hof van Justitie over artikel 52 van het Handvest heeft het Hof van Justitie een maatregel nimmer ter zijde geschoven vanwege het niet voldoen aan het geschiktheidsvereiste. Voor fiscale zaken zal het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel, door eerst een aanslag op te leggen en daarna de gelegenheid geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken, over het algemeen geschikt zijn om bijvoorbeeld de inning van de eigen middelen te bevorderen en fraude en misbruik tegen te gaan. Het is niet te verwachten dat een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel zal stranden op het vereiste van geschiktheid.

6.5.2 Noodzakelijkheid

Het tweede vereiste van het evenredigheidsbeginsel is de eis van noodzakelijkheid van de beperkende maatregel. De noodzakelijkheidstoets houdt in dat als er meerdere maatregelen zijn, die op vergelijkbare wijze een legitiem doel bevorderen, die maatregel moet worden gekozen die het minste inbreuk maakt op het beginsel dat de maatregel beperkt.[43] De maatregel mag dus niet verdergaan dan noodzakelijk is.[44] In de zaak *Volker und Schecke* voldoet de maatregel niet aan het vereiste van noodzakelijkheid.[45] Volker en Schecke hebben financiële middelen ontvangen van het Europese Landbouwgarantiefonds. Het bestuursorgaan wilde via een openbare website bekend maken wie welk bedrag uit het fonds had ontvangen. Het Hof van Justitie komt tot de conclusie dat geen evenwichtige afweging is gemaakt, omdat maatregelen denkbaar zijn die een minder ingrijpende aantasting met zich brengen van het recht op bescherming van persoonsgegevens en toch op gelijke wijze het doel van transparantie van het gebruik van overheidsgelden kunnen

40 Alexy 2014, onder: E; HvJ 14 december 2004, zaak C-463/01, (Commissie/Duitsland), punten 80 tot en met 82.
41 Buijze 2009, onder 6.
42 HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), punt 43.
43 Zie: HvJ 19 september 2000, zaken C-177/99 en C-181/99, (Ampafrance en Sanofi), punt 61; HvJ 11 mei 1999, zaak C-350/97, (Monsees), punt 30.
44 HvJ 25 juli 1991, zaak C-76/90, (Säger), punten 15 tot en met 17; HvJ 3 oktober 2000, zaak C-58/98, (Corsten), punt 39; Ginneken, van en Timmerman 2011, onder 7; Alexy 2014, onder: the easier question: violation of the defence right; Harbo 2010, onder: The Proportionality Principle and a Weak Rights Regime.
45 HvJ 9 november 2010, zaken C-92/09 en C-93/09, (Volker und Schecke), punten 74 tot en met 86.

dienen. Er is bijvoorbeeld een maatregel mogelijk die de deelnemers niet bij naam noemt, en op gelijke wijze het doel van transparantie dient. Vorenstaande maakt niet dat het noodzakelijkheidsvereiste vergaande maatregelen altijd tegenhoudt. In de zaak *Deutsches Weintor* is het algehele verbod op bepaalde gezondheidsclaims bij alcoholhoudende drank noodzakelijk om de bescherming van de menselijke gezondheid te verzekeren.[46] Het enkele feit dat een minder belastende maatregel mogelijk is, is niet voldoende voor de conclusie dat de maatregel niet voldoet aan het noodzakelijkheidsvereiste. Daarvoor moet dan ook nog worden vastgesteld dat een minder belastende maatregel wel even doeltreffend de doelstelling moet kunnen verwezenlijken.[47] Het noodzakelijkheidsvereiste komt veel nadrukkelijker aan bod in de jurisprudentie van het Hof van Justitie dan het vereiste van geschiktheid. Een verklaring daarvoor is wellicht niet het feit dat het noodzakelijkheidsvereiste uitdrukkelijk wordt genoemd in artikel 52 van het Handvest, maar is veeleer een gevolg van het feit dat, zoals is aangegeven, aan het criterium van geschiktheid snel is voldaan, terwijl een minder ingrijpende maatregel vaker tot de mogelijkheden zal behoren. Ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel kan bijvoorbeeld worden bedacht dat het niet ter inzage geven van een relevant stuk verdergaat dan noodzakelijk is, als in verband met bijvoorbeeld de privacy van derden kan worden volstaan met het enkel weglakken van enkele passages in dat stuk.

In de zaak *Hassan* komt het noodzakelijkheidsvereiste aan de orde ten aanzien van een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel.[48] Het Gerecht maakt in deze zaak onderscheid tussen enerzijds de initiële plaatsing van Hassan op de lijst van personen waaraan beperkende maatregelen worden opgelegd (plaatsing op terroristenlijst) en anderzijds de handhaving van de naam op de lijst in latere besluiten. Beperking van het kenbaarmakingsbeginsel is bij de initiële plaatsing gerechtvaardigd. De autoriteiten behoeven niet vóór de initiële plaatsing van een persoon of een entiteit op de betrokken lijst de redenen voor deze plaatsing mee te delen, omdat een dergelijke voorafgaande mededeling afbreuk zou doen aan de doeltreffendheid van de bij deze besluiten opgelegde maatregelen tot bevriezing van tegoeden en economische middelen. Bij een voorgenomen besluit tot handhaving van de naam van de betrokken persoon op de betreffende lijst is de bevoegde autoriteit daarentegen wel gehouden voorafgaand aan de vaststelling van dit besluit aan de betrokkene de gegevens mee te delen waarover zij tegen die persoon beschikt, zodat deze persoon zijn rechten kan verdedigen. De beperking is dan niet noodzakelijk, want de tegoeden zijn al bevroren.

Ten aanzien van het noodzakelijkheidsvereiste sta ik nog kort stil bij het arrest *Prequ'Italia*. Hummel leidt uit dit arrest af dat, ten aanzien van alle douanebeschikkingen, het algemeen belang van inning van de eigen middelen, het kenbaarmakingsbeginsel kan beperken

46 HvJ 6 september 2012, zaak C-544/10, (Deutsches Weintor), punt 53; bescherming van de menselijke gezondheid te verzekeren staat in artikel 35 van het Handvest.

47 HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich), punten 54 tot en met 57; HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), punten 46 tot en met 63.

48 GvEA 16 juli 2014, zaak T-572/11, (Hassan), punt 52 e.v.; zie ook: Zie ook: GvEA 13 september 2013, zaak T-383/11, (Makhlouf), punten 38 en 39; HvJ 18 juli 2013, zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, (Kadi II), punten 111 en 112.

(categorale beperking).[49] De vraag is echter of in alle situaties de beperkende maatregel de toets van de noodzakelijkheid kan doorstaan. Dat wil zeggen: is ten aanzien van alle voorgenomen douanebesluiten het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel *noodzakelijk* om de inning van de eigen middelen van de Europese Unie te borgen? Als dat zo is, dan zou de conclusie moeten worden getrokken dat de Uniewetgever met de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU een regeling in het leven heeft geroepen die in alle gevallen moet worden beperkt. Mijns inziens is dat geen juiste conclusie.

6.5.3 Het vereiste van evenredigheid stricto sensu

Als de beperkende maatregel geschikt en noodzakelijk is, dient de beperkende maatregel te voldoen aan het derde vereiste van het evenredigheidsbeginsel, het vereiste van evenredigheid *stricto sensu*. Bij het toetsen of een beperkende maatregel voldoet aan het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* vindt de weging tussen concurrerende beginselen plaats. Deze toets was in het verleden sporadisch terug te vinden in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Na de invoering van artikel 52 van het Handvest is dit vereiste evenwel in bijna elk arrest van het Hof van Justitie over artikel 52 van het Handvest, in meer of mindere mate, terug te vinden.[50] Evenredigheid *stricto sensu* houdt in dat een beperkende maatregel alleen mag worden toegepast wanneer het legitieme doel, dat wordt vertegenwoordigd door het concurrerende beginsel dat met de maatregel wordt gediend, de negatieve beperkende gevolgen voor één of meer andere beginselen kan rechtvaardigen.[51] Bij dit vereiste is, anders dan bij de vereisten van geschiktheid en noodzakelijkheid, geen eenduidige norm beschikbaar. Wel zijn er drie uitgangspunten bij het wegen van beginselen: 1) de motiveringsplicht van de rechtsvormers en rechtstoepassers, 2) de consistentie van de rechtsvormers en rechtstoepassers en 3) het feit dat beginselen een begingewicht hebben (paragraaf 3.4). Deze uitgangspunten neem ik mee bij het analyseren van de jurisprudentie van het Hof van Justitie van na de invoering van het Handvest ten aanzien van het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* (paragraaf 6.5.3.a.1).

Voor het doorgronden van het kenbaarmakingsbeginsel is theoretische kennis van beginselen noodzakelijk (hoofdstuk 3). De kennis van beginselen en de functie van het kenbaarmakingsbeginsel hebben geholpen bij het vaststellen van het beschermingsniveau van het kenbaarmakingsbeginsel (hoofdstuk 5). In hoofdstuk 3 is naar voren gekomen dat beginselen met andere beginselen kunnen concurreren. Andere beginselen, waaronder algemene belangen van een lidstaat, zoals het innen van belastingen, kunnen het kenbaarmakingsbeginsel beperken. Daarom ben ik na het vaststellen van de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel in dit hoofdstuk een onderzoek gestart naar het beperken van beginselen in het algemeen en zal ik later in dit hoofdstuk het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel onderzoeken.

---

49 Annotatie C.J. Hummel bij HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia) in *BNB* 2018/58; zie ook paragraaf 6.3 van dit proefschrift.

50 Een voorbeeld waarbij het Hof van Justitie voor de inwerkingtreding van het Handvest wel toetst aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* is de zaak *Dokter*: HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter); Zie ook: Prechal 2010, onder 2.

51 Sauter 2017.

Voor het wegen van concurrerende beginselen is nog meer theoretische kennis van beginselen nodig. Alexy legt met zijn 'Law of Balancing' – net als Dworkin en Barak, maar ook het Hof van Justitie en artikel 52 van het Handvest – expliciet een verband tussen concurrerende beginselen en het evenredigheidsbeginsel.[52] De 'Law of Balancing' gebruik ik als structurerend instrument om de arresten van het Hof van Justitie met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* te analyseren. Ook de vraag welk beginsel voorrang heeft in de situatie dat concurrerende beginselen van grofweg een gelijk gewicht zijn, kan vanuit de 'Law of Balancing' worden beantwoord. Daarom onderzoek ik eerst Alexy's 'Law of Balancing' (paragraaf 6.5.3.a). Vervolgens analyseer ik aan de hand van de 'Law of Balancing' de jurisprudentie van het Hof van Justitie ten aanzien van het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* van na de inwerkingtreding van het Handvest (paragraaf 6.5.3.a.1) en bekijk ik of de door Den Houdijker geformuleerde rode draden over de wijze waarop het Hof van Justitie omgaat met het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* nog steeds kunnen worden onderkend, of ze nader kunnen worden ingevuld en of ze moeten worden aangepast of aangevuld (paragraaf 6.5.3.a.2). Het uiteindelijke doel is het opstellen van een omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel en door middel van de omstandighedencatalogus te onderzoeken welke beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel wel of niet mogelijk zijn (paragraaf 6.6).

6.5.3.a Het vereiste van evenredigheid stricto sensu en de theorie van Alexy: de 'Law of Balancing'

Alexy stelt het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* gelijk aan wat hij aanduidt als de 'Law of Balancing'.[53] Alexy beschrijft de 'Law of Balancing' als:

> *"The greater the degree of non-satisfaction of, or detriment to, one principle, the greater must be the importance of satisfying the other."*[54]

Alexy geeft de 'Law of Balancing' (vereenvoudigd) weer met de gewichtsformule:[55]

$$W_{i,j} = \frac{I_i}{I_j}$$

Vergelijking 1[56]

Deze gewichtsformule kan worden gebruikt om te bepalen welk beginsel voorgaat, als in een specifiek geval beginselen met elkaar concurreren. Het gebruik van de wiskundige

52 Dworkin 1978; Barak 2012; Pauwels 2009, onder 3.5.5: Pauwels ziet de theorie van Alexy als een ideaal voor het wegen van beginselen.

53 Alexy, 2010, onder Postscript.

54 Alexy 2010, p. 102; vertaling: Hoe groter de mate van het niet-vervullen van het ene beginsel, des te groter moet het belang zijn van het vervullen van het andere beginsel.

55 Alexy 2010, p. 401 e.v.

56 Alexy 2010, p. 408: Alexy formuleert de gewichtsformule $WP_{i,j}C = (IP_iC)/(SP_jC)$ en in simpelere vorm in Alexy 2005, p. 575 als $W_{i,j} = I_i/I_j$. I_i is het gewicht van de inbreuk op beginsel i en I_j het gewicht te voldoen aan beginsel j en $W_{i,j}$ het quotiënt van deze gewichten (het resultaat van de deling). De beginselen i en j zijn twee met elkaar concurrerende beginselen.

notatie van Alexy's 'Law of Balancing' is voor dit onderzoek niet noodzakelijk. Daarom vereenvoudig ik de notatie ten behoeve van de leesbaarheid als volgt:

$$C = \frac{a}{b}$$

Vergelijking 2

Alexy onderscheidt bij de 'Law of Balancing' drie stappen, die in de formule worden vertegenwoordigd door de letters a, b en C.

Stap 1: het vaststellen van a
De eerste stap is het gemotiveerd vaststellen van de teller, het gewicht a, van de inbreuk op het eerste beginsel (A).[57] Afhankelijk van de omstandigheden kan het gewicht van eenzelfde inbreuk, bijvoorbeeld het geheel beperken van het kenbaarmakingsbeginsel, anders uitvallen. Als boeten spelen, heeft een inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel wellicht een ander (begin)gewicht dan wanneer bijvoorbeeld geen boeten spelen. Zo kunnen veel verschillende feiten en omstandigheden een rol spelen bij het vaststellen van het gewicht van een inbreuk op een beginsel. Dat beginselen een begingewicht hebben, is dus relevant voor het vaststellen van gewicht a. Als later wordt bezien of voor het kenbaarmakingsbeginsel een omstandighedencatalogus kan worden opgesteld, vertegenwoordigt gewicht a het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel.

Stap 2: het vaststellen van b
De tweede stap is het gemotiveerd vaststellen van de noemer, het gewicht b, van het vervullen van het concurrerende beginsel (B) door het nemen van de beperkende maatregel.[58] Bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken komt dit neer op bijvoorbeeld het bepalen van het gewicht dat moet worden toegekend aan het belang van het heffen en innen van belastingen of het bestrijden van belastingfraude/misbruik waarbij de specifieke feiten en omstandigheden een rol spelen. Het ene concurrerende belang kan van een ander gewicht zijn dan een ander concurrerend belang.

De stappen 1 en 2 kunnen worden gekoppeld aan twee van de uitgangspunten die Pauwels heeft geformuleerd voor het werken met beginselen (paragraaf 3.4). Het uitgangspunt dat beginselen een begingewicht hebben dat afhankelijk is van de specifieke feiten en omstandigheden en het uitgangspunt dat rechtsvormers een besluit moeten motiveren. Het laatste uitgangspunt komt tot uitdrukking in het feit dat de gewichten van a en b *gemotiveerd* moeten worden vastgesteld.

Stap 3: het vaststellen van C
De derde stap is het vaststellen of het belang van vervulling van het concurrerende beginsel B de inbreuk op het eerste beginsel A rechtvaardigt. De derde stap presenteert het concrete

57 Aangezien het gewicht van de inbreuk van het eerste beginsel wordt afgekort als a, wordt het eerste beginsel aangeduid als beginsel A. Gewicht a hoort bij beginsel A.
58 Aangezien het gewicht van het voldoen aan het concurrerende beginsel wordt aangeduid met b, wordt het bijbehorende beginsel aangeduid als B. Gewicht b hoort bij beginsel B.

gewicht van beginsel A relatief ten opzichte van het concurrerende beginsel B. De derde stap geeft daarmee het antwoord op de vraag of beginsel A mag worden beperkt door het daarmee concurrerende beginsel B. De stappen één en twee leveren daarmee de motivering op waaruit stap drie, C, de conclusie, logisch moet volgen. Als de eerste twee stappen zijn gemotiveerd en de conclusie daaruit logisch voortvloeit, wordt voldaan aan de door Pauwels geformuleerde motiveringsplicht bij het gebruik van beginselen. Als bij gelijke feiten en omstandigheden rechtsvormers en rechtstoepassers consistent zijn, dan wordt aan de drie uitgangspunten voor het gebruik van beginselen voldaan (zie ook paragraaf 3.4).

In de eerste twee stappen moeten gewichten worden toegekend aan de inbreuk op beginsel A en het voldoen aan beginsel B. Voor het toekennen van die gewichten gebruikt Alexy een triadisch systeem. Alexy kent daarbij eerst de gewichten 'licht', 'gemiddeld' en 'zwaar' toe, waarna Alexy deze taalkundige gewichten omzet in rekenkundige gewichten: 1, 2 en 4. Dit systeem van Alexy is daarmee heel grof. Een fijnmaziger (genuanceerder) systeem met meer dan drie mogelijke gewichten voor de concurrerende beginselen kan worden bepleit. Echter, al eerder is de onvergelijkbaarheid van beginselen besproken (paragraaf 2.5). De onvergelijkbaarheid van beginselen houdt in dat het vellen van een rationeel oordeel over het gewicht van concurrerende beginselen moeilijk dan wel niet onmogelijk is, omdat beginselen niet onder een gemeenschappelijke noemer zijn te scharen. Beginselen zijn naar hun aard zeer verschillend en variëren in de mate waarin zij kunnen worden geconcretiseerd. Een verfijnder systeem met meer onderscheid in gewichten zou de illusie wekken dat de gewichten van concurrerende beginselen wel met een hoge mate van nauwkeurigheid kunnen worden vastgesteld en zou daarmee de onvergelijkbaarheid van beginselen ontkennen.[59] Dit leidt ertoe dat ik voor het onderzoek aansluit bij het grovere triadische systeem dat Alexy heeft ontwikkeld. Met gebruikmaking van een triadisch systeem zijn er, afhankelijk van de beargumenteerde gewichten van de inbreuk op beginsel A en het voldoen aan beginsel B, negen mogelijke uitkomsten van de 'Law of Balancing':[60]

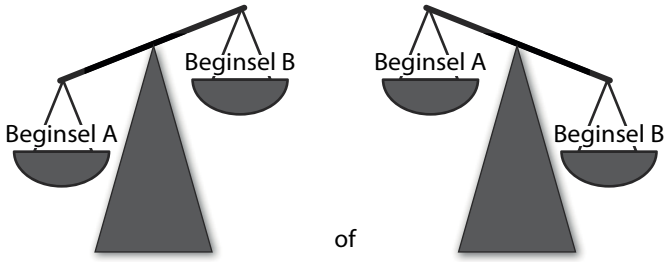
C		b		
		Licht	Gemiddeld	Zwaar
a	Licht	1	1/2	1/4
	Gemiddeld	2	1	1/2
	Zwaar	4	2	1

Tabel 1

De uit de weging voortvloeiende conclusie (C) vormt in zes van de negen gevallen geen probleem. Bij een uitkomst van 2 of 4 is het gewicht van de inbreuk op beginsel A groter dan het gewicht van het algemeen belang dat met de beperkende maatregel wordt gediend en is beperking van beginsel A niet gerechtvaardigd (a is groter dan b, dus beginsel A gaat voor beginsel B, linker afbeelding van figuur 13). De situatie waarbij de uitkomst 1/2 of

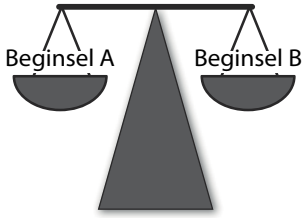
59 Alexy 2010, p. 412 en 413.
60 Alexy 2010, p. 410 en Nieuwenhuis 2015, onder 2.3.

1/4 is, geeft aan dat beperking van beginsel A wel gerechtvaardigd is (a is kleiner dan b, dus het concurrerende beginsel B gaat voor beginsel A, rechter afbeelding van figuur 13).



Figuur 13

De 'Law of Balancing' maakt duidelijk dat ook moet worden bezien of beginsel A mag worden beperkt als het gewicht van de inbreuk op beginsel A en het gewicht te voldoen aan beginsel B gelijk zijn (dezelfde orde van grootte):



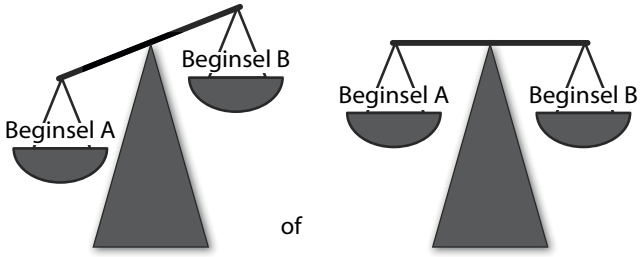
Figuur 14

De vraag hoe moet worden omgegaan met een patstelling zou zonder het gebruik van een formule minder pregnant op de voorgrond treden, maar is wel van groot belang. Bij een fijnmaziger systeem is een patstelling wellicht minder van belang, omdat deze minder vaak zal voorkomen. In dat geval kan een iets groter gewicht van de inbreuk op het ene beginsel worden vastgesteld ten opzichte van het gewicht te voldoen aan het andere beginsel. Zoals hiervoor is besproken, is een dergelijk fijnmazig systeem bij concurrerende beginselen echter niet mogelijk, waardoor een patstelling een uitkomst is die van belang is en bij het gebruik van een triadisch systeem met regelmaat zal voorkomen.

Alexy lijkt twee verschillende uitkomsten van een patstelling te verdedigen.[61] In eerste instantie geeft Alexy aan dat het beperken van een beginsel alleen mogelijk is als het gewicht van de noemer groter is dan het gewicht van de teller (alleen beperking mogelijk bij uitkomsten van 1/2 en 1/4). Later bepleit Alexy dat een beperking van een beginsel ook mogelijk is bij een patstelling.[62] Wat mijns inziens de gevolgen zijn van een patstelling bespreek ik hierna aan de hand van het recht op leven (artikel 2 van het Handvest). De

61 Alexy 1979 en Alexy 2010, p. 410 e.v.
62 Alexy 2010, p. 410 e.v.

aanname dat een inbreuk op het recht op leven ten minste kwalificeert als zwaar, zal tot weinig discussie leiden. Maatregelen die een inbreuk maken op het recht op leven (zoals de doodstraf of abortus) ten faveure van een concurrerend beginsel kan, vanuit de aanname dat het gewicht van de inbreuk op het recht van leven zwaar is slechts tot twee mogelijke uitkomsten leiden:



Figuur 15

De weging van de concurrerende beginselen kan daarmee vanuit de vraag of het beperken van het recht op leven mogelijk is in het gunstigste geval leiden tot een patstelling. In de situatie dat het recht op leven zwaarder weegt, is een beperking niet mogelijk. Als een patstelling een inbreuk op een beginsel niet toelaat, leidt dat ertoe dat een beperking van een beginsel waarvan het gewicht van de inbreuk als zwaar kwalificeert nooit mogelijk is. Het uitsluiten van de beperkingen bij een patstelling lijkt niet overeen te komen met het Uniebeleid en de cultuur van de diverse lidstaten. Het Uniebeleid verzet zich weliswaar tegen de doodstraf, maar abortus lijkt een genuanceerder verhaal.[63] De Europese Unie laat wetgeving rondom abortus uitdrukkelijk aan de lidstaten, die vanuit hun eigen cultuur op deze terreinen vrijheid hebben.[64] Een uitkomst waarbij vrijheid bestaat voor de lidstaten, is alleen mogelijk als bij een patstelling een beperking van een beginsel mogelijk is. In de literatuur wordt bepleit dat, vanuit een democratisch gedachtegoed, deze visie de juiste is.[65] Deze laatste visie past mijns inziens bij het feit dat lidstaten vrijheid hebben en bestuursorganen discretionaire bevoegdheden hebben, hetgeen in overeenstemming is met de aard van beginselen.[66] Een dergelijke visie komt ook naar voren in de conclusie van A-G Van Gerven in de zaak *Society for the Protection of Unborn Children Ireland vs.*

63 De EU stelt afschaffing van de doodstraf als voorwaarde voor lidmaatschap. Een de facto afschaffing waarbij de doodstraf nog wel voorkomt in het wetboek, maar niet meer wordt uitgevoerd is aanvaardbaar. Dit is ook opgenomen in artikel 2, tweede lid, van het Handvest. Zie ook de protocollen 6 (verbod op doodstraf buiten oorlogstijd) en 13 (totaal verbod) bij EVRM.

64 De motie 2013/2040(INI) on Sexual and Reproductive Health and Rights (met daarin het recht op vrije abortus) is in 2013 voor het Europese Parlement gebracht. Het Europese Parlement stemde met een krappe meerderheid tegen het wetsvoorstel. De tegenstanders vonden dat abortus een bevoegdheid is van de lidstaten.

65 Pulido 2006, onder 3.

66 Mol, de, e.a. 2012, onder 3.4: "Zoals gezegd zullen beginselen naar hun aard een ruime handelings- en beoordelingsvrijheid voor de uitvoerende en wetgevende overheidsorganen meebrengen. Dit impliceert een terughoudende opstelling van de rechter." en "Hoe nauwgezetter de norm is des te minder terughoudendheid van de rechter geboden zal zijn. Mogelijk zal de aanwezigheid van concretisering in wetgeving ook van invloed zijn op de intensiteit van de toetsing."

Grogan.[67] Vertegenwoordigers van studentenverenigingen verspreiden in Ierland informatie over in een andere lidstaat gelegen klinieken waar medische zwangerschapsafbrekingen worden verricht. De Ierse grondwet verbiedt het helpen van Ierse zwangere vrouwen om naar het buitenland te reizen om er abortus te laten verrichten door onder meer het verspreiden van naam en adres van een of meer klinieken waar abortussen worden verricht. Uit de overwegingen van de advocaat-generaal is af te leiden dat aan de lidstaten bij cultuurgebonden belangen beleidsvrijheid toekomt. De zaak Sayn-Wittgenstein lijkt deze visie te bevestigen.[68] In deze zaak overweegt het Hof van Justitie dat de specifieke omstandigheden die een beroep op het begrip openbare orde kunnen rechtvaardigen, naar lidstaat en tijdstip kunnen verschillen. Mijn conclusie is – gelet op het vorenstaande – dat bij een patstelling een beperkende maatregel is toegestaan.

Alexy's 'Law of Balancing' is een structurerend instrument bij het wegen van beginselen. De 'Law of Balancing' laat zien welke vragen dienen te worden beantwoord bij het wegen van concurrerende beginselen. Het vaststellen van de gewichten a en b moeten worden gemotiveerd en de conclusie of een beperking is toegestaan moet uit die motivering voortvloeien. Het gebruik van de 'Law of Balancing' dwingt rechtsvormers en rechtstoepassers tot een motivering die goed doordacht en helder is.[69] De 'Law of Balancing' geeft geen voorspelling over de mogelijke uitkomst van een strijd tussen concurrerende beginselen. Daarbij kan het opstellen van een omstandighedencatalogus helpen. Ik gebruik de 'Law of Balancing' hierna om de jurisprudentie van het Hof van Justitie van na de invoering van het Handvest te analyseren ten aanzien van het vereiste van evenredigheid *stricto sensu*. Hierdoor kunnen inzichten worden verkregen over de wijze waarop het Hof van Justitie omgaat met het wegen van concurrerende beginselen.

6.5.3.a.1 Analyse van de jurisprudentie Hof van Justitie

Ik heb overwegingen van het Hof van Justitie met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* geanalyseerd in de arresten van het Hof van Justitie van na de inwerkingtreding van het Handvest. Ik heb daarbij met behulp van Alexy's 'Law of Balancing' onderzocht in hoeverre de arresten informatie geven over het gewicht van de inbreuk op een beginsel (gewicht a) en het gewicht van het vervullen van het concurrerende beginsel (gewicht b). Vervolgens heb ik onderzocht of de conclusie (C) logisch uit de motivering voortvloeit. Aangezien een beperkt aantal belastingarresten over artikel 52 van het Handvest bestaat, heb ik in de analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie ook niet-fiscale arresten betrokken. Op die manier kan inzicht worden verkregen in de omstandigheden die in zijn algemeenheid bij een weging van beginselen een rol kunnen spelen. Daarnaast kan langs die weg worden onderzocht of de arresten van het Hof van Justitie voldoen aan de uitgangspunten voor het gebruik van beginselen (begingewicht, motiveringsvereiste en het vereiste van consistentie). Ten slotte kan worden bezien in hoeverre de analyse informatie geeft ten aanzien van het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken. De

67 Conclusie A-G Van Gerven van 11 juni 1991 in de zaak C-159/90, (Society for the Protection of Unborn Children Ireland), punt 26.

68 HvJ 22 december 2010, zaak C-208/09, (Sayn-Wittgenstein), punt 87; zie ook: Kumm 2004, p. 588.

69 Peers e.a. 2014, p. 1085.

bevindingen heb ik hierna in een schema weergegeven. Daarbij heb ik bezien of op basis van de motivering van het Hof van Justitie aan een gewicht een nummering van Alexy kan worden toegekend (tweede en derde kolom). Aan de hand van de uitkomst die het Hof van Justitie aan de afweging geeft, heb ik in de vierde kolom aangegeven wat de afweging voor numerieke uitkomst zou moeten krijgen op basis van de theorie van Alexy. In de vijfde kolom heb ik weergegeven welke omstandigheden blijkens de motivering van het Hof van Justitie een rol hebben gespeeld bij de weging van de concurrerende beginselen. Deze omstandigheden kunnen een rol spelen bij het opstellen van een omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel. Ten slotte is in de laatste kolom opgenomen of mijns inziens de conclusie logisch voortvloeit uit de motivering. In paragraaf 6.5.3.a.2 worden de conclusies die ik uit onderstaand schema afleid, besproken aan de hand van een achttal rode draden die Den Houdijker onderkent met betrekking tot de wijze waarop het Hof van Justitie beginselen weegt. Deze acht rode draden heb ik daarbij gegroepeerd aan de hand van Alexy's Law of Balancing. De geanalyseerde omstandigheden van onderstaande arresten van het Hof van Justitie (vijfde kolom) komen vervolgens terug bij het opstellen van de omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.6).

Arrest Hof van Justitie	**Beginsel A en het gewicht van de inbreuk op dat beginsel (gewicht a)**	**Beginsel B en het gewicht van het vervullen van dit beginsel (gewicht b)**	**Conclusie of de beperking is toegestaan (C)**	**Omstandigheden die van invloed zijn op het gewicht van a of b**	**Opmerkingen**
1. ASNEF[1]	– De bescherming van het privéleven (artikel 7 van het Hv). – De bescherming van persoonsgegevens (artikel 8 van het Hv). – Blijkens punt 45 van het arrest betreft het een *grotere* aantasting. Gewicht a is 2 of 4?	– Het vrije verkeer van persoonsgegevens. – Gewicht b is onbekend.	De beperking is niet toegestaan. C moet groter zijn dan 1.	Onbekend.	De conclusie vloeit niet logisch voort uit de motivering, omdat gewicht b niet bekend is.
2. Scarlet Extended[2]	– De bescherming van de vrijheid van ondernemerschap (artikel 16 van het Hv). – In punt 48 van het arrest wordt gesproken over een "ernstige" beperking. Gewicht a is 4.	– De bescherming auteursrechten (artikel 17 van het Hv). – Gewicht b is onbekend.	De beperking mag niet. C moet groter zijn dan 1.	De reikwijdte van de maatregel. De verplichting is permanent, duur en ingewikkeld.	De conclusie vloeit niet logisch voort uit de motivering, omdat gewicht b niet bekend is.

Arrest Hof van Justitie	**Beginsel A en het gewicht van de inbreuk op dat beginsel (gewicht a)**	**Beginsel B en het gewicht van het vervullen van dit beginsel (gewicht b)**	**Conclusie of de beperking is toegestaan (C)**	**Omstandigheden die van invloed zijn op het gewicht van a of b**	**Opmerkingen**
3. Bonnier Audio[3]	– De bescherming van persoonsgegevens (artikel 8 van het Hv). – Onder punt 58 van het arrest wordt gesproken over een kleine beperking. Gewicht a is dan 1.	– De bescherming van het intellectuele eigendom (artikel 17 van het Hv). – Gewicht b is onbekend.	De beperking mag, dus C moet kleiner of gelijk zijn aan 1.	De reikwijdte van de maatregel. De maatregel betreft een individuele inbreuk in zeer specifieke omstandigheden.	Nu gewicht a 1 is, kan C nooit groter worden dan 1. Gewicht b is dan niet relevant voor de conclusie. De conclusie volgt daarmee logisch uit de motivering.
4. Deutsches Weintor[4]	– De bescherming van de vrijheid van beroep en recht om te werken (artikel 15 van het Hv). – De bescherming van vrijheid van ondernemerschap (artikel 16 van het Hv). – Gewicht a is onbekend.	– De bescherming van de gezondheid (artikel 35 van het Hv). – Uit de punten 45 en 52 van het arrest blijkt een hoog niveau van bescherming van de gezondheid. Gewicht b is 4.	De beperking mag, dus C moet kleiner of gelijk zijn aan 1.	Bescherming van de gezondheid leidt snel tot het gewicht zwaar.	Nu gewicht b 4 is, zal C nooit groter worden dan 1. Gewicht a is dan niet relevant voor de conclusie. De conclusie volgt daarmee logisch uit de motivering.
5. Sky Österreich[5]	– De bescherming van de vrijheid van ondernemerschap (artikel 16 van het Hv). – Het recht op eigendom (artikel 17 van het Hv). – Uit de punten 49 en 62 van het arrest kan worden afgeleid dat de inbreuk niet als zwaar wordt gekwalificeerd. Gewicht a is 1 of 2.	– De bescherming van de vrijheid van meningsuiting (artikel 11 van het Hv). – Blijkens de punten 32 en 65 is dit belang groot. Gewicht b is 4.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	Reikwijdte van de maatregel en de omvang in de tijd.	Nu gewicht b 4 is, zal C nooit groter worden dan 1. Gewicht a is dan niet relevant voor de conclusie. De conclusie volgt daarmee logisch uit de motivering.

Arrest Hof van Justitie	**Beginsel A en het gewicht van de inbreuk op dat beginsel (gewicht a)**	**Beginsel B en het gewicht van het vervullen van dit beginsel (gewicht b)**	**Conclusie of de beperking is toegestaan (C)**	**Omstandigheden die van invloed zijn op het gewicht van a of b**	**Opmerkingen**
6. McDonagh[6]	– De bescherming van de vrijheid van ondernemerschap (artikel 16 van het Hv) – Het recht op eigendom (artikel 17 van het Hv). – Gewicht a is onbekend.	– De bescherming van consumenten (artikel 38 van het Hv). – Blijkens punt 63 van het arrest wordt hieraan een hoog niveau van bescherming toegekend. Gewicht b is 4.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	Consumenten-bescherming wordt als belangrijk gezien.	Nu gewicht b 4 is, zal C nooit groter worden dan 1. Gewicht a is dan niet relevant voor de conclusie. De conclusie volgt daarmee logisch uit de motivering.
7. Kadi II[7]	– De bescherming van de rechten van de verdediging. – Uit punt 132 van het arrest blijkt dat sprake is van een belangrijke negatieve weerslag. Gewicht a is 2 of 4.	– De bescherming van de staatsveiligheid. – Gewicht b is onbekend.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	Bestrijding van terrorisme is belangrijk.	De bescherming van de staatsveiligheid zal een gewicht van 4 moeten hebben. Dit blijkt niet uit het arrest, maar ligt wellicht impliciet verborgen in het doel van de maatregel, het bestrijden van terrorisme in de huidige tijd.

Arrest Hof van Justitie	**Beginsel A en het gewicht van de inbreuk op dat beginsel (gewicht a)**	**Beginsel B en het gewicht van het vervullen van dit beginsel (gewicht b)**	**Conclusie of de beperking is toegestaan (C)**	**Omstandigheden die van invloed zijn op het gewicht van a of b**	**Opmerkingen**
8. Schwarz[8]	– De bescherming van het privéleven (artikel 7 van het Hv) – De bescherming van persoonsgegevens (artikel 8 van het Hv). – Het gewicht is gemiddeld of misschien wel zwaar. Gewicht a is 2 of 4.	– Het algemeen belang van voorkoming van paspoortvervalsing en voorkoming van frauduleus handelen. – In punt 58 van het arrest wordt aangegeven dat vingerafdrukken een bijzondere rol vervullen. Gewicht b is 2 of 4.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	Onbekend.	Het Hof van Justitie geeft in deze uitspraak weinig duidelijkheid over het gewicht van de beide belangen. De conclusie dat de beperking gerechtvaardigd is, vloeit niet logisch voort uit de motivering.

Arrest Hof van Justitie	**Beginsel A en het gewicht van de inbreuk op dat beginsel (gewicht a)**	**Beginsel B en het gewicht van het vervullen van dit beginsel (gewicht b)**	**Conclusie of de beperking is toegestaan (C)**	**Omstandigheden die van invloed zijn op het gewicht van a of b**	**Opmerkingen**
9. UPC[9]	– De bescherming van de vrijheid van meningsuiting (artikel 11 van het Hv) – De vrijheid van ondernemerschap (artikel 16 van het Hv). – In punt 50 wordt overwogen dat de maatregel aanmerkelijke gevolgen kan hebben of moeilijke en complexe oplossingen kan vergen. Aangezien in latere punten duidelijk wordt dat een grotere inbreuk mogelijk is, leid ik hier voorzichtig uit af dat deze inbreuk op gemiddeld tot zwaar moet worden gesteld. Gewicht a is 2, maar misschien ook 4.	– De bescherming van auteursrechten (artikel 17 van het Hv). – Volgens punt 31 van het arrest biedt de richtlijn een hoog beschermingsniveau. Gewicht b is 4.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	De reikwijdte van de maatregel.	Nu gewicht b 4 is, zal C nooit groter worden dan 1. Gewicht a is dan niet relevant voor de conclusie. De conclusie volgt daarmee logisch uit de motivering.

Arrest Hof van Justitie	**Beginsel A en het gewicht van de inbreuk op dat beginsel (gewicht a)**	**Beginsel B en het gewicht van het vervullen van dit beginsel (gewicht b)**	**Conclusie of de beperking is toegestaan (C)**	**Omstandigheden die van invloed zijn op het gewicht van a of b**	**Opmerkingen**
10. Google Spain[10]	– De bescherming van de vrijheid van meningsuiting (artikel 11 van het Hv). – In punt 98 van het arrest wordt gesproken van een overwegend belang. Dit suggereert mijns inziens een kwalificatie van gemiddeld. Gewicht a is 2.	– De bescherming van het privéleven (artikel 7 van het Hv). – De bescherming van persoonsgegevens (artikel 8 van het Hv). – Uit de punten 80, 81 en 87 blijkt dat sprake is van een groot belang. Gewicht b is 4.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	De reikwijdte van de maatregel. Het gaat om individuele gevallen.	Nu gewicht b 4 is, zal C nooit groter worden dan 1. Gewicht a is dan niet relevant voor de conclusie. De conclusie volgt daarmee logisch uit de motivering.
11. Spasic[11]	– Het ne bis in idem-beginsel (artikel 50 van het Hv). – Gewicht a is onbekend.	– Het algemeen belang van bestrijding van criminaliteit. – Gewicht b is onbekend.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	Onbekend.	De conclusie volgt niet logisch uit de motivering nu de gewichten van de concurrerende beginselen niet bekend zijn.
12. Prequ'Italia[12]	– Het kenbaarmakingsbeginsel. – Gewicht a is onbekend.	– De inning van de eigen middelen. – Gewicht b is onbekend.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	Compenserende maatregelen.	De conclusie volgt niet logisch uit de motivering nu de gewichten van de concurrerende beginselen niet bekend zijn.
13. PI[13]	– De eerbiediging van de rechten van de verdediging, het motiveringsvereiste. – Van bijzonder belang bij toetsing of een beperking proportioneel is. Gewicht a is 4.	– Beginsel B is onbekend – Gewicht b is onbekend.	De beperking mag. C moet dus kleiner of gelijk zijn aan 1.	Geen algemeen belang voor de beperking bekend.	Zonder concurrerend belang is een beperking niet toegestaan. De conclusie volgt logisch uit de motivering.

Arrest Hof van Justitie	**Beginsel A en het gewicht van de inbreuk op dat beginsel (gewicht a)**	**Beginsel B en het gewicht van het vervullen van dit beginsel (gewicht b)**	**Conclusie of de beperking is toegestaan (C)**	**Omstandigheden die van invloed zijn op het gewicht van a of b**	**Opmerkingen**
14. Asociația de Proprietari bloc M5A-ScaraA[14]	– De bescherming van persoonsgegevens (artikel 8 van het Hv).	– Het algemeen belang van veiligheid van goederen en personen en het voorkomen van strafbare feiten en het tegengaan van diefstal, inbraak en vandalisme	Aan de nationale rechter	N.v.t.	N.v.t.

1 HvJ 24 november 2011, zaken C-468/10 en C-469/10, (ASNEF).
2 HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended).
3 HvJ 19 april 2012, zaak C-461/10, (Bonnier Audio).
4 HvJ 6 september 2012, zaak C-544/10, (Deutsches Weintor).
5 HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich).
6 HvJ 31 januari 2013, zaak C-12/11, (McDonagh).
7 HvJ 18 juli 2013, zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, (Kadi II).
8 HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz).
9 HvJ 27 maart 2014, zaak C-314/12, (UPC).
10 HvJ 13 mei 2014, zaak C-131/12, (Google Spain).
11 HvJ 27 mei 2014, zaak C-129/14 PPU, (Spasic).
12 HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia).
13 HvJ 8 mei 2019, zaak C-230/18, (PI).
14 HvJ 11 december 2019, zaak C-708/18, (Asociația de Proprietari bloc M5A-ScaraA).

Tabel 2

6.5.3.a.2 Rode draden

Den Houdijker heeft ten aanzien van het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* in 2013 (vooral op grond van arresten van vóór de inwerkingtreding van het Handvest) een achttal rode draden onderkend met betrekking tot de wijze waarop het Hof van Justitie beginselen weegt.[70] Deze worden hierna kort weergegeven.

1. Er wordt veel waarde gehecht aan het doel waarvoor de maatregel een inbreuk maakt op een fundamenteel recht.
2. Borging van het Unierecht staat voorop.
3. Er is een voorkeur voor geschilbeslechting door het geven van algemene, bij herhaling toepasbare regels.

70 Zie voor de verschillende door Den Houdijker geformuleerde rode draden: Houdijker, den, 2012, p. 570-574.

4. Indien mogelijk bestaat een voorkeur voor een concrete uitkomst van de weging.
5. Er wordt soms impliciet aandacht besteed aan de weging van concurrerende beginselen.
6. Het conflict tussen concurrerende beginselen wordt veelal aangevlogen vanuit de ernst van de inbreuk.
7. De vereisten van geschiktheid en noodzakelijkheid nemen een belangrijke plaats in.
8. Er wordt aandacht besteed aan de verhouding tussen het Hof van Justitie en de lidstaten.

Hierna wordt bezien of deze rode draden nog steeds kunnen worden onderkend, of ze nader kunnen worden ingevuld en of ze moeten worden aangepast of aangevuld. Ik bespreek deze rode draden, die veelal ook in de door mij onderzochte jurisprudentie van het Hof van Justitie zichtbaar zijn, in de volgorde die de analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie oproept in het kader van de 'Law of Balancing' (algemene rode draden, rode draden ten aanzien van gewicht a, rode draden ten aanzien van gewicht b, rode draden ten aanzien van conclusie C).

Algemene rode draden (nrs. 2, 3, 4, 7 en 8):
Den Houdijker brengt naar voren dat bij het Hof van Justitie de borging van het Unierecht altijd voorop staat (tweede rode draad) en dat, zodra het kan, het Hof van Justitie zal overgaan tot het interpreteren van het Unierecht waarin het Hof van Justitie het fundamentele rechtenvraagstuk zal verwerken. Dit uitgangspunt is ook herkenbaar in de voor dit onderzoek geanalyseerde jurisprudentie van het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie heeft daarbij een voorkeur voor een geschilbeslechting via het geven van algemene, bij herhaling toepasbare regels (derde rode draad van Den Houdijker). Deze rode draad is goed zichtbaar in de jurisprudentie van na het inwerking treden van het Handvest. Zichtbaar is dat het Hof van Justitie steeds algemene regels formuleert. Zo overweegt het ten aanzien van de evenredigheidstoets *stricto sensu* steeds dat de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties een juist evenwicht moeten verzekeren tussen de concurrerende rechten. Ook zijn algemene regels zichtbaar ten aanzien van bijvoorbeeld de vereisten van geschiktheid en noodzakelijkheid. Deze algemene regels staan een meer zaakgerichte benadering niet in de weg (vierde rode draad van Den Houdijker). Het Hof van Justitie kiest in veel zaken die zien op artikel 52 van het Handvest voor een concrete uitkomst van de voorgelegde zaak. Alleen in de zaken *Visnapuu, WebMindLicenses en Asociația de Proprietari bloc M5A-ScaraA* kiest het Hof van Justitie ervoor geen feitelijk oordeel over de maatregel te geven, omdat de verwijzende rechter daartoe beter in staat is. In de zaak *Visnapuu* was dat het geval, omdat – zo blijkt uit het arrest – het Hof van Justitie niet over alle relevante feiten en omstandigheden beschikte. Ik constateer overigens dat het Hof van Justitie in verschillende zaken niet tot een daadwerkelijke weging is gekomen. Hierbij past de rode draad van Den Houdijker dat de toetsing van de geschiktheid en noodzakelijkheid een belangrijke plaats inneemt in de jurisprudentie van het Hof van Justitie (zevende rode draad). In de door mij onderzochte jurisprudentie is zichtbaar dat het Hof van Justitie eerst de geschiktheid en de noodzakelijkheid van de maatregel onderzoekt voordat het toekomt aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu*. Als de beperkende maatregel niet aan die vereisten voldoet, komt het Hof van Justitie niet meer aan het wegen van de concurrerende beginselen toe. Ook de rode draad die Den Houdijker onderkent en die ziet op de verhouding tussen het Hof van Justitie en de lidstaten past hierbij (achtste rode draad). Als het Hof van Justitie daar al aandacht aan besteedt, kan dat in twee vormen. In prejudiciële zaken laat het de

geschilbeslechting met vingerwijzingen aan de nationale rechter (zie *WebMindLicenses* en *Visnapuu*). Daarnaast kan het Hof van Justitie wijzen op de beoordelingsvrijheid die de lidstaten hebben. Ook deze rode draad is nog zichtbaar.

Rode draden ten aanzien van gewicht a (nrs 5 en 6)
Den Houdijker constateert dat het Hof van Justitie geneigd is een conflict tussen concurrerende beginselen vanuit de ernst van de inbreuk (gewicht a) te benaderen (zesde rode draad). Uit de latere jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt deze rode draad duidelijk. In negen van de veertien geanalyseerde zaken geeft het Hof van Justitie aanwijzingen over dit gewicht. Hierbij dient wel te worden opgemerkt dat de analyse weliswaar laat zien dat – conform de rode draad – het conflict wordt aangevlogen vanuit de ernst van de inbreuk, maar dat het Hof van Justitie niet altijd heel duidelijk is over het 'exacte' gewicht van die inbreuk. Hierbij past de constatering van Alexy dat zelfs met een triadisch systeem het toekennen van gewichten aan beginselen en inbreuken van beginselen niet eenvoudig is.[71] Hierbij past ook de constatering van Den Houdijker (vijfde rode draad) dat het Hof van Justitie wel degelijk (zij het soms erg impliciet) aandacht besteedt aan het gewicht van de concurrerende beginselen.[72] De analyse van de jurisprudentie laat zien dat met de invoering van artikel 52 van het Handvest het Hof van Justitie meer expliciet aandacht is gaan besteden aan het wegen van concurrerende beginselen. Het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* komt, tenzij de maatregel strandt op grond van een van de andere door artikel 52 van het Handvest gestelde voorwaarden, onveranderd aan bod.

Rode draden ten aanzien van gewicht b (nrs. 1 en 5)
Uit de analyse blijkt dat het Hof van Justitie langzamerhand steeds meer aandacht is gaan besteden aan het belang te voldoen aan het concurrerende beginsel (gewicht b). Daarbij hecht het veel waarde aan het doel waarvoor de maatregel een inbreuk maakt op een fundamenteel recht (eerste rode draad). Het gewicht van dit doel is daarbij van belang. Het doel waarnaar Den Houdijker verwijst, is het doel van de beperkende maatregel. Hiervoor heb ik al besproken het door artikel 52, eerste lid, van het Handvest gestelde vereiste, dat een beperking van een in het Handvest neergelegd beginsel moet beantwoorden aan de door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang (paragraaf 6.4). Uit deze bespreking blijkt dat het Hof van Justitie nog steeds heel veel aandacht besteedt aan het doel waarvoor de beperkende maatregel inbreuk maakt op een beginsel. Het gewicht van het doel is daarbij van belang, maar – op uitzonderingen na, zoals de zaak *Deutsches Weintor* – maakt het Hof van Justitie dit gewicht niet inzichtelijk. Hierbij past de constatering van Den Houdijker dat in de jurisprudentie van het Hof van Justitie wel degelijk, zij het soms erg impliciet, aandacht wordt besteed aan het gewicht van de concurrerende beginselen (vijfde rode draad).[73] In dit kader verwijs ik naar de in paragraaf 6.5.3.a.1 neergelegde schematische weergave van de analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Gewicht b wordt weergegeven in de vierde kolom. Zichtbaar is dat het Hof van Justitie de grootte van gewicht b vaak niet geeft. Van het toekennen van een concreet gewicht aan het vervullen van beginsel B was slechts in vijf van de veertien zaken sprake. Een

71 Alexy 2010, p. 413.
72 Houdijker, den, 2012, p. 574.
73 Houdijker, den, 2012, p. 574.

verklaring hiervoor kan zijn dat de algemene belangen in de geanalyseerde jurisprudentie steeds gelegen waren in Europese richtlijnen en verordeningen of nationale wetgeving ter uitvoering van die richtlijnen. Wellicht heeft dit tot gevolg dat het Hof van Justitie aan de ene kant het belang wel benoemt, maar daar vervolgens snel overheen stapt en het belang als het ware als vanzelfsprekend aanneemt of impliciet aanwezig acht. Analyse van de rode draden geeft daarmee het volgende overzicht:

	Den Houdijker	**Jurisprudentie Hof van Justitie van na de inwerkingtreding van het Handvest**
Algemene rode draden		
2e rode draad	Borging van het Unierecht staat voorop.	Is ook herkenbaar in de jurisprudentie van het HvJ van na de inwerkingtreding van het Hv.
3e rode draad	Voorkeur voor geschilbeslechting via het geven van algemene, bij herhaling toepasbare regel.	Zeer goed zichtbaar. Vooral ten aanzien van het evenredigheidstoets *stricto sensu*. Het HvJ begint steeds met een algemene regel.
4e rode draad	Concrete uitkomst van de afweging.	Alleen in de zaken *Visnapuu* en *WebMindLicenses* kiest het HvJ niet voor een concrete uitkomst.
7e rode draad	Geschiktheid en noodzakelijkheid neemt een belangrijke plaats in.	Het HvJ toetst eerst of wordt voldaan aan de eisen van geschiktheid en noodzakelijkheid.
8e rode draad	Er wordt aandacht besteed aan de verhouding tussen het HvJ en de lidstaten.	Het HvJ kiest in de zaken *Visnapuu* en *WebMindLicenses* voor een niet concrete afdoening.
Rode draden ten aanzien van gewicht a		
6e rode draad	Het aanvliegen van het conflict tussen concurrerende beginselen vanuit de ernst van de inbreuk.	In 9 van de 14 zaken vliegt het HvJ de zaak aan vanuit de ernst van de inbreuk.
5e rode draad	Impliciete aandacht wordt gegeven aan de weging van concurrerende beginselen.	Het HvJ besteedt in alle zaken waarin wordt toegekomen aan de evenredigheidstoets *stricto sensu* expliciet aandacht aan de weging van concurrerende beginselen.

	Den Houdijker	**Jurisprudentie Hof van Justitie van na de inwerkingtreding van het Handvest**
Rode draden ten aanzien van gewicht b		
1e rode draad	Er wordt veel waarde gehecht aan het doel waarvoor de maatregel een inbreuk maakt op een fundamenteel recht.	Het HvJ hecht nog steeds waarde aan het doel van de beperkende maatregel, maar maakt het gewicht van het voldoen aan het concurrerende beginsel vaak niet duidelijk.
5e rode draad	Impliciete aandacht wordt gegeven aan de weging van concurrerende beginselen.	Het HvJ besteedt in alle zaken waarin wordt toegekomen aan de evenredigheidstoets *stricto sensu* expliciet aandacht aan de weging van concurrerende beginselen.

Tabel 3

De door Den Houdijker geformuleerde rode draden zijn nog steeds actueel. De weging van concurrerende beginselen lijkt meer aandacht te krijgen na invoering van artikel 52 van het Handvest. In nagenoeg alle geanalyseerde zaken was de weging in meer of mindere mate aanwezig. In paragraaf 3.4 is besproken dat Pauwels een drietal uitgangspunten heeft geformuleerd waaraan rechtsvormers en rechtstoepassers moeten voldoen bij het gebruik van beginselen.[74] Beginselen hebben een begingewicht, rechtsvormers en de rechtstoepassers hebben ten aanzien van te nemen besluiten een motiveringsplicht en rechtsvormers en rechtstoepassers dienen consistent te zijn bij het toepassen van beginselen. Hierna zal worden onderzocht of deze uitgangspunten zichtbaar zijn in de geanalyseerde jurisprudentie.

Begingewicht
Pauwels onderkent dat beginselen een begingewicht hebben. Het begingewicht is van belang voor het vaststellen welk beginsel voorrang heeft als beginselen met elkaar concurreren. Analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie laat zien dat daarin slechts beperkt aandacht wordt besteed aan de gewichten van de concurrerende beginselen. De omstandigheden die daarbij een rol kunnen spelen, komen daarbij ook beperkt aan de orde. De jurisprudentie van na invoering van het Handvest laat daarbij zien dat enerzijds de Unieburger speciale bescherming geniet en anderzijds de reikwijdte van de beperkende maatregel een grote rol speelt bij de weging van concurrerende beginselen. De bescherming van de Unieburger vertegenwoordigt een groot aantal verschillende te beschermen belangen. In *Deutsches Weintor* de gezondheid, in *Kadi II* de staatsveiligheid en in *McDonagh* de bescherming van consumenten. De reikwijdte kan, zo blijkt uit de geanalyseerde jurisprudentie, van invloed zijn op de vraag of een maatregel ten gunste van beginsel B,

74 Pauwels 2009, onder 3.5.4.

beginsel A mag beperken. Een beperkte reikwijdte van de maatregel zal eerder leiden tot een gerechtvaardigde beperking van beginsel A dan een brede reikwijdte. De reikwijdte van een maatregel kan ook fiscaal relevant zijn (paragraaf 6.6.2.f). De analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie heeft een beperkt aantal relevante omstandigheden naar voren gebracht. Op dit punt is dus nog aanvullend onderzoek nodig (paragraaf 6.6).

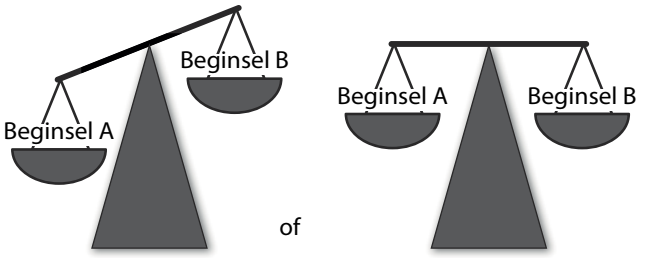
Motiveringsplicht en de eis van consistentie
Pauwels stelt dat de motiveringsplicht inhoudt dat rechtsvormers en rechtstoepassers een besluit moeten motiveren. Zij zullen de argumenten moeten noemen, die het besluit kunnen dragen. De motivering moet duidelijk maken waarom het ene beginsel in dat specifieke geval voorrang krijgt op het andere beginsel, of anders gezegd waarom het ene beginsel het andere beginsel gerechtvaardigd kan beperken. Deze beslissing dient logisch voort te vloeien uit de motivering.[75] Daarnaast zullen de rechtsvormers en rechtstoepassers die in een bepaalde situatie tot een bepaalde beslissing komen, waarbij het ene beginsel voorrang krijgt ten aanzien van het concurrerende beginsel, in een gelijke situatie op gelijke wijze moeten beslissen met gelijke motivering (consistent). Over het uitgangspunt van consistentie kan aan de hand van de geanalyseerde jurisprudentie geen uitspraak worden gedaan, omdat het Hof van Justitie niet in gelijke situaties uitspraken heeft gedaan.

Dit onderzoek levert wel informatie op over de motiveringsplicht. Analyse van de jurisprudentie laat zien dat het Hof van Justitie steeds uitgebreid motiveert welke van de twee concurrerende beginselen voorrang krijgt (conclusie C). Het Hof van Justitie besteedt daarbij veel aandacht aan de ernst van de inbreuk (gewicht a), maar het Hof van Justitie geeft daarbij niet altijd aan welk gewicht aan beginsel B toekomt (gewicht b) (bijvoorbeeld: *ASNEF, Scarlet Extended, Schwarz en Spasic*).[76] Uit het arrest *Scarlet Extended* blijkt bijvoorbeeld dat de inbreuk op de vrijheid van ondernemerschap een ernstige beperking betreft (a is daarmee zwaar). Aan het vervullen van het concurrerende beginsel van bescherming van auteursrechten kent het Hof van Justitie geen concreet gewicht toe. Uit de conclusie dat de beperking van beginsel A niet is toegestaan, kan worden afgeleid dat deze conclusie alleen logisch voortvloeit uit de gewichten van de concurrerende beginselen als gewicht b kleiner is dan gewicht a. Een conclusie dient echter uit de motivering voort te vloeien en het zou niet zo moeten zijn dat uit de conclusie moet worden afgeleid wat een logische motivering zou zijn geweest. Dat het concrete gewicht niet wordt genoemd, leidt mijns inziens in de zaak waarover wordt geoordeeld door het Hof van Justitie niet tot problemen. Partijen hebben duidelijkheid. Een dergelijke uitspraak draagt alleen niet bij aan meer inzicht in welke omstandigheden van invloed zijn op de weging van de aan de orde zijnde beginselen.

75 Zie bijvoorbeeld: HvJ 8 mei 2019, zaak C-230/18, (PI), punt 81: waarin door het HvJ wordt overwogen dat het vereiste om besluiten te motiveren van bijzonder belang is in de context van een zaak waarbij moet worden beoordeeld of een beperking van een Unierechtelijk beginsel gerechtvaardigd en proportioneel is.

76 HvJ 24 november 2011, zaken C-468/10 en C-469/10, (ASNEF); HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended); HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz); HvJ 27 mei 2014, zaak C-129/14 PPU, (Spasic).

In een aantal zaken (*Bonnier Audio, Deutsches Weintor, Sky Österreich, McDonagh, UPC en Google Spain)* lijkt de conclusie niet logisch voort te vloeien uit de toegekende gewichten, terwijl dit wel het geval is.[77] Het Hof van Justitie heeft in deze zaken over het gewicht van één van de twee beginselen geen duidelijkheid gegeven. Dan lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat in die zaken de conclusie niet logisch volgt uit het wel gemotiveerde gewicht. Dat is echter niet het geval. Teruggrijpend op de theorie van Alexy heeft een gewicht van a (teller) van klein (1) tot gevolg dat C nooit groter is dan 1. Bij een waarde van 1 of kleiner is een beperking toegestaan. Het gewicht van het concurrerende beginsel B is voor de vraag of een beperking van het beginsel A gerechtvaardigd is niet meer relevant. De afweging geeft alleen nog de volgende mogelijkheden:



Figuur 16

De spiegelbeeldsituatie is ook terug te vinden in de aangehaalde arresten van het Hof van Justitie. Als het gewicht (b) (noemer) van het voldoen aan het concurrerende beginsel B als zwaar wordt gekwalificeerd (4), zal C nooit groter zijn dan 1 en is de beperking van het beginsel A toegestaan. In beide situaties (teller 1 of noemer 4) vloeit de conclusie logisch voort uit het geconstateerde gewicht van één van de beginselen.

Mijns inziens heeft het de voorkeur dat een beslissing beide gewichten (a en b) benoemt en dat de beslissing daarnaast bij een eventuele patstelling een overweging bevat waarom een bepaald beginsel voorrang heeft. Daarbij is van essentieel belang dat in iedere procedure het Hof van Justitie de in die procedure relevante omstandigheden die van invloed zijn op de gewichten van de aldaar concurrerende beginselen benoemt. Daarmee krijgt de jurisprudentie van het Hof van Justitie een meer voorspellend karakter, waarbij op basis van deze jurisprudentie meer omstandigheden kunnen worden onderkend die relevant zijn of kunnen zijn. De jurisprudentie kan dan een grotere bijdrage leveren aan het ontwikkelen van een omstandighedencatalogus voor verschillende beginselen.

6.6 Relevante omstandigheden

Het Hof van Justitie geeft ten aanzien van de weging van concurrerende beginselen soms een oordeel over de ernst van de inbreuk op een beginsel of het gewicht van het voldoen

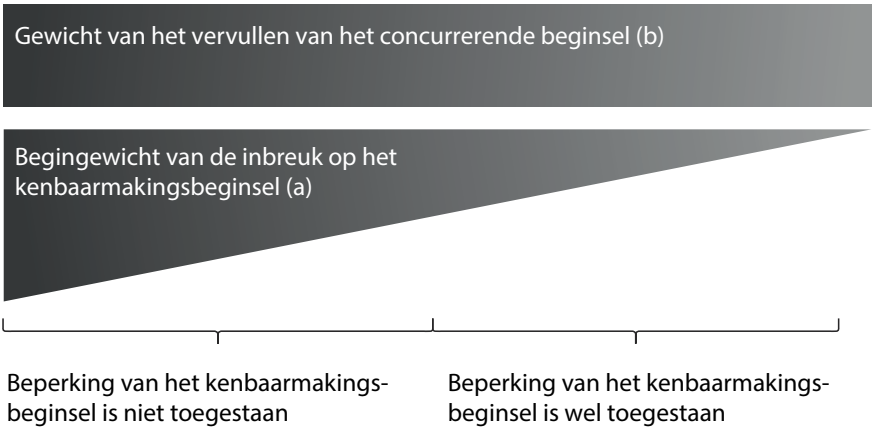
77 HvJ 19 april 2012, zaak C-461/10, (Bonnier Audio); HvJ 6 september 2012, zaak C-544/10, (Deutsches Weintor); HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich); HvJ 31 januari 2013, zaak C-12/11, (McDonagh); HvJ 27 maart 2014, zaak C-314/12, (UPC); HvJ 13 mei 2014, zaak C-131/12, (Google Spain).

aan een concurrerend beginsel. Toch geeft Gerards in 2007 aan dat algemene lijnen ten aanzien van het wegen van concurrerende beginselen vaak slechts in beperkte mate uit de jurisprudentie zijn af te leiden.[78] Analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie ten aanzien van het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* bevestigt dit (paragraaf 6.5.3.a). Slechts enkele omstandigheden die een rol kunnen spelen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel waren te onderkennen. Bescherming van de burger komt meerdere malen naar voren en ook de reikwijdte van een beperkende maatregel is van belang. Hierna zal ik onderzoeken of er (meer) omstandigheden zijn te onderkennen die een rol (kunnen) spelen bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Hierbij houd ik de eerder geïntroduceerde structuur van Alexy's 'Law of Balancing', aan. Daarom ga ik eerst onderzoeken of er omstandigheden zijn te onderkennen die van invloed zijn op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel (gewicht a). Hierbij is van belang te beseffen dat het begingewicht van een beginsel hiermee verband houdt (paragraaf 3.4). Hoe groter het begingewicht, hoe groter het gewicht van de inbreuk op dit beginsel moet zijn om het beginsel te kunnen beperken. Vervolgens zal ik onderzoeken welke omstandigheden relevant (kunnen) zijn bij de bepaling van het gewicht dat moet worden toegekend aan het voldoen aan het concurrerende beginsel (gewicht b). Daarna zal een omstandighedencatalogus worden opgesteld voor het kenbaarmakingsbeginsel. De ontwikkeling van een omstandighedencatalogus kan een bijdrage leveren aan het voorspellen onder welke omstandigheden het kenbaarmakingsbeginsel al dan niet mag worden beperkt.

6.6.1 Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op gewicht a

In de praktijk zijn er omstandigheden die gewicht a beïnvloeden en omstandigheden die gewicht b beïnvloeden. Omstandigheden die het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel kunnen beïnvloeden, beïnvloeden het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel. Een groter begingewicht maakt dat aan een inbreuk een groter gewicht moet worden toegekend en heeft daardoor tot gevolg dat voor een gerechtvaardigde beperking, het voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel, ook een groter gewicht nodig is. Bij een gelijkblijvend gewicht b zal onder omstandigheden het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel tot gevolg hebben dat in de ene situatie een beperking wel is toegestaan en in een andere situatie niet (zie figuur 17).

78 Gerards 2007, p. 105, onder 3.2.3.



Figuur 17

Het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel wordt enerzijds bepaald door omstandigheden die van invloed zijn op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel, en anderzijds door de mate waarin het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt. De inbreuk heeft een groter gewicht naarmate de beperking van het kenbaarmakingsbeginsel groter is. De mate van beperking is een feitelijke vraag die in elke individuele zaak zal moeten worden beantwoord. De omstandigheden die van invloed zijn op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken zijn de aard van het rechtsgebied (paragraaf 6.7.1.a), of sprake is van sancties of andere zware gevolgen (paragraaf 6.7.1.b) en de kosten van het uitvoeren van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.7.1.c).

6.6.1.a De aard van het rechtsgebied

Allereerst is de aard van het rechtsgebied, het belastingrecht, van invloed op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel en daarmee van invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel.

Asymmetrische rechtsbetrekking/ongelijkheid van partijen
Pauwels onderkent dat bij het belastingrecht sprake is van een asymmetrische rechtsbetrekking.[79] Dat wil zeggen dat de overheid eenzijdig verplichtingen aan een belastingplichtige kan opleggen. Aangezien sprake is van een eenzijdige macht aan de kant van de overheid (ongelijkheid), dient ook sprake te zijn van een bijbehorende zorgplicht. Het kenbaarmakingsbeginsel kan een bijdrage leveren aan het compenseren van de ongelijkheid (paragraaf 3.6). Het kenbaarmakingsbeginsel is in het belastingrecht van relatief groot belang, omdat belastingplichtigen zich in principe niet kunnen onttrekken aan de heffing en inning van belastingen. Zoals Pauwels het formuleert, worden belastingplichtigen tot op zekere hoogte voortdurend geconfronteerd met het belastingrecht en kunnen zij

79 Pauwels 2009, onder 11.2.2; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 2.1; Smit, Eijsden Van en Kiekebeld 2019, p. 269.

daarop weinig invloed uitoefenen. Door een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren, kan een belastingplichtige bij een voorgenomen bezwarend fiscaal besluit wel enige invloed uitoefenen. De belastingplichtige kan een vergissing corrigeren of individuele omstandigheden aanvoeren, die ervoor pleiten dat het bestuursorgaan het besluit neemt, niet neemt of anders neemt. De asymmetrische rechtsbetrekking bij fiscale zaken maakt dat het kenbaarmakingsbeginsel meer begingewicht krijgt. Een inbreuk daarop zal vanwege de asymmetrische rechtsbetrekking een groter gewicht krijgen dan in situaties met een meer symmetrische rechtsbetrekking. De asymmetrische rechtsbetrekking heeft daarmee een verzwarend effect op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel en op het gewicht dat moet worden toegekend aan de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel.

Eenzijdige ingrepen
Pauwels onderkent daarnaast ook dat het belastingrecht ziet op eenzijdige ingrepen die betrekking hebben op, en dus ook gevolgen hebben voor, de financiële positie van burgers.[80] Juist bij eenzijdige ingrepen kan de invloed van de burger alleen een plek krijgen als een bestuursorgaan het kenbaarmakingsbeginsel in beginsel honoreert. Eenzijdige ingrepen zullen een verzwarend effect hebben op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel en op het gewicht dat moet worden toegekend aan de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel.

Positie belastingdienst als direct belanghebbende
Pauwels onderkent ook dat de overheid, die wetgever is, tevens de direct belanghebbende is bij belastingbesluiten als ontvanger van de belastinggelden.[81] De positie van de overheid als direct belanghebbende bij belastingbesluiten vereist extra voorzichtigheid en zorgvuldigheid aan de zijde van de overheid. Dat de belastingdienst de direct belanghebbende is, zal een verzwarend effect hebben op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel en op het gewicht dat moet worden toegekend aan de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel.

Veelheid aan wijzigingen
Pauwels beschrijft ten slotte dat het belastingrecht onderhevig is aan een veelheid van wijzigingen.[82] Dit is niet in ieder rechtsgebied het geval. De vele jaarlijkse wijzigingen in het belastingrecht zorgen dat een belanghebbende dit rechtsgebied niet altijd kan overzien. Maatregelen kunnen het ene jaar fiscaal van toepassing zijn en het jaar erop niet. Het aanbrengen van veel wijzigingen zorgt ervoor dat de kans groter is dat één van de wijzigingen aanleiding geeft tot verschillende visies tussen de belastingdienst en de belanghebbende over de toepassing daarvan. De toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit oplegt, kan deze verschillende visies blootleggen en bespreekbaar maken. De belanghebbenden kunnen onduidelijkheden wegnemen. De hoeveelheid aan wijzigingen zal een verzwarend effect hebben op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel en op het gewicht dat moet worden toegekend aan de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel.

80 Pauwels 2009, onder 11.2.2.
81 Pauwels 2009, onder 11.2.2.
82 Pauwels 2009, onder 11.2.2.

Discretionaire bevoegdheid
Kenmerkend voor Nederlandse bestuursorganen, waaronder de belastingdienst, is dat zij discretionaire bevoegdheden hebben. Hierdoor komt aan hen in meer of mindere mate de vrijheid toe in concrete gevallen naar eigen inzicht te handelen. De belastingdienst heeft op bepaalde gebieden een grote mate van vrijheid. Bijvoorbeeld bij het verzamelen van informatie kent de AWR aan de inspecteur een aantal discretionaire bevoegdheden toe. Zo kan een inspecteur bepalen of hij aan iemand informatie vraagt, en zo ja, welke informatie en in welke vorm, hoeveel en op welke plaats en op welke termijn.[83] Ook kan een inspecteur kiezen bij wie hij die informatie opvraagt, denk aan de mogelijkheid van een derdenonderzoek.[84] Na een inlichtingenverzoek aan een belanghebbende heeft de inspecteur bijvoorbeeld de keuze, als de belanghebbende de inlichtingen niet of niet geheel verstrekt, de aanslag op te leggen of bij een voor bezwaar vatbare beschikking vast te stellen dat aan de inlichtingenplicht niet is voldaan.[85] Ook bij de in de wet opgenomen boetebepalingen heeft de inspecteur de bevoegdheid keuzes te maken. De vrijheid die een inspecteur heeft, verschilt per zaak. Naarmate de discretionaire bevoegdheden van een bestuursorgaan toenemen, moet aan het kenbaarmakingsbeginsel een groter begingewicht worden toegekend en daarmee een groter gewicht aan de inbreuk daarop. De zaak *Almini* bevestigt vorenstaande.[86] Hierin overwoog het Hof van Justitie 'dat aan de uitoefening van een zo ruim omschreven discretionaire bevoegdheid de eis mag worden verbonden dat de belanghebbende – te wiens aanzien zodanige maatregel wordt beoogd – *van tevoren* in de gelegenheid wordt gesteld zijn belangen behoorlijk te verdedigen'.

6.6.1.b Sancties en andere fiscaal juridisch zware gevolgen van een beslissing

Sancties
Het belastingrecht kent strafrechtelijke sancties en bestuursrechtelijke sancties. Gerbrandy neemt aan dat aan de rechten van de verdediging een groter gewicht toekomt als sprake is van sancties.[87] Dit ben ik met Gerbrandy eens. Een inbreuk op de rechtsbescherming wordt over het algemeen bij een sanctie als zwaarder gezien dan een inbreuk op de rechtsbescherming bij een zuivere belastingaanslag. In dat geval komt een groot begingewicht toe aan het kenbaarmakingsbeginsel. Het begingewicht dat moet worden toegekend aan het kenbaarmakingsbeginsel is daarbij afhankelijk van het soort sanctie. Vrijheidsbenemende sancties vereisen een groter begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel dan bijvoorbeeld het opleggen van een boete. Het kenbaarmakingsbeginsel heeft bij een vergrijpboete weer een groter begingewicht dan bij een verzuimboete. Vorenstaande kan een verklaring zijn voor het feit dat het kenbaarmakingsbeginsel specifiek voor vervolging in artikel 48 van het Handvest is gecodificeerd. Het gevolg daarvan is dat als sprake is van fiscale sancties een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij wet moet zijn gesteld. Als in een belastingzaak sprake is van een voornemen tot het opleggen van een bestuursrechtelijke sanctie zal dit een verzwarend effect hebben op het begingewicht

83 Baron en Bekker 2015, onder 3.1; Dijkstra 2015, onder 3.
84 Bij een derdenonderzoek doet de belastingdienst onderzoek bij u over anderen.
85 Niessen-Cobben 2015, onder 2.1.
86 HvJ 30 juni 1971, zaak 19/70, (Almini), punten 9 tot en met 11; zie ook: GvEA 19 februari 1998, zaak T-42/96, (Eyckeler & Malt), punt 77.
87 Gerbrandy 2009, onder 3.2.1, p. 47.

dat aan het kenbaarmakingsbeginsel moet worden toegekend en op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel. Dit effect zal groter zijn naarmate de zwaarte van de sanctie toeneemt en zal dus bij vergrijpboeten groter zijn dan bij verzuimboeten.

Omkering en verzwaring van de bewijslast
Het belastingrecht kent onder omstandigheden de omkering en verzwaring van de bewijslast. In artikel 25, derde lid, van de AWR is neergelegd dat, als de vereiste aangifte niet is gedaan of sprake is van een onherroepelijk geworden informatiebeschikking, de aanslag of de beschikking wordt gehandhaafd, tenzij is gebleken dat en in hoeverre die belastingaanslag of beschikking onjuist is.[88] Als de bewijslast wordt omgekeerd en verzwaard, zijn de gevolgen hiervan voor een belanghebbende vaak desastreus. Zelden kan een belanghebbende aan een dergelijke zware bewijslast voldoen. Artikel 25, derde lid, van de AWR houdt daarmee een zeer zware maatregel in. Omkering en verzwaring van de bewijslast kwalificeert weliswaar niet als sanctie, maar deze maatregel is wel dusdanig zwaar dat mijns inziens bij het voornemen de bewijslast om te keren en te verzwaren aan het kenbaarmakingsbeginsel een groter gewicht moet worden toegekend. Uit de conclusie van A-G Wahl in de zaak *Fontana* leid ik af dat voor een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij dergelijke maatregelen weinig ruimte is.[89] In de zaak *Fontana* was het de vraag of Italië bij het opleggen van Btw-naheffingsaanslagen een inductieve methode mag gebruiken, waarbij wordt uitgegaan van brancheonderzoeken en het aan de belastingplichtige is om bewijs te leveren dat de aangegeven belasting wel juist is (ook een omkering).

Maatregelen met grote procedurele gevolgen ten nadele van de belastingplichtige, zoals omkering en verzwaring van de bewijslast, zullen een verzwarend effect hebben op het begingewicht dat aan het kenbaarmakingsbeginsel moet worden toegekend en op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel.

6.6.1.c Uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel

Uitvoering geven aan het kenbaarmakingsbeginsel kost de overheid geld. Het horen van belastingplichtigen vereist de inzet van mensen en middelen. Het belastingrecht zorgt, naast de incidentele beschikkingen, voor een groot aantal jaarlijks terugkerende besluiten. Het horen van alle belastingplichtigen ten aanzien van alle bezwarende besluiten gaat dan gepaard met hoge kosten. Uit het arrest *Molenheide* is af te leiden dat kosten een rol kunnen spelen bij de weging van concurrerende beginselen.[90] Maar de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel moet wel worden geëerbiedigd. Pauwels overweegt dat terughoudendheid op zijn plaats is wanneer het financiële belang het enige of het belangrijkste aangevoerde tegenbelang is. Hij vindt het onbevredigend als wordt afgezien van een eerbiedigende werking *enkel* vanuit het argument dat geen financiële ruimte bestaat. Mijns inziens heeft Pauwels op dit punt groot gelijk en verzet artikel 52 van het

88 Artikel 25, derde lid, van de AWR ziet op de bezwaarfase, voor de beroepsfase is dit geregeld in artikel 27e van de AWR, en in artikel 27e van de AWR in combinatie met artikel 27h van de AWR voor de hogerberoepsfase.
89 Conclusie A-G Wahl van 22 maart 2018, zaak C-648/16, (Fontana), punt 51.
90 HvJ 18 december 1997, zaken C-286/94 (Garage Molenweide), punten 45 tot en met 48.

Handvest zich tegen een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel op de *enkele* grond dat aan de uitvoering van een rechtsbeginsel kosten zijn verbonden. De uitvoering van het kenbaarmakingsbeginsel zal namelijk altijd geld kosten en het achterwege laten van het horen in de voorfase uit enkel financiële overwegingen leidt er feitelijk toe dat geen sprake is van eerbiediging van de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel. Het accepteren van dit argument zou tot gevolg hebben dat de belastingdienst het kenbaarmakingsbeginsel integraal buiten spel kan zetten. Deze benadering vindt bevestiging in het arrest *Lisrestal* van het Hof van Justitie.[91] In dit arrest kwam naar voren dat het voor de Commissie moeilijk was direct in contact te treden met de belanghebbenden. Het Hof van Justitie overweegt dat een argument van praktische aard op zich niet kan volstaan om de schending te rechtvaardigen van een fundamenteel beginsel, zoals de eerbiediging van het recht van verweer. Overigens doet vorenstaande niet af aan het feit dat de belastingdienst het kenbaarmakingsbeginsel zo kosteneffectief mogelijk mag inrichten. De uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel zijn aan het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel gekoppeld. Deze kosten houden echter ook een tegenbelang in zich, zodat de kosten ook van invloed kunnen zijn op het gewicht van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel (beperken van de kosten). Duidelijk is dat aan het concurrerende beginsel een klein gewicht moet worden toegekend. Het argument van de kosten alleen is niet voldoende om het kenbaarmakingsbeginsel te beperken. In paragraaf 6.6.2.d wordt duidelijk dat deze kosten in combinatie met andere argumenten, zoals efficiëntie, wel maken dat het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt.

6.6.2 Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op gewicht b

Achter het concurrerend beginsel (beginsel B) gaan tal van algemene belangen schuil, zoals de volksgezondheid, de staatsveiligheid, het heffen en innen van belastingen en de bestrijding van fraude en misbruik. Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op het gewicht te voldoen aan het concurrerende beginsel B (het gewicht b) kunnen in twee categorieën worden onderverdeeld. Enerzijds zijn er omstandigheden, die betrekking hebben op het specifieke doel van het voldoen aan het concurrerende beginsel, die van invloed kunnen zijn op het gewicht b, anderzijds zijn er omstandigheden, die betrekking hebben op de vormgeving van de beperkende maatregel, die van invloed zijn op het gewicht b. De volgende omstandigheden kunnen van invloed zijn:

Het doel van de beperkende maatregel/begingewicht van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel:
- Staatsveiligheid en volksgezondheid (paragraaf 6.6.2.a).
- Bestrijding van fraude en misbruik (paragraaf 6.6.2.b).
- Spoedeisendheid (paragraaf 6.6.2.c).
- Administratieve efficiëntie (paragraaf 6.6.2.d)

Vormgeving van de maatregel die het kenbaarmakingsbeginsel beperkt:
- De duur van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.e).
- De efficiëntie van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.f).

91 HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P, (Lisrestal), punt 35 e.v.

- de reikwijdte van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.g).
- De kosten van de beperkende maatregel voor een derde (paragraaf 6.6.2.h)

6.6.2.a Staatsveiligheid en volksgezondheid

Uit de jurisprudentie is af te leiden dat het gebied waarop de beperkende maatregel is genomen van invloed kan zijn op de weging tussen het kenbaarmakingsbeginsel en het daarmee concurrerende beginsel. Zo is te zien in de zaak *Deutsches Weintor* dat het Hof van Justitie alcohol aanmerkt als bijzondere waren en dat het Hof van Justitie aan de bescherming van de volksgezondheid tegen alcoholmisbruik een bijzondere betekenis toekent.[92] Uit de zaak *McDonagh* blijkt dat bijvoorbeeld aan consumenten binnen de Europese Unie een hoog beschermingsniveau toekomt.[93]

Zeker in het douanerecht kunnen belangen als volksgezondheid en staatsveiligheid concurrerende belangen zijn die het kenbaarmakingsbeginsel kunnen beperken. Beginselen kunnen worden beperkt op grond van de veiligheid. Een voorbeeld hiervan is het geheimhouden van documenten die betrekking hebben op de reden waarom bepaalde goederen bijvoorbeeld niet naar Iran mogen worden uitgevoerd, het gaat dan om de staatsveiligheid. Openbaarmaking van de brondocumenten zou een effectieve opsporing en controle van de uitvoer naar Iran ondermijnen. In andere gebieden van het belastingrecht lijken dergelijke algemene belangen die een enorm gewicht geven aan het voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende belang, minder aanwezig. Volksgezondheid betreft bijvoorbeeld de invoer van goederen waarvan wordt vermoed dat zij op korte termijn schade kunnen opleveren voor de gezondheid van de burgers. De jurisprudentie laat zien dat de weegschaal bij de aanwezigheid van concurrerende beginselen als volksgezondheid en staatsveiligheid snel zal doorslaan ten gunste van het concurrerende belang. Indien aannemelijk is dat sprake is van vrees voor de volksgezondheid of de staatsveiligheid dan heeft dit een verzwarend effect op het gewicht om te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel (gewicht b).

6.6.2.b Bestrijding van fraude en misbruik

In het belastingrecht lijkt de bestrijding van fraude en misbruik ten aanzien van de eigen middelen van de Europese Unie een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel eerder acceptabel te maken.[94] Ernstige fraude kunnen de financiële belangen van de Europese Unie schaden en die van de lidstaten. In de zaak *Taricco* herinnert het Hof van Justitie de lidstaten eraan dat zij niet alleen de algemene plicht hebben alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen om te waarborgen dat de BTW op hun grondgebied volledig wordt geïnd, maar dat zij ook fraude moeten bestrijden.[95] Bovendien moeten de lidstaten onwettige activiteiten, die de financiële belangen van de Europese Unie schaden, bestrijden met afschrikwekkende en doeltreffende maatregelen en moeten zij in het bijzonder ter bestrijding van fraude waardoor de financiële belangen van de Europese

92 HvJ 6 september 2012, zaak C-544/10, (Deutsches Weintor), punt 49.
93 HvJ 31 januari 2013, zaak C-12/11, (McDonagh).
94 HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson), punt 25.
95 HvJ 8 september 2015, zaak C-105/14, (Taricco), punt 36 e.v.

Unie worden geschaad, dezelfde maatregelen treffen als die zij treffen ter bestrijding van fraude waardoor hun eigen financiële belangen worden geschaad. Als het de eigen middelen van de Europese Unie betreft, lijkt het Hof van Justitie zeer ver te gaan om te garanderen dat de lidstaten zorgen dat die gelden daadwerkelijk de Europese Unie bereiken.[96] Ook in het DWU is neergelegd dat van het horen kan worden afgezien als dit een onderzoek met het oog op de bestrijding van fraude zou belemmeren (artikel 22, zesde lid, aanhef en onder e, van het DWU). Het afzien van het horen geeft de belastingdienst het voordeel van de verrassing. Hierbij dient te worden onderkend dat de enkele aanwezigheid van fraude, misbruik of bedrog onvoldoende is voor het toekennen van een extra gewicht aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel. Het toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel moet de bestrijding van misbruik of fraude in gevaar kunnen brengen. Het Hof van Justitie was in de zaken *Kadi I* en *Kadi II* van oordeel dat in eerste instantie het kenbaarmakingsbeginsel mocht worden beperkt, omdat anders het bevriezen van de tegoeden niet meer mogelijk was, maar in de procedure erna over de verlenging van de maatregel mocht het kenbaarmakingsbeginsel niet meer worden beperkt. Een beperking diende op dat moment geen doel meer. Als het aannemelijk is dat het toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel de bestrijding van fraude en misbruik belemmert dan heeft dit een verzwarend effect op het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel.

6.6.2.c Spoedeisendheid

Aan het opleggen van belastingaanslagen zijn termijnen verbonden. Na verloop van die termijnen is het opleggen van de aanslagen niet meer mogelijk. De verjaringstermijnen hebben tot gevolg dat bestuursorganen aan het einde van dergelijke termijnen soms bezwarende besluiten nemen en wegens het spoedeisende belang de belanghebbende niet meer de gelegenheid geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken. Daar is dan geen tijd meer voor. De zaak *Foshan* geeft informatie over de vraag of een dergelijk belang het kenbaarmakingsbeginsel kan beperken.[97] In dit arrest overweegt het Hof van Justitie:

> *"Ten slotte mogen de eventuele moeilijkheden van de instellingen om de in de basisverordening gestelde termijnen na te leven niet tot gevolg hebben dat de in die verordening voorziene termijnen ter bescherming van de rechten van verdediging van de betrokken ondernemingen worden geschonden. Het staat integendeel aan die instellingen – met name aan de Commissie – rekening te houden met de termijnen die bij die verordening worden opgelegd, en daarbij de rechten van verdediging van die ondernemingen in acht te nemen."*

Uit dit arrest is af te leiden dat het aan een bestuursorgaan is dergelijke termijnen in acht te nemen en in de gaten te houden. Een bestuursorgaan moet tijdig met het zicht op het einde van een termijn een belanghebbende uitnodigen een standpunt kenbaar te maken

96 Zie ook: HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 51; HvJ 17 juli 2008, zaak C-132/06, (Commissie/Italië), punt 46; HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, (Halifax), punt 71; HvJ 22 mei 2008, zaak C-162/07, (Ampliscientifica en Amplifin), punt 29.

97 HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan), punt 79.

over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren.[98] Spoedeisendheid kan dus niet *enkel* zijn gelegen in het aflopen van wettelijke termijnen. De belastingdienst kent de termijnen, weet wanneer deze aflopen en moet, als hij nog een bezwarend besluit wil nemen, op tijd aan het werk, zodat het kenbaarmakingsbeginsel in acht kan worden genomen. Algemene termijnen kunnen op zichzelf het kenbaarmakingsbeginsel dus niet beperken. In die situaties is simpelweg geen sprake van spoedeisendheid. Eventuele individuele omstandigheden kunnen wellicht wel zo spoedeisend zijn dat hierdoor het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt, maar het moet dan wel gaan om situaties waarbij de belastingdienst geen verwijt van stilzitten of niet alert zijn, kan worden gemaakt. Hierbinnen past het arrest van de Hoge Raad van 14 november 2017, waarin is bepaald dat een omstandigheid kan zijn dat vanwege een *niet aan de inspecteur toe te rekenen* tijdsverloop de verjaringstermijnen in het gedrang komen.[99] Daarentegen past het arrest van de Hoge Raad van 26 juni 2020 niet binnen voormelde uitleg van spoedeisendheid.[100] De Hoge Raad acht de enkele aanwezigheid van een verjaringstermijn die dichtbij is voldoende voor een gerechtvaardigde beperking en neemt daarin geen individuele omstandigheden mee. Spoedeisendheid is van belang, maar mijns inziens is van spoedeisendheid geen sprake als de inspecteur stil heeft gezeten.[101] Van Eijsden staat een gelijke visie voor.[102] Spoedeisendheid in *individuele* gevallen, die niet aan het bestuursorgaan zijn toe te rekenen, kunnen een verzwarend effect hebben op het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel.

6.6.2.d Administratieve efficiëntie

Administratieve efficiëntie kan een rol spelen in het belastingrecht. Juist het belastingrecht heeft elk jaar te maken met een massaproductie aan bezwarende besluiten. Het is dus een belang van de overheid het belastingproces zo efficiënt mogelijk in te richten. Dit argument hangt samen met het kostenaspect van de uitvoering van het kenbaarmakingsbeginsel. In het belastingrecht maakt een belanghebbende in veel gevallen geen bezwaar tegen een bezwarend belastingbesluit. Het is dan niet efficiënt in al die zaken de belanghebbende eerst de gelegenheid te geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.

Als een bepaalde categorie fiscale zaken een enorm aantal (jaarlijkse) besluiten betreft en het percentage bezwaarmakers heel laag ligt, kan efficiëntie in combinatie met het kostenaspect een grote rol spelen bij de vraag of een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd is. Gedacht kan worden aan verzuimboeten. Er wordt een groot aantal verzuimboeten opgelegd en tegen slechts een klein percentage van deze boeten wordt

98 Conclusie van A-G Van Hilten van 30 maart 2015, nr. 10/02774, *V-N* 2015/20.6: A-G Van Hilten trekt eenzelfde conclusie naar aanleiding van de arresten van het HvJ in de zaken *Kamino* en *Datema*. Van Hilten concludeert dat het HvJ de lidstaten in hun relatie tot de Unie geen ruimte geven het vooraf-moeten-horen te gebruiken als excuus voor het niet naleven van de boekingstermijn van in die zaken twee dagen.

99 HR 14 november 2017, nr. 15/05787, *BNB* 2018/37, *NTFR* 2017/2938, r.o. 2.8.1.

100 HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20, r.o. 3.5.2.

101 Zie aantekening bij HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20.

102 Annotatie J.A.R. van Eijsden bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136, onder 6.

bezwaar gemaakt.[103] Het is dan niet efficiënt bij alle verzuimboeten de belanghebbenden de gelegenheid te geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken *voordat* een verzuimboete wordt opgelegd. Daarbij kan een rol spelen dat verzuimboeten vaak geringe bedragen betreffen en ook de uitvoeringskosten kunnen een rol spelen. Administratieve efficiëntie lijkt een belangrijke omstandigheid als het gaat om het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel.[104] Toename in administratieve efficiëntie heeft een verzwarend effect op het gewicht van het vervullen van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende belang. Het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in verband met administratieve efficiëntie zal leiden tot het uitsluiten van het kenbaarmakingsbeginsel voor bepaalde categorieën zaken. Categorale uitsluitingen zijn niet zomaar mogelijk. De voorwaarden waaronder dat wel kan, worden behandeld in paragraaf 6.6.2.g.1.

6.6.2.e De duur van de beperkende maatregel

Naast omstandigheden die zien op het doel van de beperkende maatregel, dus op het begingewicht van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel, zijn er ook omstandigheden die zien op de vormgeving van de beperkende maatregel die van invloed zijn op het gewicht om te willen voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel. Omstandigheden die zien op de vormgeving van de beperkende maatregel zijn de duur, de efficiëntie, de reikwijdte en de kosten van de beperkende maatregel.[105]

De duur van de beperkende maatregel kwam bijvoorbeeld aan de orde in de zaak *Scarlet Extended,* waarin ter voorkoming van een inbreuk op het recht van bescherming van intellectueel eigendom inbreuk wordt gemaakt op het recht van privacy, vrijheid van meningsuiting en het recht op uitoefening van de onderneming van Scarlet.[106] De beperkende maatregel houdt onder andere in dat toezicht wordt gehouden op alle elektronische communicatie die op het netwerk van Scarlet wordt verricht. Dit toezicht is onbeperkt in de tijd, ziet op iedere toekomstige inbreuk en veronderstelt dat niet alleen bestaande werken worden beschermd, maar ook toekomstige werken die nog niet zijn gecreëerd. Het Hof van Justitie kwalificeert deze beperking vanwege de duur als een ernstige beperking van de vrijheid van ondernemerschap van de betrokken internetprovider. Uiteindelijk vindt het Hof van Justitie mede vanwege de onbeperkte duur van de maatregel, de maatregel onevenredig.

Dat de duur van de beperkende maatregel van belang is, blijkt ook uit de zaak *Schmidberger*.[107] Schmidberger verzocht een schadevergoeding, omdat de Brennerpas vanwege een toegestane demonstratie niet bruikbaar was. Het beginsel van vrij verkeer van goederen

103 De 13e halfjaarsrapportage van de belastingdienst (juli - december 2013) laat zien dat het aantal afgedane bezwaarschriften 400.000 (2010), 439.000 (2011), 473.000 (2012), 412.000 (2013) bedragen en het aantal afgedane beroepschriften: 5.100 (2010), 5.300 (2011), 5.000 (2012), 5.300 (2013). Dit zijn alle bezwaren bij elkaar. Het exacte aantal verzuimboeten is niet te vinden. In de 22e halfjaarsrapportage staat wel dat 95,5% aangifte OB, 99% aangiften LH en 94,3% aangiften IB/Vpb 98,7% tijdig betalen. Als de niet of te laat betalers een verzuimboete krijgen, levert dat miljoenen verzuimboeten op.

104 Richardson 2017, onder 3.4.

105 Pulido 2006, onder 3, Pulido is Associate Professor at the University Law School Sydney, Australia.

106 HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended).

107 HvJ 12 juni 2003, zaak C-112/00, (Schmidberger), punt 90.

moest concurreren met de vrijheid van meningsuiting en vergadering. Het Hof van Justitie somde een aantal omstandigheden op waarom de beperking op het vrije verkeer van goederen evenredig was in het licht van bescherming van de grondrechten. Hierbij werd van belang geacht dat de demonstratie plaatsvond op één route, het één gelegenheid betrof gedurende een beperkte periode en de beperking dus beperkt was in duur, de geografische omvang en ernst. Een toenemende duur van een beperkende maatregel heeft een verlichtend effect op het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel.

6.6.2.f De efficiëntie van de beperkende maatregel

Dat de efficiëntie van een beperkende maatregel relevant is, is terug te vinden in bijvoorbeeld de zaak *Schwarz*.[108] Het Hof van Justitie stelt vast dat het geen vereiste is dat een maatregel ervoor moet zorgen dat het doel 100% wordt bereikt. Dat de maatregel een methode betreft die niet volledig betrouwbaar is, is niet doorslaggevend en betekent niet dat de methode niet mag worden gebruikt. Een vergelijkbare overweging is te vinden in de zaken *UPC* en *Spasic*. In de zaak *UPC* is het UPC verboden haar klant toegang te verschaffen tot bepaalde websites.[109] Het Hof van Justitie overweegt dat niet is uitgesloten dat de maatregel niet leidt tot een volledige beëindiging van de op het intellectuele eigendomsrecht van de belanghebbende gemaakte inbreuken. In de zaak *Spasic* overweegt het Hof van Justitie dat de maatregel geschikt is om de nagestreefde doelstelling te bereiken en noodzakelijk is.[110] Daarbij overweegt het Hof van Justitie dat de maatregel niet kan garanderen dat de nagestreefde doelstelling volledig wordt bereikt. Wel is voorspelbaar dat de mate van efficiëntie een effect heeft op de gewichten van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende belang. Als de efficiëntie van een maatregel zeer gering is, zal dat niet snel tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel leiden. De efficiëntie van de beperkende maatregel komt ook als negatieve voorwaarden tot uitdrukking in het vereiste van geschiktheid. Bij een efficiëntie van nihil is het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel niet mogelijk. Een toenemende efficiëntie van de beperkende maatregel zal een steeds groter verzwarend effect hebben op het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel.

6.6.2.g De reikwijdte van de beperkende maatregel

De reikwijdte van een maatregel is één van de meest aanwezige omstandigheden in de jurisprudentie van het Hof van Justitie die relevant is voor de vraag of een beperking van een beginsel gerechtvaardigd is. In de zaak *Scarlet Extended* overweegt het Hof van Justitie dat het rechterlijk bevel ook de vrijheid van informatie kan beperken, aangezien het filtersysteem mogelijk onvoldoende onderscheid maakt tussen legale en illegale inhoud, zodat de toepassing ervan zou kunnen leiden tot de blokkering van communicatie met legale inhoud.[111]

---

108 HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), punt 43.
109 HvJ 27 maart 2014, zaak C-314/12, (UPC).
110 HvJ 27 mei 2014, zaak C-129/14 PPU, (Spasic).
111 HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended), punt 52.

In de zaak *ASNEF* is beroep ingesteld bij de nationale bestuursrechter tegen een nationaal wettelijke regeling, welke regeling een uitwerking is van een Europese richtlijn. De regeling maakt het mogelijk zonder toestemming van ASNEF diens persoonsgegevens te verwerken als deze gegevens noodzakelijk zijn voor de behartiging van een gerechtvaardigd belang dat wordt nagestreefd door die verwerking.[112] De nationale wettelijke regeling sluit voor bepaalde categorieën persoonsgegevens de mogelijkheid van verwerking uit door voor die categorieën de uitkomst van de afweging van tegengestelde rechten en belangen definitief vast te stellen, zonder ruimte te bieden voor een afwijkende uitkomst wegens bijzondere omstandigheden van een concreet geval. Het Hof van Justitie acht een dergelijke *categorale* uitsluiting onevenredig.

Het Hof van Justitie is in de zaak *Digital Rights Ireland* van oordeel dat richtlijn 2006/24 geen duidelijke en precieze regels bevat over de omvang van de inmenging in de artikelen 7 en 8 van het Handvest erkende fundamentele rechten. De inmenging is niet nauwkeurig omkaderd door bepalingen die kunnen waarborgen dat zij daadwerkelijk beperkt is tot het strikt noodzakelijke.[113] Op die gronden verklaart het Hof van Justitie deze richtlijn ongeldig.

In het arrest *Schwarz* over de afname van vingerafdrukken voor afgifte van een paspoort stelt het Hof van Justitie eerst vast dat een paspoort doorgaans onmisbaar is voor burgers van de Unie. Burgers die naar een derde land reizen, kunnen zich derhalve niet verzetten tegen de verwerking van hun vingerafdrukken.[114] Het bereik van de maatregel is dus extreem groot in de zin dat de maatregel nagenoeg iedere burger treft. Aangezien in de verordening is neergelegd dat de vingerafdrukken enkel mogen worden bewaard in het paspoort zelf, dat exclusief in het bezit blijft van de houder ervan, wordt het bereik van de maatregel weer minder groot. De reikwijdte van de maatregel wordt in de zaak *Sky Österreich* aan banden gelegd.[115] De omvang van de inmenging, dus de omvang van de beperking is nauwkeurig afgebakend. In een dergelijke situatie beslist het Hof van Justitie dat voorrang moet worden gegeven aan het concurrerende beginsel.

De feiten in de zaak *Bonnier Audio* zijn goed vergelijkbaar met de zaak *Scarlet Extended*.[116] Het betreft een bevel tot openbaarmaking van gegevens over de oorsprong van een distributienet. De bescherming van intellectueel eigendom moest wederom concurreren met het recht op privacy. Ook hier betrof het de nationale wetgeving, die zag op de omzetting van een richtlijn. Waar de beperking in *Scarlet* niet gerechtvaardigd blijkt te zijn, loopt dat in de zaak *Bonnier Audio* anders af. Hierbij is van belang dat een bevel tot openbaarmaking *alleen* mogelijk was op de voorwaarde dat er duidelijk bewijs van een inbreuk op een intellectueel eigendomsrecht aanwezig was. De openbaarmaking van de gegevens kon alleen worden gelast wanneer de gevraagde gegevens de opsporing van een inbreuk vergemakkelijken. Bovendien kan een bevel tot mededeling van gegevens slechts worden gegeven als het belang daarvan opweegt tegen ongemakken of andere nadelen ervan voor degene tot wie het is gericht, of tegen enig ander daarmee strijdig belang. Ten

112 HvJ 24 november 2011, zaken C-468/10 en C-469/10, (ASNEF).
113 HvJ 8 april 2014, zaak C-293/12, (Digital Rights Ireland), punt 67; zie ook: Snell 2015, onder 5.
114 HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), punten 32 en 60 tot en met 63.
115 HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich), punten 63 tot en met 67.
116 HvJ 19 april 2012, zaak C-461/10, (Bonnier Audio), punten 56 tot en met 60.

slotte is geregeld dat de mededelingsverplichting geen betrekking heeft op gegevens van de mededeling die de betrokken persoon ertoe zou dwingen zijn eigen deelneming of die van zijn naaste verwanten, aan het plegen van de inbreuk te erkennen. Er is hier duidelijk sprake van een minder vergaande inbreuk dan in de vorige zaak van Scarlet. Waar het bij *Scarlet* een allesomvattend systeem betrof, betreft het in deze zaak een individuele toets. Eenzelfde individuele toets is zichtbaar in de zaak *UPC*.[117]

Tot slot nog het *Google Spain*-arrest. Een agentschap voor de gegevensbescherming in Spanje heeft Google en *Google Spain* gelast de nodige maatregelen te nemen om de persoonsgegevens betreffende een bepaalde Spaanse onderdaan uit de index te verwijderen en voor de toekomst de toegang tot deze gegevens te verhinderen.[118] Uiteindelijk komt het Hof van Justitie tot de conclusie dat de exploitant van een zoekmachine verplicht is om van de resultatenlijst die na een zoekopdracht op de naam van een persoon wordt weergegeven de koppelingen te verwijderen naar gepubliceerde webpagina's van derden waarop informatie over deze persoon te vinden is. Verwijdering van gegevens vindt in dit geval pas plaats nadat een (rechts)persoon dit verzoek heeft gedaan bij een lokale autoriteit en nadat deze autoriteit dit verzoek heeft gehonoreerd. Ook nu is er sprake van een individuele toets.

Categorale beperkingen

Zoals hiervóór is gebleken, is de reikwijdte van de beperkende maatregel een omstandigheid die van invloed is op het gewicht om te voldoen aan het concurrerende beginsel (gewicht b). Hoe groter de reikwijdte van de beperkende maatregel hoe groter de kans dat de beperking niet gerechtvaardigd zal zijn. Categorale beperkingen hebben een dergelijke grote reikwijdte. Toch is onder omstandigheden een categorale beperking mogelijk. Voorbeelden hiervan zijn zichtbaar in de jurisprudentie van het Hof van Justitie (*Texdata Software*-arrest) en in het DWU (paragrafen 6.6.3.a, 6.6.3.b en 6.6.3.d). In deze paragraaf wordt de gerechtvaardigde categorale uitsluiting van het *Texdata Software-arrest* besproken. Ook zal ik hier het arrest *Prequ'Italia* (in combinatie met het arrest *Kamino)* bespreken waarin ten onrechte een gerechtvaardigde categorale beperking wordt gelezen.[119]

Uit het arrest *Texdata Software* blijkt dat compenserende maatregelen een categorale beperking van het kenbaarmakingsbeginsel kunnen rechtvaardigen.[120] Texdata Software betrof een Duitse onderneming met een kantoor in Oostenrijk. Nadat Texdata Software met betrekking tot twee boekjaren niet aan haar verplichtingen had voldaan (deponeren van de jaarrekeningen bij het Landesgericht), werden zonder aankondiging en gelegenheid zich uit te laten, twee dwangbevelen opgelegd. De wet regelde in zulke gevallen een categorale uitzondering van het kenbaarmakingsbeginsel. Deze categorale beperking achtte het Hof van Justitie acceptabel, omdat ook is geregeld dat een met redenen omkleed beroep tegen de dwangbevelen tot gevolg heeft dat het bestuursorgaan de dwangbevelen buiten toepassing stelt en het bestuursorgaan een gewone procedure op gang brengt waarin het

117 HvJ 27 maart 2014, zaak C-314/12, (UPC).
118 HvJ 13 mei 2014, zaak C-131/12, (Google Spain).
119 HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software); HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia); HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino).
120 HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software).

kenbaarmakingsbeginsel wel in acht wordt genomen. Deze overweging van het Hof van Justitie is niet vreemd, omdat het automatisch buiten werking stellen van de dwangbevelen tot gevolg heeft dat de situatie feitelijk nagenoeg gelijk wordt aan de procedure van het horen voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Als de belanghebbende eerst een voornemen ontvangt en het bestuursorgaan hem vervolgens hoort, dan wordt deze belanghebbende nog niet geconfronteerd met nadelige rechtsgevolgen, zoals het moeten betalen van de boete, het stellen van zekerheid enzovoorts. Beumer spreekt daarbij van het herstellen van een gebrek.[121] Mijns inziens moet dit geduid worden als een gerechtvaardigde beperking door het geven van compenserende mogelijkheden. In de zaak *Texdata Software* waren er weliswaar rechtsgevolgen maar door het instellen van beroep werden die buiten werking gesteld. Hierbij heeft wellicht meegespeeld dat de beperking van het kenbaarmakingsbeginsel zag op een beperkt aantal voorgenomen fiscale besluiten en niet op alle voorgenomen fiscale besluiten.

Dan het arrest *Kamino*.[122] Kamino betreft een douane-expediteur die aangiften heeft ingediend voor het in het vrije verkeer brengen van bepaalde goederen. Na controle zijn de Nederlandse douaneautoriteiten van mening dat de goederen onder een andere post moeten worden ingedeeld en reiken daarom (zonder Kamino de gelegenheid te geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken) een uitnodiging tot betaling uit tot aanvullende invordering van de méér verschuldigde douanerechten. In de bezwaarfase is Kamino wel gehoord. Het Hof van Justitie overweegt dat het kenbaarmakingsbeginsel wordt geschonden als de adressaat eerst in de bezwaarfase is gehoord en de nationale regeling de adressaat niet toestaat de opschorting van de uitvoering van het bezwarende besluit te verkrijgen tot de eventuele herziening ervan conform artikel 244 van het CDW. Dit arrest geeft daarmee geen inzicht wanneer horen in de bezwaarfase wel leidt tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, maar geeft alleen weer wanneer horen in de bezwaarfase in ieder geval geen gerechtvaardigde beperking oplevert. Daarmee houdt het arrest *Kamino* een negatieve voorrangsregel in. Dat wil zeggen, als het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt, die beperking nooit gerechtvaardigd kan zijn als de belanghebbende niet onder omstandigheden uitstel van betaling kan krijgen. De Hoge Raad past ook duidelijk een dergelijke negatieve voorrangsregel toe.[123] Van een gerechtvaardigde categorale beperking kan op grond van dit arrest niet worden gesproken.

Ten slotte de zaak *Prequ'Italia*.[124] Prequ'Italia voerde goederen in met schorsing van de BTW. Bij het vervullen van de douaneformaliteiten maakte Prequ'Italia gebruik van de mogelijkheid om de BTW niet te betalen door zich in haar invoeraangiften ertoe te verbinden de gekochte goederen in een bepaald Btw-entrepot te plaatsen. De ingevoerde goederen zijn echter nooit fysiek in dat entrepot geplaatst. Na dit te hebben vastgesteld, heeft de Italiaanse douane aan Prequ'Italia tien rectificatieaanslagen opgelegd tot naheffing van de BTW bij invoer zonder Prequ'Italia vooraf in de gelegenheid te stellen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken. Zoals gezegd, kan uit het arrest *Kamino* niet

121 Beumer 2016, p. 192 en 193, onder 3.2.3.
122 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino).
123 Zie HR 25 november 2016, nr. 15/02183, *NTFR* 2016/2989, *BNB* 2017/46, r.o. 2.3.4 en HR 24 november 2017, nr. 15/05787, *BNB* 2018/37, *NTFR* 2017/2938, r.o. 2.3.2.
124 HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia).

worden afgeleid dat als wel uitstel van betaling wordt gegeven elk horen in de bezwaarfase een gerechtvaardigde beperking oplevert van het kenbaarmakingsbeginsel. Vandaar dat de verwijzende rechter in de zaak *Prequ'Italia* juist die vraag stelt. Onder verwijzing naar de zaak *Kamino* vraagt de verwijzende rechter of het kenbaarmakingsbeginsel zich verzet tegen een nationale douaneregeling, die voorziet in de mogelijkheid de aanslagen op te leggen zonder de belanghebbende vooraf te horen, waarbij voor de belanghebbende de mogelijkheid van administratief beroep openstaat en de mogelijkheid bestaat opschorting van de tenuitvoerlegging te vragen. Het Hof van Justitie verklaart voor recht dat het kenbaarmakingsbeginsel niet is geschonden als de belanghebbende vooraf niet is gehoord, mits de nationale regeling op grond waarvan de belanghebbende de mogelijkheid heeft om deze handeling in een administratief beroep aan te vechten voldoet aan de regeling van artikel 244 van het CDW. Automatische opschorting van het bezwarende besluit is daarvoor niet noodzakelijk.[125] A-G Ettema laat zien dat niet duidelijk is welke toets het Hof van Justitie precies aanlegt.[126] Het geschil betreft de vraag of sprake is van een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, maar het Hof van Justitie bespreekt niet alle onderdelen waaraan een gerechtvaardigde beperking moet voldoen. De geschiktheid en de noodzakelijkheid worden niet genoemd. Het kan zijn dat het Hof van Justitie op basis van de prejudiciële vraag ervan uitgaat dat aan de eisen van geschiktheid en noodzakelijkheid is voldaan. Het Hof van Justitie benoemt het algemeen belang wel, maar onduidelijk is of dit belang er altijd is voor alle douanebeschikkingen. Het Hof van Justitie oordeelt alleen over het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu*. Het lijkt wel alsof het Hof van Justitie alleen oordeelt met het arrest *Kamino* en *Texdata Software* in gedachten dat voor een gerechtvaardigde beperking een automatisch uitstel van betaling geen absolute voorwaarde is. Mijns inziens moet het arrest *Prequ'Italia* dan ook zo worden gelezen dat, als een beperkende maatregel *aan alle andere vereisten* voor een gerechtvaardigde beperking voldoet, horen in de bezwaarfase met (mogelijk) uitstel van betaling zal leiden tot een gerechtvaardigde beperking. Uit het arrest *Prequ'Italia* is daarmee mijns inziens geen categorale gerechtvaardigde beperking af te leiden. De Hoge Raad leidt een dergelijke categorale gerechtvaardigde beperking ook niet af uit het arrest *Prequ'Italia*.[127] Wel kan worden geconcludeerd dat een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel nooit gerechtvaardigd is als de belanghebbende niet tegen het bezwarende besluit kan opkomen en onder omstandigheden geen uitstel van betaling kan krijgen (negatieve voorrangsregel).

De grootte van de reikwijdte van de beperkende maatregel heeft een verlichtend effect op het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel. Categorale beperkingen zullen daarmee niet snel gerechtvaardigd zijn. Categorale beperkingen kunnen gerechtvaardigd zijn als zij zien op een beperkt aantal zaken en bovendien compenserende maatregelen zijn genomen.

125 Artikel 244, tweede alinea, van het CDW:
"De douaneautoriteiten schorten de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking evenwel geheel of gedeeltelijk op indien zij gegronde redenen hebben om aan de overeenstemming van die beschikking met de douanewetgeving te twijfelen of indien de belanghebbende onherstelbare schade dreigt te lijden."

126 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01686 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780.

127 HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, *V-N* 2020/29.20, r.o. 2.4.3.

6.6.2.h De kosten van de beperkende maatregel voor een derde

In paragraaf 6.6.1.c zijn de kosten van het uitvoeren van het kenbaarmakingsbeginsel aan de orde geweest. Het kostenaspect alleen is over het algemeen onvoldoende om een beginsel te kunnen beperken. Naast de kosten van het uitvoeren van een beginsel, of een besparing door het niet uitvoeren van een beginsel, is er nog een ander kostenaspect dat van belang kan zijn bij het wegen van met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen. Waar de kosten van de uitvoering van het kenbaarmakingsbeginsel nauwelijks een rol mogen spelen bij de weging van het kenbaarmakingsbeginsel en het daarmee concurrerende beginsel, geldt dat niet voor de kosten die een derde moet maken ter uitvoering van een beperkende maatregel. In de zaak *Scarlet Extended* is een van de factoren die maakt dat de beperking minder snel gerechtvaardigd zal zijn, het feit dat Scarlet opdraait voor de aanzienlijke kosten van de maatregel waarbij de auteursrechten moeten worden beschermd en waarvoor Scarlet maatregelen moet nemen door bepaald internetverkeer te blokkeren.[128] Het Hof van Justitie overweegt dat sprake is van een ernstige beperking van de vrijheid van ondernemerschap van Scarlet, aangezien het Scarlet verplicht een permanent, duur en ingewikkeld informaticasysteem in te voeren dat Scarlet alleen moet bekostigen. De kosten voor een derde voor de uitvoering van een beperkende maatregel hebben een verlichtend effect op het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende belang. Een maatregel, die het kenbaarmakingsbeginsel beperkt en daarmee kosten voor derden met zich brengt, springt niet direct in het oog. Dit aspect lijkt voor fiscale zaken niet van belang.

6.6.3 Relevante omstandigheden afgeleid uit de codificatie van beperkingen in het DWU

Voordat de omstandighedencatalogus wordt opgesteld, onderzoek ik in deze paragraaf de codificatie van beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU. De codificatie van beperkingen in het DWU kan meer informatie geven over de omstandigheden die bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel een rol kunnen spelen. Ik zal de beperkingsgronden, zoals opgenomen in het DWU één voor één bespreken.

Het kenbaarmakingsbeginsel kan blijkens artikel 22, zesde lid, alinea twee, van het DWU, worden beperkt:

a) als het een beschikking betreft als bedoeld in artikel 33, eerste lid (BTI- en BOI-beschikkingen);
b) als de toekenning van een tariefcontingent wordt geweigerd wanneer het vastgestelde volume van het tariefcontingent is bereikt, als bedoeld in artikel 56, vierde lid, eerste alinea;
c) als de aard of de omvang van een gevaar voor de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van mens, dier of plant, het milieu of de consument daartoe aanleiding geeft;
d) als de beschikking strekt tot uitvoering van een andere beschikking waarvoor de eerste alinea is toegepast, onverminderd het recht van de betrokken lidstaat;

128 HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended), punt 48.

e) als dit een onderzoek met het oog op de bestrijding van fraude zou belemmeren;
f) andere specifieke gevallen.

Blijkens verordeningen 952/2013 en 2015/2446 kunnen beperkingen aan de orde zijn in verband met 1) een doeltreffend optreden van de douaneautoriteiten en 2) in verband met gevaar voor de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dier of plant, het milieu of de consument. Hiermee zijn de met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen in beeld. De leden a, b, d en e van artikel 22, zesde lid van het DWU zijn duidelijk ingegeven door de behoefte aan doeltreffend optreden van de douaneautoriteiten en lid c ziet evident op de veiligheid.

6.6.3.a Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder a, van het DWU

Artikel 22, eerste lid, tweede alinea, aanhef en onder a, van het DWU regelt dat het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt als sprake is van BTI- of BOI-beschikkingen. Vraagtekens worden in de literatuur gezet bij deze keuze van de Uniewetgever waarbij de vraag wordt gesteld of de uitzondering gelegen is in het feit dat geen sprake is van een bezwarend besluit.[129] Ik heb reeds besproken dat wel sprake is van bezwarende besluiten (paragraaf 5.2). Uitgaande van bezwarende besluiten kan het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel alleen in stand blijven als sprake is van een gerechtvaardigde beperking. Aangezien er geen veiligheidsrisico's zijn bij het aanvragen van een BTI- of BOI-beschikking moet volgens verordening 2015/2446 de beperking gelegen zijn in het evenwicht tussen doeltreffend optreden van de douaneautoriteiten en de eerbiediging van het kenbaarmakingsbeginsel.[130]

Duidelijk is dat artikel 22, zesde lid, alinea twee, aanhef en onder a, van het DWU geen individuele toets inhoudt, maar dat het kenbaarmakingsbeginsel ten aanzien van alle aanvragen voor BTI- en BOI-beschikkingen wordt beperkt. Deze categorale uitsluiting van een groep besluiten lijkt zich niet te verhouden met het vereiste dat een beperking de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel moet eerbiedigen (paragraaf 6.3). Bovendien haalt de Uniewetgever een efficiëntieargument aan. Bij het bespreken van het beperken van beginselen op grond van artikel 52 van het Handvest is de conclusie dat efficiëntie op zichzelf een belang is dat niet snel de balans richting een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel doet omslaan (paragraaf 6.7.1.d). Pauwels overweegt dat zeer terughoudend met het kostenargument moet worden omgegaan. Mijns inziens is dat voor efficiëntie niet anders (paragraaf 6.7.2.e). Het argument dat veel belanghebbenden geen bezwaar zullen hebben tegen het besluit gaat mijns inziens voor aanvragers, die een van hun aanvraag afwijkend nadelig besluit krijgen, niet zomaar op.

Er zijn echter situaties waarbij het Hof van Justitie een categorale uitsluiting wel goedkeurt en een categorale beperking, omkleed met bepaalde waarborgen, ziet als een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Dat blijkt uit de zaak *Texdata Software*

129 Wolkers en Mennes 2016, onder 'Hoorrecht voor het nemen van ongunstige beschikking'.
130 Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, onder 11.

(paragraaf 6.6.2.g).[131] In de zaak *Texdata Software* werd een categorale uitsluiting van het kenbaarmakingsbeginsel bij het opleggen van dwangsommen geaccepteerd, omdat als hiertegen bezwaar werd aangetekend het dwangbevel buiten werking werd gesteld en alsnog een procedure werd gevoerd met een mogelijkheid een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop het bestuursorgaan een besluit wil baseren in de voornemenfase. Hierdoor werden de rechtsgevolgen van het bezwarende besluit buitenspel gezet. De procedure bood voldoende rechtsbescherming aan de belanghebbende. Ten aanzien van het aanvragen van een BTI- of BOI-beschikking kent het DWU geen op *Texdata Software* gelijkend systeem.[132] Het arrest *Texdata Software* geeft geen verklaring voor de in het DWU aangebrachte beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Blijkbaar is hier sprake van een andere situatie die ook een categorale beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een beperkt aantal voorgenomen fiscale besluiten mogelijk maakt.

Wat maakt dat de Uniewetgever ten aanzien van deze categorie zaken het kenbaarmakingsbeginsel beperkt? Ik denk dat een verklaring kan worden gevonden in de aard van een BTI- of BOI-beschikking. Een van de aanvraag afwijkende bezwarende BTI- of BOI-beschikking raakt de aanvrager rechtstreeks en individueel en de aanvrager wordt hierdoor benadeeld. De aanvrager is namelijk verplicht gebruik te maken van de BTI- of BOI-beschikking. Echter de werkelijke benadeling wordt pas gevoeld op het moment dat de belanghebbende de BTI- of BOI-beschikking moet gebruiken en de belanghebbende een hoger bedrag aan douanerechten moet betalen dan de aanvrager correct acht. Nadat de douane mededeling heeft gedaan van het bedrag aan douanerechten door toezending van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling, moet de douane de belanghebbende wel de gelegenheid geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat de douane een bezwarend besluit neemt (artikelen 22 en 29 van het DWU). In die procedure kan de belanghebbende het tarief of de oorsprong aan de orde stellen. Het beperken van het horen bij het aanvragen van een BTI- of BOI-beschikking voorkomt dat de belanghebbende dubbele procedures kan/moet gaan voeren over hetzelfde geschil. Zodra het nadeel zich daadwerkelijk voordoet, moet het bestuursorgaan de benadeelde de gelegenheid geven zich uit te laten over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren. Deze beperking in het DWU laat zien dat een categorale beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een gering aantal fiscale besluiten mogelijk is als een besluit waarbij het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt, wordt gevolgd door een later besluit, waarbij het rechtsgevolg van het eerste besluit pas feitelijk merkbaar is en, ten aanzien van het latere besluit een procedure wordt gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

6.6.3.b Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder b, van het DWU

Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder b, van het DWU bepaalt dat een bestuursorgaan het kenbaarmakingsbeginsel mag beperken als de toekenning van een

131 HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software); HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia).

132 HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia) en HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software).

tariefcontigent wordt geweigerd, omdat het vastgestelde volume van het tariefcontigent is bereikt. Deze beperking ziet op situaties waarbij een belanghebbende een goed invoert waarvoor een tariefcontingent geldt en de belanghebbende toekenning daarvan vraagt (paragraaf 2.2.2). Toekenning leidt voor de belanghebbende tot een lager tarief. Als echter dit lagere tarief beperkt is tot een bepaald invoervolume, wijzen de autoriteiten een dergelijke aanvraag af als dat volume is bereikt. Deze weigering is een bezwarend besluit. Dit besluit raakt de aanvrager individueel en rechtstreeks en deze aanvrager ondervindt bij afwijzing nadeel, omdat hij daardoor een hoger bedrag aan douanerechten is verschuldigd. Het kenbaarmakingsbeginsel wordt dus beperkt. Deze beperking is niet individueel van aard, maar richt zich tot alle aanvragen nadat het volume is bereikt. Uitleg voor het opnemen van deze beperking geeft de Uniewetgever niet. Uit de aard van deze specifieke problematiek kan ik echter niet anders dan concluderen dat in dit geval sprake is van een gebonden beschikking, waarbij geen enkele ruimte bestaat voor de douaneautoriteiten, en ook geen enkele ruimte bestaat voor discussie over de feiten. Daar komt bij dat de belanghebbende geen informatie kan verschaffen die relevant is voor de beslissing. De autoriteiten zijn zelf houder van de informatie of het volume is bereikt. Alsdan is het uitoefenen van het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat het bestuursorgaan het bezwarende besluit neemt, slechts een 'papieren letter' zonder doel en dient dit recht niet de rechtsbescherming en de zorgvuldige besluitvorming. Deze categorale beperking is mijns inziens gerechtvaardigd. Deze beperking in het DWU laat zien dat een categorale beperking van het kenbaarmakingsbeginsel voor een beperkt aantal voorgenomen fiscale besluiten mogelijk is als sprake is van voorgenomen gebonden beschikkingen en de belanghebbenden nimmer over voor die beschikkingen relevante informatie kunnen beschikken.

6.6.3.c Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder c, van het DWU

Artikel 22, zesde lid, tweede alinea en onder c, van het DWU beperkt het kenbaarmakingsbeginsel als de aard of de omvang van een gevaar voor de veiligheid van de Unie, haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dier of plant, het milieu of de consument daartoe aanleiding geeft. Dit artikel geeft een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel op grond van de feiten en omstandigheden van een individueel geval. De jurisprudentie van het Hof van Justitie over het beperken van rechten op grond van artikel 52 van het Handvest laat zien dat het Hof van Justitie individuele beperkingen waaraan een weging tussen concurrerende beginselen ten grondslag ligt over het algemeen als aanvaardbaar ziet (paragraaf 6.6.2.a). Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder c, van het DWU past hier goed in. De belangen van veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen gaan dan voor het individuele hoorrecht.[133]

6.6.3.d Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder d, van het DWU

Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder d, van het DWU regelt een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel in de voorfase als de beschikking strekt tot *uitvoering* van een andere beschikking waarvoor de eerste alinea is toegepast, onverminderd het recht

133 HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter), punten 75 en 76.

van de betrokken lidstaat. Deze beperking impliceert dat de latere uitvoeringsbeschikking feitelijk niet los te zien is van de eerste beschikking. In het DWU heb ik hiervan geen voorbeelden kunnen vinden. Een verklaring daarvoor is dat juist het procesrecht voor een groot deel een nationale aangelegenheid is. In Nederland kan dan wellicht worden gedacht aan het dwangbevel. Er wordt een belastingaanslag opgelegd. Deze heeft rechtsgevolgen. De belanghebbende moet het bedrag van de aanslag betalen. Niet veel later ontvangt de belanghebbende een aanmaning en daarna een dwangbevel. Dit dwangbevel strekt ertoe de betaling van de aanslag af te dwingen. De betalingsverplichting was er al op grond van de opgelegde aanslag. Het dwangbevel roept daarmee ten aanzien van de betaling van de aanslag geen nieuwe rechtsgevolgen in. Wel dient de belanghebbende ook nog kosten voor het dwangbevel te voldoen, hetgeen tot nieuwe rechtsgevolgen leidt voor de belanghebbende. Daarover moet de belanghebbende zich dan kunnen uitlaten. Maar zolang vaststaat dat de tweede beschikking alleen ziet op de uitvoering en geen nieuwe rechtsgevolgen teweegbrengt, lijkt mij deze beperking mogelijk.

6.6.3.e Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder e, van het DWU

Artikel 22, zesde lid, tweede alinea en onder e, van het DWU regelt een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel als dit recht een onderzoek met het oog op de bestrijding van fraude zou belemmeren. Het bestrijden van fraude staat hoog op de agenda van de Europese Unie en wordt gezien als een algemeen belang dat onder omstandigheden het kenbaarmakingsbeginsel kan beperken. Nu het een individuele beperking betreft, is deze beperking in overeenstemming met de jurisprudentie van het Hof van Justitie en aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval zal moeten worden bezien of beperking gerechtvaardigd is (paragraaf 6.7.2.b).

6.6.3.f Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder f, van het DWU

Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder f, van het DWU regelt een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel in 'andere specifieke gevallen'. Wat zijn die andere gevallen? Op dat punt geeft het artikel geen duidelijkheid. De vraag is of een dergelijke beperking mogelijk is. Nu het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU is gecodificeerd, is een nationale regeling overbodig, regelt het Unierecht het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel en moeten beperkingen bij wet zijn gesteld. De voorwaarde 'bij wet gesteld' betekent dat de maatregel een wettelijke basis als zodanig moet hebben en dat die wet voldoende toegankelijk, voorzienbaar en precies dient te zijn.[134] Op die wijze dient het bestuursorgaan de justitiabele in staat te stellen – zo nodig na het inwinnen van deskundige adviezen – zijn gedrag aan te passen, de consequenties ervan voor hem te voorzien en, in redelijke mate, gelet op de omstandigheden van het geval, te voorzien welke gevolgen een bepaalde daad kan hebben. Artikel 22, zesde lid, tweede alinea en onder f, van het DWU heeft een wettelijke basis en is voldoende toegankelijk, maar is niet voldoende voorzienbaar en precies. De formulering is zo algemeen dat elke zaak hieronder kan vallen. Op deze wijze zijn de consequenties helemaal niet te overzien. Het beperken van het gecodificeerde hoorrecht

134 Zie bijvoorbeeld: EHRM 2 augustus 1984, 8691/79, (Malone/UK), punt 65 ev.; EHRM 5 januari 2000, 33202/96, (Beyeler), punten 107 tot en met 109.

op grond van dit lid lijkt problematisch. Een verklaring voor deze beperking zou kunnen zijn dat de Uniewetgever heeft willen regelen dat de lidstaten ook nog eigen beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel kunnen hebben die het DWU niet regelt. Alsdan moeten mijns inziens die beperkingen nog steeds, maar nu nationaal, bij wet zijn gesteld.

6.6.4 De omstandighedencatalogus van het kenbaarmakingsbeginsel

Gelet op de analyse van de verschillende omstandigheden die een rol kunnen spelen bij de afweging van het kenbaarmakingsbeginsel met concurrerende beginselen en de analyse van het DWU, ziet de omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel er als volgt uit:

Omstandigheid	**Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel**	**Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel**	**Opmerkingen**
Een asymmetrische rechtsbetrekking en ongelijkheid van partijen (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Eenzijdige ingreep (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Positie belastingdienst als direct belanghebbende (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Veelheid aan wijzigingen (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Discretionaire bevoegdheid (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	Hoe meer discretionaire bevoegdheden, hoe groter het effect.
Sancties (paragraaf 6.6.1.b)	Verzwarend	N.v.t.	Het effect zal bij een voornemen tot het opleggen van een vergrijpboete groter zijn dan bij een verzuimboete.
Omkering en verzwaring bewijslast (paragraaf 6.6.1.b)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.

Omstandigheid	Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel	Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel	Opmerkingen
Uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.6.1.c)	Verlichtend	Verzwarend	Het enkele argument van uitvoeringskosten kunnen het kenbaarmakingsbeginsel niet beperken.
Staatsveiligheid en volksgezondheid (paragraaf 6.6.2.a)	N.v.t.	Verzwarend	N.v.t.
Bestrijding van fraude en misbruik (paragraaf 6.6.2.b)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid wordt voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken veelvuldig aangehaald.
Spoedeisendheid (paragraaf 6.6.2.c)	N.v.t.	Verzwarend	De spoedeisendheid mag niet aan het bestuursorgaan zijn toe te rekenen.
Administratieve efficiëntie (paragraaf 6.6.2.d)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid wordt voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken veelvuldig aangehaald. Vooral in combinatie met de uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel en het feit dat ten aanzien van bepaalde bezwarende besluiten slechts een klein percentage bezwaar maakt, kan betekenen dat een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan zijn.
Toenemende duur van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.e)	N.v.t.	Verlichtend	
Toenemende efficiëntie van de maatregel (paragraaf 6.6.2.f)	N.v.t.	Verzwarend	Bij een efficiëntie van nihil wordt niet voldaan aan het vereiste van geschiktheid.

Omstandigheid	**Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel**	**Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel**	**Opmerkingen**
Toenemende reikwijdte van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.g)	N.v.t.	Verlichtend	Categorale beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel voor een beperkte groep voorgenomen bezwarende besluiten is mogelijk als: 1) de rechtsgevolgen – indien tegen het bezwarende besluit wordt opgekomen – buiten werking worden gesteld en een normale procedure wordt gestart die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.2.g); 2) een besluit waarbij het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt, wordt gevolgd door een later besluit waarbij het rechtsgevolg van het eerste besluit pas feitelijk merkbaar is en ten aanzien van dat latere besluit een procedure wordt gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.3.a); 3) sprake is van een gebonden beschikking en de belanghebbende nimmer over voor het nemen van die beschikking relevante informatie kan beschikken (paragraaf 6.6.3.b); of

Omstandigheid	**Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel**	**Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel**	**Opmerkingen**
			4) ten aanzien van een bezwarend besluit een procedure is gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en het opvolgend bezwarend besluit ten aanzien waarvan het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt alleen ziet op de uitvoering van het eerdere besluit (paragraaf 6.6.3.d).
De kosten van de beperkende maatregel voor een derde (paragraaf 6.6.2.h)	N.v.t.	Verlichtend	Deze omstandigheid lijkt in het belastingrecht van weinig betekenis.

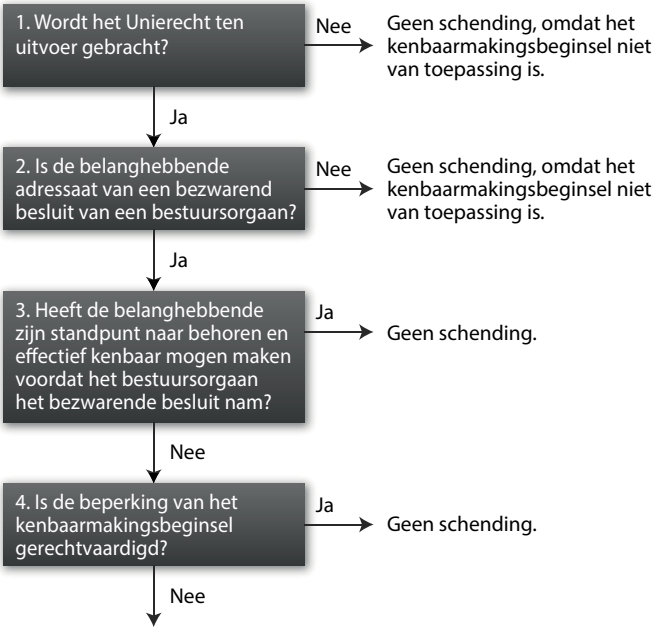
Tabel 4

De omstandighedencatalogus kan helpen bij het analyseren in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (zie hoofdstuk 8).

6.7 Samenvatting en conclusie

Het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt door andere beginselen, waaronder algemene belangen.

Het stappenplan (de beslisboom) ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel is in dit hoofdstuk met een stap uitgebreid en ziet er nu als volgt uit:



Figuur 18

In dit hoofdstuk is de vierde stap uit het stappenplan (de beslisboom) onderzocht. In artikel 52 van het Handvest zijn de voorwaarden neergelegd waaraan een beperking van een in het Handvest gecodificeerd beginsel moet voldoen. Beperkingen op de uitoefening van de in dit Handvest erkende rechten en vrijheden moeten 1) bij wet worden gesteld en 2) de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het 3) evenredigheidsbeginsel kunnen slechts beperkingen worden gesteld, als zij noodzakelijk zijn en 4) daadwerkelijk beantwoorden aan door de Europese Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen. Voor ongeschreven Unierechtelijke beginselen geldt niet de voorwaarde dat een beperking bij wet moet zijn gesteld.

Dat een beperking bij wet moet zijn gesteld, betekent dat de maatregel een wettelijke basis als zodanig moet hebben en dat die wet voldoende toegankelijk, voorzienbaar en precies dient te zijn. Uit jurisprudentie van het Hof van Justitie is af te leiden dat hierbij niet vereist is dat de maatregel als een beperking van een ander beginsel wordt gepresenteerd. Wel dient de tekst voldoende duidelijk te zijn, zodat daarmee de reikwijdte van de beperking voorzienbaar en duidelijk is.

Dat een beperking de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel moet eerbiedigen, houdt kortweg in dat de beperking niet zover mag strekken dat feitelijk het kenbaarmakingsbeginsel daarmee een dode letter is geworden.

Voorts moet met de beperking een algemeen belang worden nagestreefd. Voor het wegen van de concurrerende beginselen is het van groot belang dat de algemene belangen zo concreet mogelijk worden geformuleerd. Voor fiscale zaken komen vooral de volgende algemene belangen naar voren: een doeltreffend optreden van de douaneautoriteiten, gevaar voor de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dier of plant, het milieu of de consument en het bestrijden van fraude en misbruik. Hierbij is de enkele aanwezigheid van een algemeen belang onvoldoende. Er moet een direct verband bestaan tussen het algemeen belang en de beperking. Beperkingen kunnen niet worden ingegeven door praktische argumenten.

Vervolgens is het evenredigheidsbeginsel aan de beurt. Het evenredigheidsbeginsel houdt drie vereisten in zich: geschiktheid, noodzaak en evenredigheid *stricto sensu*. De geschiktheid houdt in dat een beperkende maatregel geschikt moet zijn het legitieme doel (algemene belang) te bereiken. Het is aan de overheid aannemelijk te maken dat hiervan sprake is. Aan deze voorwaarde voldoet een beperkende maatregel over het algemeen snel. Daarnaast moet de maatregel noodzakelijk zijn. Hierbij wordt getoetst of de minst ingrijpende maatregel is gekozen. Ten slotte wordt aangekomen bij het hart van het evenredigheidsbeginsel, de evenredigheid *stricto sensu*, hetgeen een weging van concurrerende beginselen met zich brengt.

De wijze waarop het Hof van Justitie omgaat met het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* is onderzocht met behulp van Alexy's 'Law of Balancing'.

$$C = \frac{a}{b}$$

Vergelijking 3

Hierbij is a het gewicht van de inbreuk op beginsel A (kenbaarmakingsbeginsel), b het gewicht van het voldoen aan het concurrerende beginsel B en C de conclusie welk beginsel voorrang krijgt. Deze conclusie moet logisch voortvloeien uit de gewichten a en b. De gewichten a en b vormen de onderbouwing van de conclusie. Alexy's 'Law of Balancing' heeft twee belangrijke inzichten gegeven. Als eerste dat bij een patstelling een beperking van een beginsel mogelijk is. Als tweede blijkt door de benadering vanuit Alexy's 'Law of Balancing' dat als de zwaarte van het belang van het voldoen aan het concurrerende beginsel moet worden gesteld op zwaar of het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel moet worden gesteld op licht, deze constatering voldoende is voor de conclusie dat het beginsel mag worden beperkt.

Analyse van de jurisprudentie van het Hof van Justitie van na de inwerkingtreding van het Handvest ten aanzien van het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* heeft de volgende inzichten gegeven:

Algemeen:
- Borging van het Unierecht staat voorop.
- Het Hof van Justitie heeft een voorkeur voor geschilbeslechting via het geven van algemene, bij herhaling toepasbare regels. Dit staat in de meeste gevallen een zaakgerichte benadering niet in de weg.
- De geschiktheid en noodzakelijkheid spelen nog steeds een essentiële rol in de jurisprudentie. Als een zaak niet strandt op een van de andere voorwaarden van artikel 52 van het Handvest dan is het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* steeds aanwezig.

Gewicht a:
- Het Hof van Justitie is geneigd een conflict tussen concurrerende beginselen te benaderen vanuit het gewicht van de inbreuk. Het Hof van Justitie geeft daarbij niet altijd de ernst van de inbreuk.
- De weging van concurrerende beginselen is meer op de voorgrond getreden.

Gewicht b:
- Het Hof van Justitie is meer aandacht gaan besteden aan het gewicht voor het voldoen aan het concurrerende beginsel.
- Het Hof van Justitie besteedt veel aandacht aan het doel waarvoor de beperkende maatregel inbreuk maakt op een beginsel.
- Het Hof van Justitie maakt het gewicht van het concurrerende beginsel vaak niet duidelijk.

Conclusie C:
- In een aantal gevallen vloeit de conclusie niet logisch voort uit de motivering, omdat het gewicht van a of het gewicht b ontbreekt in de motivering.
- In een aantal gevallen is slechts het gewicht a of het gewicht b nodig voor een logische conclusie. Een lezer zal dit niet altijd onderkennen.
- Het is niet mogelijk iets te zeggen over de consistentie van het Hof van Justitie ten aanzien van het wegen van concurrerende beginselen, omdat geen gelijke gevallen zijn geconstateerd,
- Slechts enkele omstandigheden die relevant zijn voor het wegen van beginselen komen in beeld.

Analyse van verschillende omstandigheden die in de literatuur en de jurisprudentie van het Hof van Justitie naar voren komen geeft invulling aan de omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel. Deze omstandighedencatalogus is weergegeven in paragraaf 6.6.4. Deze omstandighedencatalogus zal ik gebruiken in hoofdstuk 8 als ik het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht langs de lat van het kenbaarmakingsbeginsel ga leggen.

Uit het onderzoek is gebleken dat het mogelijk is het kenbaarmakingsbeginsel categoraal te beperken. Dat kan in ieder geval ten aanzien van de volgende beperkingen.
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel voor een beperkte groep voorgenomen bezwarende fiscale besluiten waarbij, indien bezwaar wordt gemaakt tegen het bezwarende besluit, de rechtsgevolgen buiten werking worden gesteld en een normale procedure wordt gestart, die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (*Texdata Software*-methode) (paragraaf 6.6.2.g).

- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit als dat besluit wordt gevolgd door een later bezwarend besluit waarin het eerste besluit wordt toegepast en de rechtsgevolgen van het eerste besluit pas merkbaar zijn bij het latere besluit en, ten aanzien van het laatste bezwarende besluit, een procedure wordt gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.3.a).
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit indien sprake is van een gebonden beschikking en de belanghebbende nimmer over voor het nemen van die beschikking relevante informatie kan beschikken (paragraaf 6.6.3.b).
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit als voorafgaand aan dat voorgenomen bezwarende besluit reeds een procedure is gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en sprake is van een opvolgend bezwarend besluit dat alleen ziet op de uitvoering van het eerdere besluit (paragraaf 6.6.3.d).

Uit de arresten *Kamino* en *Prequ'Italia* kan ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel een negatieve voorrangsregel worden gedestilleerd, dat wil zeggen een regel die ervoor zorgt dat het kenbaarmakingsbeginsel niet kan worden beperkt. Van een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel kan geen sprake zijn als geen sprake is van een nationale regeling op grond waarvan de belanghebbende de mogelijkheid heeft het bezwarende besluit aan te vechten. Deze nationale regeling moet daarbij voorzien in de mogelijkheid tot opschorting van de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit. Hierbij is het niet noodzakelijk dat een bestuursorgaan de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit automatisch opschort. Het is echter van belang dat het bestuursorgaan de toekenning van de opschorting van de tenuitvoerlegging niet beperkt als er redenen bestaan te twijfelen aan de (voorgenomen) bestreden handeling of als de belanghebbende onherstelbare schade dreigt te lijden.

Dit hoofdstuk laat zien dat veel beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel mogelijk zijn, maar niet alle beperkingen. Als het kenbaarmakingsbeginsel niet gerechtvaardigd wordt beperkt, wordt dit beginsel geschonden. De volgende stap in het onderzoek is het onderzoeken van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

HOOFDSTUK 7

Gevolgen van een schending

In hoofdstuk 6 is onderzocht op welke wijze en onder welke omstandigheden het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan worden beperkt. In dit hoofdstuk onderzoek ik wat de gevolgen kunnen zijn van een niet gerechtvaardigde beperking (schending) van het kenbaarmakingsbeginsel. In nationale procedures wordt een kleine schending van het kenbaarmakingsbeginsel gekoppeld aan het vernietigen van het gehele bezwarende besluit. Dergelijke grote gevolgen verbinden aan een kleine schending wordt in de praktijk als onbevredigend ervaren. In dit hoofdstuk zal ik laten zien dat kleine schendingen geen grote gevolgen behoeven te hebben en dat een genuanceerd systeem van gevolgen van schendingen mogelijk is. In paragraaf 7.1 wordt eerst de procedurele autonomie van de lidstaten onderzocht. Hierbij wordt aandacht besteed aan de vraag of de lidstaten vrij zijn in de keuze welke gevolgen zij aan een schending verbinden.

In paragraaf 7.2 onderzoek ik welke gevolgen het Hof van Justitie mogelijk verbindt aan een schending van het kenbaarmakingsbeginsel en onderzoek ik of het partieel vernietigen van een materieel bezwarend besluit mogelijk is. Van belang is te beseffen dat de gevolgen niet verder kunnen reiken dan het individuele materiële besluit en dat het kenbaarmakingsbeginsel alleen effect kan hebben voor zover met dat besluit het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (paragraaf 5.2). Daar komt nog bij dat de gevolgen niet verder kunnen reiken dan de beperking (paragraaf 6.1). Ook wordt zichtbaar dat de gevolgen van een schending ook niet verder kunnen reiken dan de benadeling.

In paragraaf 7.3 wordt de voorwaarde die het Hof van Justitie stelt aan vernietiging van een bezwarend besluit bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel, onderzocht. Hierbij geef ik eerst een toelichting op het 'andere afloop'-criterium, zoals gegeven door het Hof van Justitie, en onderzoek ik vervolgens op welke wijze dit criterium wordt ingevuld. Het Hof van Justitie heeft bij de toepassing van het 'andere afloop'-criterium een voorkeur voor geschilbeslechting door middel van het geven van een algemene, bij herhaling toepasbare regel. De toepassing van dit criterium laat het Hof van Justitie aan de lidstaten. Dat maakt dat het onderzoek in deze paragraaf verschuift van de bestudering van vooral de jurisprudentie van het Hof van Justitie naar de bestudering van vooral de jurisprudentie van de Hoge Raad. Het betreft nog steeds de uitleg en invulling van het Unierecht. In paragraaf 7.4 onderzoek ik de invulling van het 'andere afloop'-criterium bij een schending van het Unierechtelijke recht op (inzage in) de stukken, omdat – zo zal blijken – het Hof van Justitie ten aanzien van stukken het 'andere afloop'-criterium nader invult. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie.

7.1 Procedurele autonomie

Als het kenbaarmakingsbeginsel is geschonden, volgt de vraag welke gevolgen een dergelijke schending kan hebben. Het Unierecht zelf regelt de gevolgen van een dergelijke schending niet. In beginsel biedt dit de lidstaten procedurele autonomie en hebben de lidstaten ruimte om de gevolgen zelf in te vullen.[1] Ter waarborging van een minimumniveau van rechtsbescherming in de verschillende lidstaten heeft het Hof van Justitie bepaald dat de lidstaten bij het ontbreken van procedurele Unierechtelijke voorschriften zelf binnen hun interne rechtsorde dergelijke voorschriften kunnen vaststellen als zij hierbij het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht nemen.[2]

Op grond van het beginsel van gelijkwaardigheid mogen, bij het ontbreken van een Unieregeling, de nationale regels, die gelden voor besluiten waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale besluiten.[3] Hierbij is het de taak van de nationale rechter bij de toepassing van het gelijkwaardigheidsbeginsel te onderzoeken wat in het concrete geval onder soortgelijke nationale besluiten moet worden verstaan.[4] De nationale rechter zal daarbij het doel, het voorwerp en de voornaamste kenmerken van de regeling(en) in aanmerking moeten nemen. Het Hof van Justitie geeft door deze ruime formulering de lidstaten een brede marge om te beoordelen wat een gelijkwaardig besluit is.

Op grond van het beginsel van doeltreffendheid mogen de nationale procedureregels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken.[5] Voor de concrete invulling van het doeltreffendheidsbeginsel zijn de volgende factoren van belang: de plaats van de desbetreffende bepaling in de gehele procedure, het verloop en de bijzondere kenmerken ervan en de beginselen die aan het nationale stelsel van rechtspraak ten grondslag liggen.[6] De rechter zal dus een afweging moeten maken tussen het belang van de nationale bepaling en de effectieve doorwerking van het Unierecht.[7]

Ten aanzien van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel heeft het Hof van Justitie nog een aanvullende voorwaarde gesteld. Een schending van het kenbaarmakingsbeginsel kan pas tot nietigverklaring van het bezwarende besluit leiden, wanneer de procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben

1 HvJ 13 maart 2014, zaak C-29/13, (Global Trans Lodzhistik), punten 59 en 60; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 40; HvJ 10 november 1993, zaak C-60/92, (Otto/Postbank), punt 14.
2 Zie bijvoorbeeld: HvJ 13 december 2017, zaak C-403/16, (El Hassani), punt 57 e.v. en HvJ 17 maart 2016, zaak C-161/15, (Benallal), punt 24 e.v.; Zie ook: Vos, de, 2011, p. 36.
3 HvJ 16 december 1976, zaak 33/76, (Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral), punt 5; HvJ 16 december 1976, zaak 45/76, (Comet), punt 19; HvJ 17 maart 2016, zaak C-161/15, (Benallal), punt 24.
4 HvJ 10 juli 1997, zaak C-261/95, (Palmisani), punt 27 e.v.
5 HvJ 16 december 1976, zaak 45/76, (Comet), punt 19.
6 HvJ 14 december 1995, zaak C-312/93, (Peterbroeck), punt 14; HvJ 14 december 1995, zaak C-430/93, (Van Schijndel), punt 19.
7 Jans e.a. 2017, onder 1.2 en 6.2.1.

('andere afloop'-criterium).[8] Duijkersloot, Van den Brink en Den Ouden stellen dat met het 'andere afloop'-criterium de procedurele autonomie van de lidstaten is verdwenen.[9] Timmermans en Schlössels vragen zich af of dit klopt. Ik sluit mij aan bij deze laatste twee auteurs.[10] Met het 'andere afloop'-criterium heeft het Hof van Justitie weliswaar de procedurele autonomie van de lidstaten enigszins beperkt, maar zichtbaar zal worden dat voldoende ruimte voor de lidstaten blijft bestaan.

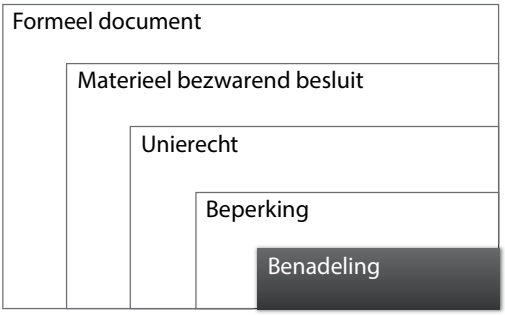
7.2 Partieel vernietigen van een materieel bezwarend besluit

In de vorige paragraaf is geconcludeerd dat de lidstaten procedurele autonomie hebben en dat het Hof van Justitie aan de procedurele autonomie de voorwaarde stelt dat de nationale regels moeten voldoen aan de vereisten van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid. Het Hof van Justitie stelt aan de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel ook nog de voorwaarde dat nietigverklaring van het bezwarende besluit pas aan de orde is als aan het 'andere afloop'-criterium wordt voldaan.[11] Het 'andere afloop'-criterium voorkomt dat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel afbreuk kan doen aan het effect van het Unierecht.[12] Alleen als een belanghebbende door de schending *daadwerkelijk* is benadeeld, kan een schending leiden tot vernietiging van het bezwarende besluit. In deze paragraaf wordt onderzocht wat het Hof van Justitie bedoelt met vernietiging van het bezwarende besluit en of daaronder ook een partiële vernietiging van het bezwarende besluit kan vallen.

De jurisprudentie van het Hof van Justitie lijkt een partiële vernietiging van een bezwarend besluit uit te sluiten, omdat het Hof van Justitie in de arresten over schending van het kenbaarmakingsbeginsel veelvuldig het gehele bezwarende besluit vernietigt.[13] Ik concludeer echter dat een partiële vernietiging van een bezwarend besluit als gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel onder omstandigheden mogelijk is. Hiervoor is van belang dat een onderscheid bestaat tussen het materiële bezwarende besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is en het formele besluit of het formele document dat dit materiële bezwarende besluit omvat (paragraaf 5.2). Al eerder is besproken dat in het geval het formele document meer omvat dan het materiële bezwarende besluit, er wel sprake kan zijn van het partieel vernietigen van het formele besluit of formele document. Mijns inziens kan echter ook het materiële bezwarende besluit partieel worden vernietigd, als de schending van het kenbaarmakingsbeginsel niet op het gehele materiële besluit ziet of de beperking of de benadeling niet het gehele materiële bezwarende besluit raakt.

8 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; Zie ook: Richardson 2017, onder 6.1.
9 Duijkersloot 2014, onder 5.2, Brink, van den en Ouden, den 2014, p. 92.
10 Timmermans en Schlössels 2015, p. 267.
11 HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31.
12 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 36 tot en met 42; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 77; Zie ook: Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 2.2.4.1.
13 Zie bijvoorbeeld: HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 38; HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31.

Schematisch ziet dat er als volgt uit (hokjesmodel):



Figuur 19

Met een materiële benadering van het kenbaarmakingsbeginsel, kan mijns inziens het rechtsgevolg bij een geconstateerde schending enkel dat deel van het besluit raken waarvan de belanghebbende aannemelijk maakt dat hij zich ten aanzien van dat deel niet optimaal heeft kunnen verdedigen. Steun hiervoor is te vinden in de zaak *Transocean Marine Paint Association*. A-G Warner overweegt in zijn conclusie dat partijen het erover eens zijn dat het Hof van Justitie bevoegd was een besluit van de Commissie gedeeltelijk nietig te verklaren en dat deze opvatting stellig in overeenstemming is met de rechtspraak.[14] Transocean Marine Paint Association had van de Commissie een verlenging gekregen van een eerder gevraagde en verkregen ontheffing waarbij het verbod op mededinging op de markt van scheepsverven werd beperkt. De verlenging van de ontheffing kende stringente voorwaarden. Transocean Marine Paint Association verzocht vernietiging van één van de voorwaarden die werd gesteld aan de verlenging van de ontheffing. Uiteindelijk vernietigde het Hof van Justitie niet het gehele besluit. Dat zou voor Transocean Marine Paint Association ook verkeerd uitwerken, want bij een vernietiging van het gehele besluit zou Transocean Marine Paint Association de ontheffing kwijt zijn. Het Hof van Justitie vernietigde alleen de gestelde benadeling, maar heeft die partiële vernietiging niet beargumenteerd. Een ander voorbeeld dat vorenstaande duidelijk maakt, is de zaak van *De Lange*.[15] Deze zaak ging over een aanslag IB/PVV waarbij er discussie was over de door De Lange opgevoerde scholingskosten. De vraag was of sprake was van ongeoorloofde leeftijdsdiscriminatie. Met artikel 6.30 van de Wet IB 2001 wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht (non-discriminatierichtlijn). Uiteindelijk was geen sprake van discriminatie. Als dat wel het geval zou zijn geweest, zou dat mijns inziens niet hebben geleid tot vernietiging van de gehele aanslag IB/PVV. Het Unierecht zag immers alleen op de scholingsuitgaven, dan kan strijd met het Unierecht slechts tot gevolg hebben dat de kosten alsnog moeten worden geaccepteerd. Een schending van het Unierecht kan daarmee tot een partiële vernietiging van een bezwarend besluit leiden. Het gevolg hiervan kan een vermindering van een aanslag zijn in plaats van een vernietiging van de aanslag. Dat het Hof van Justitie partieel vernietigt, blijkt ook uit de zaak *Nederland*

14 Conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association), p. 1090.
15 HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange).

t. Hoge Autoriteit.[16] Partieel vernietigen is daarbij mogelijk voor zover sprake is van een zelfstandig te onderscheiden onderdeel van het geheel. Uit het arrest van de Hoge Raad van 14 augustus 2015 zou dit ook kunnen worden afgeleid, omdat hij aan het verwijzingshof meegeeft dat dit hof dient te beoordelen of de inbreng van de belanghebbende tot een andere afloop had kunnen leiden *en zo ja, in hoeverre*.[17]

De mogelijkheid een besluit onder omstandigheden partieel te vernietigen, houdt in dat het gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel in balans kan worden gebracht met de ernst van de schending. Een grove schending dient dan mijns inziens tot vernietiging van het bezwarende besluit te leiden. Minder grove schendingen kunnen dan leiden tot een partiële vernietiging of, zoals wordt besproken in paragraaf 8.6.2, andere rechtsgevolgen. Marginale schendingen van het kenbaarmakingsbeginsel leiden niet tot een vernietiging van het bezwarende besluit.[18]

7.3 Het 'andere afloop'-criterium

Het Hof van Justitie heeft veelvuldig overwogen dat niet elke schending van het kenbaarmakingsbeginsel tot vernietiging van het bezwarende besluit leidt.[19] In bijvoorbeeld de zaak *Kamino* heeft het Hof van Justitie expliciet geoordeeld dat schending van het kenbaarmakingsbeginsel pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.[20] De jurisprudentie van het Hof van Justitie leidt tot de volgende uitleg en invulling ten aanzien van het 'andere afloop'-criterium:

- de bewijslast dat voldaan wordt aan het 'andere afloop'-criterium ligt bij de belanghebbende (paragraaf 7.3.1);[21]
- het 'andere afloop'-criterium moet worden ingevuld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval (paragraaf 7.3.2);[22] en
- niet moet kunnen worden uitgesloten dat het besluitvormingsproces zonder de onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben (paragraaf 7.3.3).[23]

Aangezien het Hof van Justitie zich ten aanzien van het 'andere afloop'-criterium beperkt tot het formuleren van algemene regels en de invulling aan de lidstaten laat, zal ik hierna steeds eerst weergeven wat de algemene invulling van het Hof van Justitie is om vervolgens de invulling daarvan te bespreken aan de hand van de Nederlandse (fiscale) jurisprudentie. Ik beperk mij hierbij uit praktische overwegingen tot de Nederlandse jurisprudentie. Het

16 HvJ 15 juli 1964, zaak 66/63, (Nederland/Hoge Autoriteit), p. 1127 en p. 1135.
17 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.4; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, ECLI:NL:RBZWB:2018:429, r.o. 2.16.
18 Conclusie van A-G Wathelet van 23 augustus 2013 in de zaak C-383/13, (G. en R.), punt 58 e.v.
19 Zie bijvoorbeeld: HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 38; HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31; HvJ 5 oktober 2000, zaak C-288/96, (Duitsland/Commissie), punt 101 en HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan), punt 94.
20 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; Zie ook: Richardson 2017, onder 6.1.
21 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (Mediocurso), punt 45.
22 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13 PPU, (G. en R.), punt 38 e.v.
23 HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie), punt 48.

is zonder goede kennis van de talen en het procesrecht van de lidstaten niet goed mogelijk jurisprudentie met betrekking tot het kenbaarmakingsbeginsel van de verschillende lidstaten te achterhalen en te doorgronden. Bovendien kennen de meeste lidstaten vanuit hun nationale recht een vorm van het horen voordat een bezwarend besluit wordt genomen. Dat heeft tot gevolg dat uitspraken die op het kenbaarmakingsbeginsel zien, veelvuldig zullen zijn gebaseerd op de nationale wetgeving van de lidstaten. Bovendien zegt de invulling die in een andere lidstaat wordt gegeven aan het 'andere afloop'-criterium niet meteen iets over de wijze waarop dit in het Unierecht moet worden uitgelegd. Niet alleen de vertroebeling door nationale wetgeving geeft daarbij problemen, maar de invulling van het 'andere afloop'-criterium van andere lidstaten is niet voorgelegd aan het Hof van Justitie.

7.3.1 De bewijslast dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium

De eerste aanwijzing die het Hof van Justitie geeft, is dat de bewijslast of wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium bij de belanghebbende ligt. Het Hof van Justitie doet dit impliciet.[24] Dit impliciete oordeel blijkt bijvoorbeeld uit de zaak *Kamino*.[25] Het Hof van Justitie oordeelt eerst dat de schending van het kenbaarmakingsbeginsel naar Unierecht pas leidt tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit, als de procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben. Het formuleert hiermee het 'andere afloop'-criterium heel algemeen, maar in een latere rechtsoverweging in de zaak *Kamino* wordt aangesloten bij hetgeen de belanghebbende aanvoert.[26] In de zaak *Mediocurso* heeft het Hof van Justitie overwogen dat als de belanghebbende naar behoren was gehoord, de belanghebbende bepaalde redenen uiteen had kunnen zetten.[27] Hieruit leid ik af dat het Hof van Justitie impliciet de bewijslast bij belanghebbende neerlegt en niet zal worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium als de belanghebbende hier geen concrete grond voor aanvoert en zo nodig onderbouwt. De Hoge Raad legt de bewijslast ook vaak impliciet bij de belanghebbende neer.[28] De rechtbanken en gerechtshoven zijn hierover vaak explicieter.[29] Zo oordeelde bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden dat de belanghebbende zich niet op specifieke concrete feitelijke omstandigheden, maar meer op algemeenheden beriep.[30] Hof Amsterdam legt de bewijslast, die belanghebbende heeft, zo uit dat alleen feiten en omstandigheden die belanghebbende ook daadwerkelijk in de context van het 'andere afloop'-criterium aandraagt, een rol kunnen spelen bij de invulling hiervan. Wijzigingen die door toedoen van de belastingdienst of de rechterlijke macht plaatsvinden, leiden wel tot een wijziging van het bezwarende besluit ten gunste van de belanghebbende, maar kunnen geen rol spelen in het kader van

24 Noot Huygen van Dyck - Jagersma bij HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753.
25 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79.
26 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 81: "*In de hoofdgedingen geven de belanghebbenden zelf toe dat de bezwaarprocedure geen andere afloop zou hebben gehad indien zij voorafgaand aan de litigieuze beschikking waren gehoord, aangezien zij de door de belastingadministratie gemaakte tariefindeling niet betwisten*."
27 HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (Mediocurso), punt 45.
28 HR 30 maart 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.4.
29 Hof Amsterdam 14 februari 2013, nr. 11/00595, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ2211, r.o. 6.13; Hof Amsterdam 13 oktober 2016, nr. 15/00782, *V-N* 2017/4.25.11, r.o. 5.13.
30 Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, nrs. 11/00447 en 11/00448, *NTFR* 2016/1458, r.o. 4.11.

het 'andere afloop'-criterium, aldus Hof Amsterdam.[31] Gevolg van deze zienswijze is dat als de belastingdienst of de rechtspraak een vermindering signaleert voordat de belanghebbende dit doet, dit niet tot een vernietiging kan leiden van het bezwarende besluit. Hof Amsterdam sluit daarbij aan bij een overweging van de Hoge Raad, dat het een inbreng van de belanghebbende moet zijn.[32] Van Eijsden komt ook tot de conclusie dat de bewijslast bij de belanghebbende ligt, maar is van mening dat dit wel wringt als de rechten van een belanghebbende zijn beperkt en de beperking niet gerechtvaardigd is.[33] Van Eijsden stelt daarom voor de bewijslast bij het bestuursorgaan neer te leggen. Het bestuursorgaan moet dan bewijzen dat er zonder schending geen andere afloop was geweest. Ik vraag me af of de bewijslast bij de belanghebbende wringt. De belanghebbende heeft een recht dat hij in kan roepen, maar dit is niet een verplichting. De belanghebbende kan een nadeel ondervinden van de schending, maar dat hoeft niet. Overigens stelt de inspecteur in de praktijk tegenover het standpunt van een belanghebbende dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, vaak dat er zonder schending geen andere afloop was geweest.

7.3.2 Invulling van het 'andere afloop'-criterium aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval

De tweede invulling die het Hof van Justitie geeft, houdt in dat het 'andere afloop'-criterium moet worden ingevuld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval.[34] Hierin past het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak *België/Commissie*.[35] Het Hof van Justitie constateerde in die zaak dat de opmerkingen die de Belgische regering had willen maken, maar waarvoor zij de gelegenheid niet had gekregen, geen aanvullende gegevens bevatten naast die waarover de Commissie reeds beschikte en die ook bij de Belgische regering bekend waren. In die omstandigheden kon het feit dat de Belgische regering niet de gelegenheid heeft gehad haar standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken, geen invloed hebben gehad op het resultaat van de administratieve procedure. Van een andere afloop kon in die omstandigheden geen sprake zijn. De Hoge Raad vult het 'andere afloop'-criterium ook op deze wijze in.[36]

7.3.3 Een andere afloop moet niet kunnen worden uitgesloten

De derde invulling van het Hof van Justitie houdt in dat niet moet kunnen worden uitgesloten dat het besluitvormingsproces zonder de onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.[37] In de zaak *Kamino* overweegt het Hof van Justitie dat schending

31 Hof Amsterdam 23 juni 2016, nrs. 15/00713 tot en met 15/00722, *NTFR* 2016/2336.
32 Hof Amsterdam 23 juni 2016, nrs. 15/00713 tot en met 15/00722, *NTFR* 2016/2336 en HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, punt 2.7.4.
33 J.A.R. van Eijsden in zijn noot bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 3.2.5: Mezouar en Gomes Vale Viga geven aan weinig heil te zien in het voorstel van Van Eijsden omdat de materiële rechtstoepassing voorop staat.
34 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13 PPU, (G. en R.), punt 38 e.v.
35 HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie), punt 48.
36 Zie bijvoorbeeld: HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 4.2; HR 26 juni 2015, nr. 10/02774bis, *NTFR* 2015/1928, *BNB* 2015/186, r.o. 2.3.3; HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.3.
37 Zie bijvoorbeeld: HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 35 e.v. en HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 80.

van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het hoorrecht, naar Unierecht pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.[38] In de zaak *G. en R.* is daarover het volgende overwogen:[39]

> *"Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat het Unierecht (…) aldus moet worden uitgelegd dat wanneer in het kader van een administratieve procedure in strijd met het recht om te worden gehoord tot verlenging van een bewaringsmaatregel wordt besloten, de nationale rechter die de rechtmatigheid van dat besluit moet beoordelen, de opheffing van de bewaringsmaatregel pas kan gelasten wanneer hij van oordeel is, gelet op alle feitelijke en juridische omstandigheden van het geval, dat deze schending aan degene die haar aanvoert, ook daadwerkelijk de mogelijkheid heeft ontnomen om zich zodanig te verweren dat deze administratieve procedure een andere afloop had kunnen hebben."*

De zaak *G. en R.* laat zien dat niet is vereist dat de administratieve procedure zonder de procedurefout *daadwerkelijk* anders zou zijn gelopen, maar dat is vereist dat de belanghebbende de mogelijkheid is ontnomen de procedure een andere wending te geven.[40] Het is daarbij wel aan belanghebbende te concretiseren op welke wijze hij de procedure een andere wending had willen geven. Uit het arrest *Mediocurso* blijkt dat hiervan wel sprake kan zijn als de belanghebbende redenen had kunnen aanvoeren waarom een bepaald rechtsbeginsel niet in acht is genomen. Het arrest *België/Commissie* maakt duidelijk dat niet aan het 'andere afloop'-criterium wordt voldaan als de inbreng gegevens bevat waarover het bestuursorgaan al beschikte.[41] Er moeten dus in ieder geval nieuwe feiten of omstandigheden naar voren worden gebracht of bijvoorbeeld een andere visie daarop. Het 'andere afloop'-criterium brengt mijns inziens het materiële karakter van het kenbaarmakingsbeginsel tot uitdrukking. Het kenbaarmakingsbeginsel kan tot vernietiging leiden van het bezwarende besluit, maar slechts voor zover het niet waarborgen de belanghebbende daadwerkelijk benadeelt.[42] De Hoge Raad overweegt in latere arresten slechts dat onderzocht moet worden of het besluitvormingsproces met betrekking tot het vaststellen van het bezwarende besluit een andere afloop *had kunnen hebben*.[43] Dat is in overeenstemming met het hiervoor besproken kader van het Hof van Justitie. De Hoge Raad vulde dit kader in eerdere arresten in door daaraan toe te voegen dat, om vast te stellen of de besluitvormingsprocedure een andere afloop had kunnen hebben, onder meer van belang is of

1. verweermogelijkheden in de vorm van juridische stellingen niet konden worden benut;
2. (nieuwe) bewijsmiddelen, waarvan niet is uitgesloten dat deze een andere afloop konden bewerkstelligen, niet konden worden benut;
3. een belanghebbende, niet zonder redelijke grond, had kunnen aanvoeren dat de inspecteur de feiten op een andere wijze had moeten waarderen en interpreteren, zodat hij niet tot het genomen besluit had kunnen komen.

38 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79.
39 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 45.
40 Zie ook: Maagdenberg, van den en Meijerman, 2018, onder 2.2.4.1.
41 HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie), punt 48.
42 Maagdenberg, van en Meijerman, onder 2.2.4.1; annotatie J.A.R. van Eijsden bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136.
43 Zie bijvoorbeeld: HR 24 november 2017, nr. 15/05787, *BNB* 2018/37, *NTFR* 2017/2938, r.o. 2.8.1.

De Hoge Raad ziet dus in ieder geval een drietal categorieën waarbij kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Deze bespreek ik hierna (paragrafen 7.3.3.a tot en met 7.3.3.c) en vervolgens zal ik beredeneren of er nog andere omstandigheden zijn, die tot voldoening aan het 'andere afloop'-criterium kunnen leiden (paragraaf 7.3.3.d). Deze omstandigheden worden niet teruggevonden in de jurisprudentie van het Hof van Justitie.[44]

Van den Maagdenberg en Meijerman wijzen erop dat in de eerdere arresten van de Hoge Raad aan de zin 'dat moet worden beoordeeld of het besluitvormingsproces een andere afloop had kunnen hebben' werd toegevoegd 'dat voldoende is te bewijzen dat – wanneer de schending niet had plaatsgevonden – degene tot wie de belastingaanslag is gericht, een inbreng had kunnen leveren die voor het vaststellen van de belastingaanslag van belang was en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden'.[45] Zij concluderen dat de voorheen gebruikte toevoeging de suggestie wekt dat de Hoge Raad een voor de belanghebbende gunstigere maatstaf aanlegt dan het Hof van Justitie hanteert.[46] De auteurs constateren dat de Hoge Raad hiermee een objectivering van het 'andere afloop'-criterium lijkt aan te brengen waarbij slechts achteraf kan worden vastgesteld met de kennis die op dat moment aanwezig is of de belanghebbende een inbreng had kunnen leveren. Hierbij lijkt het niet relevant of de belanghebbende dit ook daadwerkelijk heeft gedaan. Van den Maagdenberg en Meijerman betogen dat een juridisch standpunt waar de belanghebbende pas na tien jaar mee komt of op is gewezen, onvoldoende is. Hiermee lijken zij een meer subjectieve benadering voor te staan.

Met Van den Maagdenberg en Meijerman ben ik het eens dat moet worden aangesloten bij het door het Hof van Justitie geformuleerde criterium. Er moet worden vastgesteld of de schending aan degene die haar aanvoert, ook daadwerkelijk hem de mogelijkheid heeft ontnomen om zich zodanig te verweren dat deze administratieve procedure een andere afloop had kunnen hebben. De belanghebbende heeft hierbij de bewijslast en moet dit verder concreet onderbouwen. Het onderbouwen van het 'andere afloop'-criterium zal, nu niet is gehoord in de voorfase en wellicht ook niet in de bezwaarfase, achteraf worden gedaan. De belanghebbende behoeft zich niet op een dergelijke schending te beroepen, maar mag dat wel. Mijns inziens staat het daarmee een belanghebbende vrij dit pas in beroep of hoger beroep aan te dragen en op dat moment te onderbouwen. Of de belanghebbende in dat latere stadium zelf op de onderbouwing is gekomen, lijkt mij niet relevant. In de voorfase had de belanghebbende ook (juridische) hulp kunnen inroepen. De objectivering zoals de Hoge Raad die toepast, is mijns inziens juist. Hierbij past dat voor de zaak relevante stukken, die eerst na het vaststellen van het bezwarende besluit op initiatief van derden tot stand zijn gekomen, niet kunnen leiden tot een andere afloop.[47]

44 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 3.4.3.
45 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 3.4.3.
46 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 3.4.3.
47 HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *V-N* 2020/24.20, *NTFR* 2020/1528.

7.3.3.a Juridische stellingen die hout snijden

De eerste categorie omstandigheden die volgens de Hoge Raad voldoen aan het 'andere afloop'-criterium, zijn zaken waarbij de belanghebbende juridische stellingen had kunnen aandragen die hout snijden.[48] Deze categorie sluit aan bij de *Mediocurso*-zaak van het Hof van Justitie.[49] De Hoge Raad legt niet uit wat 'hout snijden' concreet inhoudt. Uit deze zinssnede volgt wel duidelijk dat stellingen die van elke realiteit ontbloot zijn, die op geen enkele wijze steun vinden in het recht, hier niet onder vallen.[50] Een pleitbaar standpunt zou genoeg kunnen zijn.[51]

7.3.3.b Tenietgaan van bewijsmogelijkheden

Een tweede categorie zaken waarbij volgens de Hoge Raad kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, zijn zaken waarbij het tenietgaan van bewijsmogelijkheden een rol speelt. In de *voedingssupplementen*-zaak heeft de belanghebbende bijvoorbeeld betoogd dat zij ernstig in haar verdediging werd geschaad, omdat door het opleggen van de utb (zonder horen vooraf) zij bepaalde informatie niet meer bij de importeur kon achterhalen, omdat door het opleggen van de utb de verhouding met die importeur was verstoord.[52] In een zaak die diende bij Hof Amsterdam had de belanghebbende naar voren gebracht dat door het niet horen in de voorfase, de belanghebbende het onderzoek ter verdediging niet meer kon verrichten vanwege het latere faillissement van de opdrachtgever/importeur.[53]

7.3.3.c Discussie over de feiten en/of de interpretatie daarvan

De derde categorie zaken waarbij volgens de Hoge Raad kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium zijn zaken waarbij de belanghebbende, niet zonder redelijke grond, kan aanvoeren dat de belastingdienst de feiten op een andere wijze had moeten waarderen en interpreteren, zodat hij niet tot het genomen besluit had kunnen komen. Er bestaat daarbij dus discussie over de feiten en/of de waardering ervan.[54] Een voorbeeld waarbij feitelijke argumenten naar voren zijn gebracht die hebben geleid tot het voldoen aan het 'andere afloop'-criterium is de *Spaarlampen*-zaak.[55] De opgelegde utb's zagen op invoer van spaarlampen uit zowel Vietnam als uit de Filipijnen. In deze zaak werd vastgesteld dat het dossier alléén bewijsstukken bevatte ten aanzien van één aangifte betreffende invoer van spaarlampen uit *Vietnam*. Het dossier bevatte geen enkel bewijsstuk met betrekking tot het invoeren van spaarlampen uit de *Filippijnen*. Gelet op deze omstandigheden, waarbij

48 Zie bijvoorbeeld: HR 9 oktober 2015, nr. 13/01275, *NTFR* 2015/2714, r.o. 2.3.3.
49 HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (Mediocurso), punt 45.
50 Conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017 bij HR nr. 16/02793, *NTFR* 2017/2191, onder 5.32.
51 Conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017 bij HR nr. 16/02793, *NTFR* 2017/2191, onder 1.7 en 5.32 e.v.; Beune en Beune 2019; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 3.2.5: Mezouar en Gomes Vale Viga geven aan dat om te kunnen voldoen aan het 'andere afloop'-criterium een juridische stelling niet van enige realiteit ontbloot mag zijn en dat dat niet altijd het geval is bij een pleitbaar standpunt, zodat zij tot de conclusie komen dat het enkele feit dat een standpunt pleitbaar is nog niet maakt dat daarmee voldaan is aan het 'andere afloop'-criterium.
52 Hof Amsterdam 21 april 2011, *FutD* 2011-1069, ECLI:NL:GHAMS:2011:BQ2794, r.o. 6.6.
53 Hof Amsterdam 23 juni 2016, nrs. 15/00713 en 15/00722, *NTFR* 2016/2336, r.o. 6.2.
54 Zie bijvoorbeeld: HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, *NTFR* 2017/1427, *BNB* 2017/159, r.o. 3.4.1 en 3.4.2.
55 Rechtbank Haarlem 28 juni 2011, nr. AWB 09/3499, *NTFR* 2011/2061.

de feiten onvoldoende vaststonden, was niet uit te sluiten dat als de belanghebbende voorafgaand aan het uitreiken van de utb's de gelegenheid had gekregen zich uit te laten over de elementen waarop de utb's waren gestoeld, dit tot een andere afloop had kunnen leiden. Ook staat hierdoor bij voorbaat niet vast dat de schending van procedureregels geen gevolgen zou hebben gehad, waardoor belanghebbende door de gang van zaken niet zou zijn benadeeld. In de *Tarwe*-zaak bestond ook discussie over de feiten.[56] Een discussie over de feiten en/of de waardering ervan kan ook ontstaan doordat van een bewijsstuk verschillende versies bestaan.[57] Nadat een utb was vernietigd wegens schending van het kenbaarmakingsbeginsel (wegens het niet overleggen van de annexen bij een OLAF-rapport) legt de belastingdienst een nieuwe utb op voor dezelfde douaneschuld. Ter onderbouwing van deze nieuwe utb legt de belastingdienst een OLAF-rapport over van dezelfde datum en met eenzelfde nummer, maar met op onderdelen een andere inhoud. Deze verschillende versies van het OLAF-rapport leiden tot een discussie over de in deze rapporten gestelde feiten en daarmee tot vernietiging van ook de tweede utb, wegens opnieuw schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

De Hoge Raad heeft in het eindarrest in de zaak *Kamino* geoordeeld dat als geen geschil bestaat over de van belang zijnde feiten en de waardering daarvan en de inspecteur geen beleidsvrijheid toekomt, er feitelijk sprake is van een gebonden beschikking en niet kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium.[58] De vraag is of dit te rijmen valt met de visie van de Hoge Raad dat een van de omstandigheden die tot een andere afloop kan leiden het kunnen aanvoeren van een juridische stelling is. Kan bij een gebonden beschikking geen discussie plaatsvinden over het recht? Mijns inziens moet de overweging van de Hoge Raad zo worden gelezen dat achter die overweging nog het volgende is geschreven: 'en er overigens geen discussie is over de uitleg van dit recht'. Het arrest in de zaak *Kamino* vermeldt namelijk expliciet dat partijen het erover eens zijn dat een inbreng niet zou hebben geleid tot een andere afloop.

7.3.3.d Andere aanwijzingen voor een andere afloop

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat ook nog op andere wijze kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Daarvan kan sprake zijn als door de belastingdienst een schikking in de bezwaarfase is aangeboden, of een eerdere gerechtelijke instantie een voor belanghebbende gunstig oordeel heeft gegeven.

Schikkingsvoorstel

De eerste situatie volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 16 september 2016.[59] De Hoge Raad heeft in die zaak overwogen dat, omdat de inspecteur reeds in de bezwaarfase de belanghebbende een schikkingsvoorstel heeft aangeboden, de conclusie is gerechtvaardigd

56 HR 30 oktober 2015, nr. 13/01768, *V-N* 2015/55.7 en Hof Amsterdam 28 februari 2013, nr. 11/00640, *NTFR* 2013/786.

57 HR 9 september 2016, nr. 15/02022, ECLI:NL:HR:2016:2029, *FutD* 2016-2182 (81 RO); onderliggende arrest: Hof Amsterdam, 26 maart 2015, nr. 12/01146, ECLI:NL:GHAMS:2015:2160, *FutD* 2015-1482.

58 HR 26 juni 2015, nr. 10/02774, *NTFR* 2015/1928, *BNB* 2015/186, r.o. 2.3.4, en Zie voor een situatie waarbij wel geschil bestaat over de feiten, bijvoorbeeld Hof ´s-Hertogenbosch 18 maart 2016, nrs. 14/00469 tot en met 14/00476, *NTFR* 2016/1966, r.o. 4.15.

59 HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 4.4.

dat niet is uitgesloten dat bij een juiste vooraankondiging het besluitvormingsproces van de inspecteur tot een andere afloop had kunnen leiden. De onderliggende uitspraak van Hof Amsterdam vermeldt niet meer dan dat een schikkingsvoorstel is gedaan.[60] De feiten vermelden over de inhoud van het schikkingsvoorstel verder niets. De daaronder liggende uitspraak van rechtbank Noord-Holland biedt evenmin duidelijkheid aangezien deze niet is gepubliceerd. Uit de verwijzing van de Hoge Raad naar de passage van Hof Amsterdam leid ik af dat het enkele feit dat een schikkingsvoorstel is gedaan in de bezwaarfase voor de Hoge Raad voldoende was om te oordelen dat is voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Als de inspecteur een schikkingsvoorstel doet, omdat twijfel bestaat of het door de belastingdienst ingenomen standpunt houdbaar is in een gerechtelijke procedure, dan ben ik het met de Hoge Raad eens dat in die situatie aan het 'andere afloop'-criterium wordt voldaan. De belastingdienst geeft immers het signaal af dat de zaak best eens een andere afloop zou kunnen krijgen. Mijns inziens is wel van belang of het schikkingsvoorstel de gehele aanslag of slechts een deel daarvan betreft. Vanuit het 'hokjesmodel' bezien (paragraaf 7.2), rechtvaardigt een schikkingsvoorstel bijvoorbeeld ten aanzien van het tarief niet zomaar de vernietiging van het gehele bezwarende besluit. De inhoud of strekking van het schikkingsvoorstel moet daarom naar mijn mening altijd worden meegenomen bij de vraag of de schikking een aanwijzing is dat is voldaan aan het 'andere afloop'-criterium en op welk deel van het besluit het schikkingsvoorstel zag. Daarnaast kan de reden van een schikkingsvoorstel bijvoorbeeld ook zijn gelegen in een invorderingsbelang. Met enige regelmaat accepteert de belastingdienst bij een schikking een lager bedrag aan belastingen onder de voorwaarde dat de belastingplichtige dit bedrag op zeer korte termijn daadwerkelijk aan de belastingdienst betaalt. In zo'n geval bestaat bij de belastingdienst geen twijfel over de juistheid van het bezwarende besluit en dat signaal geeft het schikkingsvoorstel ook niet af.

Concluderend kan een schikkingsvoorstel onder omstandigheden leiden tot het voldoen aan het 'andere afloop'-criterium en leiden tot een (al dan niet partiële) vernietiging van het bezwarende besluit. De formulering van de Hoge Raad waarbij een schikkingsvoorstel altijd leidt tot het voldoen aan het 'andere afloop'-criterium kan naar mijn mening onder omstandigheden leiden tot een uitkomst die strijdig is met het Unierecht, namelijk tot een gehele vernietiging van het bezwarende besluit, terwijl niet wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium of daaraan niet wordt voldaan ten aanzien van het gehele bezwarende besluit.

Gunstig oordeel eerdere instantie

De tweede situatie waarbij kan zijn voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, betreft een voor belanghebbende gunstig oordeel van een eerdere gerechtelijke instantie. Deze aanwijzing is gebaseerd op het arrest van de Hoge Raad van 2 juni 2017.[61] De Hoge Raad oordeelde dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium als de belanghebbende in eerste instantie in het gelijk is gesteld, maar later alsnog ongelijk krijgt. In zijn algemeenheid kan ik de Hoge Raad hierin volgen, maar ik heb hier ook een kanttekening bij. Ik ben van mening dat voor de vraag of wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium niet zozeer

60 Hof Amsterdam 12 maart 2015, nr. 13/00111, ECLI:NL:GHAMS:2015:2074, r.o. 5.5.
61 HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, *NTFR* 2017/1427, *BNB* 2017/159, r.o. 3.4.2.

moet worden gekeken naar het enkele gegeven dat de belanghebbende in een eerder stadium gelijk heeft gekregen, maar naar de inhoud van dat eerdere oordeel. Het is niet ondenkbaar dat de eerdere gerechtelijke instantie een essentieel feit of relevant wetsartikel over het hoofd heeft gezien. Immers, waar wordt gewerkt, worden fouten gemaakt. Als hiervan sprake is, kan dan worden gezegd dat inbreng van de belanghebbende tot een andere afloop had kunnen leiden? Mijns inziens niet.

7.4 Het 'andere afloop'-criterium en het recht op (inzage in) de stukken

Ook schending van één van de onderdelen van het kenbaarmakingsbeginsel kan leiden tot vernietiging van een bezwarend besluit als voldaan wordt aan het 'andere afloop'-criterium. Een vernietiging van het bezwarende besluit behoeft echter niet altijd het resultaat te zijn.[62] Voor schending van het recht op (inzage in) de stukken vult het Hof van Justitie het 'andere afloop'-criterium op een specifieke wijze in. Het neemt als uitgangspunt dat schending van het recht op (inzage in) de stukken voordat het bestuursorgaan het bezwarende besluit neemt, niet reeds wordt gedekt door het enkele feit dat de belanghebbende tijdens de *gerechtelijke* procedure toegang heeft gekregen tot de stukken.[63] De verlate kennisneming van bepaalde stukken brengt de belanghebbende niet terug in de positie waarin belanghebbende zou zijn geweest, indien hij zich vóór de indiening van zijn standpunt op die stukken had kunnen baseren.[64] Het Hof van Justitie maakt bij de invulling van het 'andere afloop'-criterium ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken onderscheid tussen het geen toegang verschaffen tot belastende stukken en het geen toegang verschaffen tot ontlastende stukken. Deze twee situaties bespreek ik hierna.

Belastende stukken

Bij de gevolgen van het niet gerechtvaardigd beperken van het recht op (inzage in) de stukken, door het niet tijdig verstrekken van belastende stukken, heeft het Hof van Justitie in de zaak *Aalborg Portland* stilgestaan.[65] Het heeft in deze zaak als volgt geoordeeld:

> *"71 Dat een document niet is meegedeeld, levert slechts een schending van de rechten van de verdediging op wanneer de betrokken onderneming aantoont dat de Commissie dat document heeft gebruikt om haar punt van bezwaar betreffende het bestaan van een inbreuk te staven (…) en dit punt van bezwaar alleen met dat document kan worden bewezen (…).*
> *72 Zo er andere schriftelijke bewijzen zijn waarvan partijen tijdens de administratieve procedure kennis hadden en die specifiek de conclusies van de Commissie staven, kan de omstandigheid dat een niet-meegedeeld belastend stuk als bewijsmiddel wordt uitgesloten, niet afdoen aan de juistheid van de in de bestreden beschikking in aanmerking genomen punten van bezwaar (…).*
> *73 De betrokken onderneming dient dus aan te tonen dat de Commissie in haar beschikking tot een ander resultaat zou zijn gekomen indien een niet-meegedeeld document op grond waarvan de Commissie deze onderneming heeft beschuldigd, als belastend bewijsmiddel zou zijn uitgesloten."*

62 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 50 e.v.; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 317.

63 HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 318.

64 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 51; HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 103 en de aldaar aangehaalde rechtspraak; GvEA 13 januari 2004, zaak T-67/01, (JCB), punt 64.

65 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punten 71 tot en met 73.

Uit dit arrest is af te leiden dat het 'andere afloop'-criterium voor belastende stukken zo wordt ingevuld, dat eerst de niet tijdig verstrekte belastende stukken dienen te worden weggedacht en dat de belanghebbende aannemelijk moet maken dat onder die omstandigheden de zaak een andere afloop zou kunnen hebben gehad als alle stukken er zouden zijn geweest. Als zeer belangrijke belastende stukken zijn achtergehouden, zal aan het 'andere afloop'-criterium worden voldaan. Als echter deze zeer belangrijke informatie al in andere stukken was vermeld, die de belanghebbende wel ter beschikking stonden, dan wordt niet voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. De belanghebbende kende de belastende informatie en kon zich daartegen verweren. Een beroep van de belanghebbende op niet-mededeling van niet-relevante stukken kan gelet op de toets van het Hof van Justitie niet tot nietigheid van het bezwarende besluit leiden.[66] Of bij het slechts ten dele informatie verstrekken het bezwarende besluit moet worden vernietigd, is dus afhankelijk van de aard van de niet-verstrekte informatie.[67]

Ontlastende stukken

In dezelfde zaak *Aalborg Portland* heeft het Hof van Justitie ook aangegeven wat er moet gebeuren als het niet (tijdig) 'meegedeelde' bewijs, ontlastende stukken betreft.[68] Wanneer de toegang tot het dossier, en meer bepaald tot de ontlastende documenten, in het stadium van de gerechtelijke procedure wordt gegeven, behoeft de belanghebbende niet te bewijzen dat, als hij toegang tot de niet-overgelegde documenten had gehad, de beschikking anders zou hebben geluid, maar enkel dat hij die stukken voor het verweer had kunnen gebruiken.[69] Het Hof van Justitie straft het niet overleggen van ontlastende stukken sneller af dan het niet overleggen van belastende stukken.

Het verdient aandacht dat de jurisprudentie ten aanzien van de schending van het recht van (inzage in) de stukken allemaal zaken zijn die zien op het handelen van de Commissie en dat het geen nationale geschillen betreffen. De vraag die dan opkomt is of deze jurisprudentie doorwerkt naar nationale procedures. Mijns inziens is dat wel het geval. Ten aanzien van de invulling van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel zijn geen verschillen zichtbaar tussen de invulling die het Hof van Justitie geeft bij zaken betreffende de instellingen, organen en instanties van de Unie en bij nationale geschillen. Ik merk op dat Nederlandse rechters het in deze paragraaf besproken kader niet toepassen.[70]

66 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punten 126.

67 R.B.H. Beune in zijn noot bij het arrest van het HvJ 4 juni 2020, zaak C-430/19, (SC C.F.), *NTFR* 2020/2025: Beune gaat er vanuit dat wanneer een bestuursorgaan slechts ten dele informatie verstrekt een besluit moet worden vernietigd.; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 3.1.1: Mezouar en Gomes Vale Viga merken op dat direct het besluit vernietigen te kort door de bocht is en onder andere moet worden bezien of wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium.

68 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 75; Zie ook: HvJ 8 juli 1999, zaak C-51/92 P, (Hercules Chemicals), punt 81; Zie ook: HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 318.

69 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 52; HvJ 2 oktober 2003, zaak C-199/99 P, (Corus UK), punt 128; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 318; HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 131.

70 Zie bijvoorbeeld: HR 2 oktober 2020, nr. 18/03521, *V-N* 2020/50.11.

Een schending van het recht op (inzage in) de stukken geeft mijns inziens de volgende mogelijkheden voor het 'andere afloop'-criterium:

Figuur 20

7.5 Samenvatting en conclusie

De lidstaten hebben – voor zover het procesrecht niet op het niveau van het Unierecht wordt geregeld – procedurele autonomie. Dat wil zeggen dat de lidstaten in beginsel zelf mogen bepalen hoe zij hun nationale procedures en rechtsbescherming vormgeven. Hierbij mogen de nationale regels geen afbreuk doen aan de inroepbaarheid van het Unierecht in de nationale rechtsorde. Het nationale recht moet alle middelen verschaffen om de volle werking van het Unierecht mogelijk te maken. Nu de gevolgen van een schending van (een onderdeel van) het kenbaarmakingsbeginsel niet Unierechtelijk zijn geregeld, hebben de lidstaten procedurele autonomie ten aanzien van de gevolgen die zij verbinden aan een dergelijke schending. De nationale procedures moeten daarbij wel altijd voldoen aan de eisen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid. Dat wil zeggen dat in de eerste plaats de nationale procedureregels ter effectuering van het Unierecht niet ongunstiger mogen zijn dan die gelden voor soortgelijke nationale vorderingen en dat in de tweede plaats de nationale procedureregels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. De procedurele autonomie biedt mijns inziens de lidstaten, waaronder Nederland, ruimte andere rechtsgevolgen te verbinden aan een schending dan een vernietiging van het bezwarende besluit. Welke andere mogelijkheden er kunnen zijn, zal ik beschrijven in het volgende hoofdstuk (paragraaf 8.6.2).

Naast de voorwaarden van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid beperkt het Hof van Justitie de procedurele autonomie van de lidstaten ten aanzien van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel nog op een derde manier. Een schending

kan pas tot vernietiging van een bezwarend besluit leiden wanneer de procedure zonder de onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben (oftewel als wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium). Ten aanzien van het 'andere afloop'-criterium is het volgende van belang:
- de bewijslast dat voldaan wordt aan het 'andere afloop'-criterium ligt bij de belanghebbende;
- het 'andere afloop'-criterium moet worden ingevuld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval; en
- de belanghebbende moet een inbreng kunnen leveren die voor het bezwarende besluit van belang kan zijn en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze inbreng tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden.

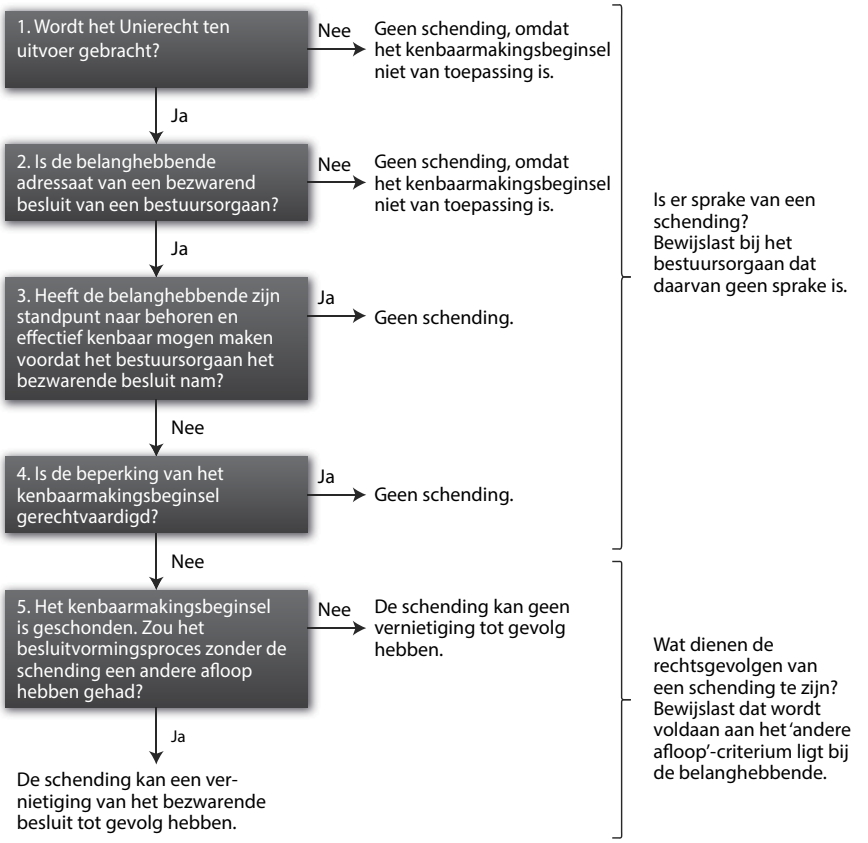
De Hoge Raad erkent verschillende situaties waarbij kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Het gaat dan om situaties waarbij de belanghebbende:
- zonder de procedurefout in een eerdere fase een juridische stelling naar voren had kunnen brengen, die hout snijdt;
- zonder de procedurefout een verweermogelijkheid zou hebben gehad die door de procedurefout teniet is gegaan;
- zonder de procedurefout in een eerdere fase een discussie over de feiten had kunnen voeren, welke discussie niet van redelijke grond ontbloot is;
- een schikking is aangeboden door het bestuursorgaan; en/of
- door de eerdere uitspraak van een gerechtelijke instantie (deels) gelijk heeft gekregen en daarna ongelijk.

De vraag is of deze aanwijzingen altijd leiden tot het concreet voldoen aan het 'andere afloop'-criterium. Mijns inziens zijn een aangeboden schikking of een eerder gelijk aan de zijde van belanghebbende aanwijzingen dat de belanghebbende wellicht voldoet aan het 'andere afloop'-criterium, maar moet dit in iedere zaak steeds aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden worden vastgesteld. De aangeboden schikking of een eerder gelijk dat wordt gekregen van een lagere rechterlijke instantie op zichzelf acht ik onvoldoende. De reden waarom de belastingdienst een schikking aanbiedt, vind ik ook relevant. Ook bij een eerder gelijk moet wel worden bezien waarom gelijk is gegeven.

Ten aanzien van een schending van het recht op (inzage in) de stukken vult het Hof van Justitie het 'andere afloop'-criterium anders in. Bij belastende stukken moet worden bezien of sprake kan zijn van een andere afloop als de stukken worden weggedacht. Voor ontlastende stukken behoeft de belanghebbende slechts te bewijzen dat de niet-overlegging daarvan het verloop van de procedure en de inhoud van het bezwarende besluit in zijn nadeel heeft kunnen beïnvloeden. Ten aanzien van een schending van het recht op (inzage in) de stukken volgt de Hoge Raad dit toetsingskader van het Hof van Justitie niet.

Met het onderzoek in dit hoofdstuk kan de laatste stap aan het stappenplan worden toegevoegd. Daarnaast is de bewijslastverdeling toegevoegd. De eerste vier stappen bepalen of sprake is van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, daarbij is het aan het bestuursorgaan aannemelijk te maken dat geen sprake is van een schending. De vijfde, tevens laatste stap ziet op de gevolgen van een schending, waarbij het aan de belanghebbende is

aannemelijk te maken dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Het stappenplan (de beslisboom) ziet er dan als volgt uit:



Figuur 21

Dit stappenplan is een structurerend instrument dat in het volgende hoofdstuk zal worden gebruikt als leidraad voor het analyseren van het nationale recht ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken. In het laatste hoofdstuk zal ook het tweede deel van de onderzoeksvraag (*op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt?)* aan de hand van dit stappenplan worden beantwoord. De verschillende stappen in het stappenplan kunnen als volgt worden samengevat.

De stappen 1 en 2

De eerste twee stappen bepalen feitelijk of op de fase voor het nemen van het besluit het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Daarvoor moet enerzijds sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht (stap 1) en anderzijds sprake zijn van een bezwarend overheidsbesluit waarvan de belanghebbende de geadresseerde is (stap 2). Voor de specifieke

gedetailleerde achtergrond van de stappen 1 en 2 wordt verwezen naar hoofdstuk 4 (stap 1) en hoofdstuk 5 (stap 2). Of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht is niet in elke zaak eenvoudig te beantwoorden. Ten aanzien van het Nederlandse belastingrecht wordt in het volgende hoofdstuk geanalyseerd wanneer sprake is van het ten uitvoer brengen van Unierecht en hoeveel duidelijkheid er bestaat ten aanzien van de verschillende fiscale rechtsgebieden (paragraaf 8.2). Vervolgens moet sprake zijn van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit. De temporele, subjectieve en objectieve reikwijdte van het Nederlandse hoorrecht in fiscale zaken wordt in het volgende hoofdstuk onderzocht (paragraaf 8.3).

Stap 3
De derde stap maakt inzichtelijk in hoeverre een belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. Hierbij zijn allerlei varianten mogelijk, van het in het geheel niet naar behoren en effectief kenbaar mogen maken van een standpunt in de voorfase (alle vier de aspecten worden beperkt) tot het enkel niet ter inzage krijgen van een enkel stuk (hoofdstuk 5). In paragraaf 8.4 komt het hoorrecht aan de orde en wordt dit afgezet tegen de inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel. De overeenkomsten en verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel kunnen op die manier in beeld worden gebracht waarmee in hoofdstuk 9 het eerste deel van de onderzoeksvraag kan worden beantwoord.

Stap 4
Als sprake is van een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, moet vervolgens worden uitgezocht of sprake is van een gerechtvaardigde beperking. Dit is de stap waarbij het kenbaarmakingsbeginsel concurreert met andere beginselen. Het relatieve karakter van beginselen is besproken in hoofdstuk 3 en het wegen van beginselen in hoofdstuk 6. In paragraaf 8.5 zal ik met deze kennis onderzoeken welke beperkingen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent. Aan de hand van de omstandighedencatalogus kan worden voorspeld of een geconstateerde beperking in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht een gerechtvaardigde beperking zal zijn. Op die manier kan inzicht worden verkregen in de gevallen waarin het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kan leiden tot schending van het Unierecht.

Stap 5
In dit hoofdstuk is reeds aandacht besteed aan de mogelijke consequenties van een schending. In paragraaf 8.6 zal worden onderzocht hoe in Nederland wordt omgegaan met de gevolgen van een schending van het hoorrecht. Hierbij wordt vanuit het beginsel van procedurele autonomie onderzocht of, en zo ja, welke andere gevolgen een schending kan hebben (paragraaf 8.6.2). Daarna kan in hoofdstuk 9 het tweede deel van de onderzoeksvraag worden beantwoord.

HOOFDSTUK 8

Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Na bestudering van het kenbaarmakingsbeginsel, is het moment daar deze bevindingen toe te passen op het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent het kenbaarmakingsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur niet.[1] Wel kent het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht het recht van hoor en wederhoor. Dit beginsel heeft vele overeenkomsten met het kenbaarmakingsbeginsel.[2] Met het onderzoek naar het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden de overeenkomsten en verschillen in beeld gebracht, die bestaan tussen de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt, en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht, zoals neergelegd in de Awb, AWR en de IW 1990. Als sprake is van verschillen, zal ik onderzoeken of deze verschillen tot schendingen van het kenbaarmakingsbeginsel kunnen leiden. Ook zal ik onderzoeken of de procedurele autonomie bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel kan leiden tot andere gevolgen dan alleen vernietiging van het bezwarende besluit.

In paragraaf 8.1 wordt geïnventariseerd op welke wijze een belanghebbende in een Nederlandse fiscale procedure een standpunt kenbaar kan maken en op welke wijze dit recht aan beperkingen onderhevig is. In paragraaf 8.2 onderzoek ik in welke gevallen in Nederlandse fiscale procedures het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (stap 1 van het stappenplan). In paragraaf 8.3 wordt onderzocht in hoeverre het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is in Nederlandse fiscale procedures. Hierbij worden de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte onderzocht (stap 2 van het stappenplan). In paragraaf 8.4 analyseer ik in welke Nederlandse fiscale procedures de belanghebbende een hoorrecht heeft voordat de belastingdienst een bezwarend besluit neemt (stap 3 van het stappenplan). Hierbij worden de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel elk afzonderlijk besproken. In paragraaf 8.5 worden de beperkingen van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in kaart gebracht (stap 4 van het stappenplan). De omstandighedencatalogus is een hulpmiddel om te onderzoeken of sprake is van al dan niet gerechtvaardigde beperkingen vanuit het kenbaarmakingsbeginsel bezien. In paragraaf 8.6 worden de mogelijke gevolgen van een schending onderzocht (stap 5 van het stappenplan).

8.1 Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Eerst zal het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden besproken voor zover hierin een recht een standpunt kenbaar te mogen maken, is neergelegd. Tevens worden de

1 Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.
2 R.J.G.M. Widdershoven in zijn annotatie bij HvJ 15 juni 2006, (Dokter), *AB* 2006/390, paragraaf 5.

beperkingen op dat recht in kaart gebracht. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen het algemene (fiscale) bestuursrecht van de Awb en de AWR (paragraaf 8.1.1), de procedure voor vergrijpboeten (paragraaf 8.1.2) en invordering (paragraaf 8.1.3). Ik bespreek de vergrijpboeten afzonderlijk, omdat hiervoor een specifieke hoorprocedure van toepassing is. Ook maak ik een uitstapje naar de IW 1990 en de Leidraad Invordering 2008, omdat in die Leidraad voor bepaalde fiscale besluiten het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd en omdat in de IW 1990 bepaalde situaties zijn omschreven die voor fiscale besluiten kunnen leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het hoorrecht.

Het is goed nog even stil te staan bij het feit dat de AWR niet los functioneert van de Awb.[3] Het is daarom van belang de verhouding tussen de AWR en de Awb kort te belichten. De Awb kent regels van dwingend recht, regelend recht, aanvullend recht en facultatief recht. Regels van dwingend recht gelden zonder uitzondering voor het gehele bestuursrecht, dus ook voor het belastingrecht. Daaronder vallen ook de definitiebepalingen voor bijvoorbeeld een bestuursorgaan, een belanghebbende, een besluit, een beschikking en een aanvraag.[4] De Awb kent een afdeling die ziet op het horen van belanghebbenden voordat het bestuursorgaan een besluit neemt. Voor het belastingrecht wordt in de Awb een uitzondering gemaakt van het horen in de voorfase voor beschikkingen van financiële aard.[5] Daarmee lijkt de Awb ten aanzien van het horen niet relevant te zijn. Toch bespreek ik de hoorartikelen van de Awb en de uitzondering daarop.[6] Aangezien discussie bestaat of de uitzondering van het horen vanuit het perspectief van het kenbaarmakingsbeginsel wel een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel op kan leveren, acht ik de hoorartikelen 4:7 en 4:8 van de Awb relevant. Als blijkt dat vanuit Unierechtelijk perspectief het horen niet mag worden uitgezonderd op grond van artikel 4:12 van de Awb wordt namelijk de vraag relevant of horen op grond van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb voldoet aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt in belastingzaken die binnen het Unierecht vallen en of op die artikelen kan worden teruggevallen.

8.1.1 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb en AWR

Een standpunt kenbaar mogen maken in de voorfase

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase is geregeld in afdeling 4.1.2 van de Awb (titel: 'De voorbereiding'). Voor *beschikkingen op aanvraag* is bepaald dat de aanvrager bij het indienen van een aanvraag de gegevens waarover hij de beschikking heeft en die nodig zijn voor het beoordelen van de aanvraag, zal verschaffen.[7] Als de verstrekte gegevens en bescheiden onvoldoende zijn voor de beoordeling van de aanvraag moet het bestuursorgaan de aanvrager om een aanvulling vragen.[8] Voordat een bestuursorgaan een aanvraag geheel of gedeeltelijk afwijst, moet het ingevolge artikel 4:7, eerste lid van de Awb de aanvrager in de gelegenheid stellen zijn zienswijze naar voren te brengen als de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen, die de aanvrager betreffen en

3 Douma e.a.2019, onder 2.1.
4 Artikelen 1:1, 1:2 en 1:3 van de Awb.
5 Artikel 4:12 van de Awb.
6 Artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb en de uitzondering van artikel 4:12 van de Awb.
7 Artikel 4:2 van de Awb.
8 Artikel 4:5 van de Awb.

als die gegevens afwijken van gegevens, die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt. Het bestuursorgaan behoeft die gelegenheid niet te bieden als sprake is van een afwijking van de aanvraag van geringe betekenis.[9]

Waar artikel 4:7 van de Awb een hoorrecht regelt voor de aanvrager van een besluit, ziet artikel 4:8 van de Awb op het recht een standpunt kenbaar te mogen maken voor andere belanghebbenden dan een aanvrager. Vóórdat een bestuursorgaan een beschikking geeft, waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben, moet het bestuursorgaan die belanghebbende de gelegenheid geven zijn zienswijze naar voren te brengen als de beschikking zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de belanghebbende betreffen, en die gegevens niet door de belanghebbende zelf ter zake zijn verstrekt.[10] Die gelegenheid behoeft niet te worden geboden als de belanghebbende niet heeft voldaan aan een wettelijke verplichting gegevens te verstrekken.[11] Een beschikking is een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling die niet van algemene strekking is, met inbegrip van een afwijzing op een aanvraag daarvan.[12]

De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb dienen blijkens de parlementaire geschiedenis een zorgvuldige besluitvorming.[13] Het uitgangspunt bij deze artikelen is dat de belanghebbende in beginsel alle relevante informatie zal verschaffen. Op grond van die gegevens zal een bestuursorgaan over het algemeen voldoende informatie hebben.[14] In de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb is daarom een beperkt recht een standpunt kenbaar te mogen maken neergelegd. Dat moet verzekeren dat de gegevensvaststelling op de juiste wijze plaatsvindt.[15] Het horen in de voorfase op grond van de Awb heeft daarmee niet tot doel de rechtsbescherming van de belanghebbende, maar het zorgvuldig verzamelen van feiten.[16]

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, zoals neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, mag zowel mondeling als schriftelijk worden uitgeoefend.[17] De keuze is daarbij aan de belanghebbende. Blijkens de wetsgeschiedenis zullen belanghebbenden in veel gevallen de voorkeur geven hun zienswijze schriftelijk naar voren te brengen. Het mondeling horen is echter op vele wijzen mogelijk. Zo kan het voor een belanghebbende aantrekkelijk zijn als het bestuursorgaan de gelegenheid wil bieden tot telefonisch contact.

9 Artikel 4:7, tweede lid, van de Awb.
10 Artikel 4:8, eerste lid, van de Awb.
11 Artikel 4:8, eerste lid, van de Awb.
12 Artikel 1:3, eerste en tweede lid, van de Awb.
13 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 62; Zie ook: Kamerstukken II, 1989/90, 21 221, nr. 4, p. 37: "Een dergelijke hoorverplichting moet niet wettelijk worden voorgeschreven, maar als uitwerking van het zorgvuldigheidsbeginsel door de rechter worden vastgesteld. De leden van de S.G.P.-fractie vroegen zich af of de voorgeschreven hoorplicht (behoudens uitzonderingen) primair als uitvloeisel van het zorgvuldigheidsbeginsel moet worden beschouwd, zoals in de memorie van toelichting geschiedt. Zonder ook hunnerzijds het mondigheidsaspect van de burger als voornaamste redengeving te beschouwen, vroegen zij of het legitimatieaspect geen voorname rol dient te spelen."
14 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 98.
15 Kamerstukken II, 1990/91, 21 221, nr. 5, MvA, p. 67.
16 Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.
17 Artikel 4:9 van de Awb.

Om de keuze ook daadwerkelijk bij de belanghebbende te laten, moet het bestuursorgaan de belanghebbende eerst op de hoogte stellen dat hij het recht heeft een standpunt kenbaar te maken. Er wordt aangenomen dat de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb impliciet bepalen dat het bestuursorgaan een termijn mag stellen waarbinnen een belanghebbende moet reageren.[18]

Naast de beperkingen van het hoorrecht in de tweede leden van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb kan een bestuursorgaan het hoorrecht zoals neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, achterwege laten voor zover de vereiste spoed zich daartegen verzet, de belanghebbende reeds eerder in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen en sindsdien zich geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan, of het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden bereikt als het bestuursorgaan de belanghebbende van die beschikking niet reeds van tevoren in kennis stelt.[19]

De belastingdienst kan de toepassing van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb op grond van artikel 4:12 van de Awb achterwege laten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak, als de belanghebbende tegen die beschikking bezwaar kan maken en de nadelige gevolgen na bezwaar volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Belastingaanslagen zijn beschikkingen van financiële aard als bedoeld in artikel 4:12 van de Awb.[20] Blijkens de Memorie van Toelichting wordt hiermee tegemoet gekomen aan de bezwaren tegen de werkzaamheden, die de hoorregeling bij met name financiële beschikkingen met zich zou brengen.[21] Daarnaast bestaat blijkens de Memorie van Toelichting de verwachting dat lang niet altijd de behoefte zal bestaan aan een hoorgesprek.[22] Bovendien wordt in de Memorie van Toelichting aangegeven dat de gevolgen van financiële beschikkingen veelal terug te draaien zijn.[23] Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht bepaalt echter dat in afwijking van artikel 4:12 van de Awb de inspecteur bij correcties van aangiften zoveel mogelijk vooraf contact opneemt met de belanghebbende.[24]

Een standpunt kenbaar mogen maken in de bezwaarfase

Als het bezwarende besluit is vastgesteld, geschiedt het maken van bezwaar door het indienen van een bezwaarschrift.[25] Het bezwaarschrift dient de gronden van het bezwaar te bevatten.[26] De termijn voor het maken van bezwaar is zes weken met ingang van de dag waarop het besluit op voorgeschreven wijze bekend is gemaakt.[27] Blijkens de parlementaire geschiedenis is de bezwaarfase primair op de rechtsbescherming gericht.[28] Daarnaast

18 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 99.
19 Artikel 4:11 van de Awb.
20 HR 13 november 2015, nr. 14/05684, *V-N* 2015/59.6.
21 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 103.
22 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 103.
23 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 103.
24 Paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 15 februari 2016, nr. BLKB2016/19, Stcrt 9680: "De inspecteur kan afzien van het horen voorafgaand aan het vaststellen van een belastingaanslag (zie artikel 4:12 van de Awb). De inspecteur neemt evenwel bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact op met de belanghebbende."
25 Artikel 6:4, eerste lid, van de Awb.
26 Artikel 6:5, eerste lid, aanhef en onder d, van de Awb.
27 Artikel 6:8, eerste lid, van de Awb.
28 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 114 tot en met 116.

vervult het de functie van het oplossen van concrete geschillen en het geven van inzichten in de gebreken in de bestuurlijke organisatie.[29]

Een bestuursorgaan moet op grond van artikel 7:2 van de Awb, voordat het op het bezwaar beslist, de belanghebbenden in de gelegenheid stellen het standpunt mondeling kenbaar te maken. Blijkens de wetsgeschiedenis is dit een essentieel onderdeel van de bezwaarschriftprocedure.[30] Uit de parlementaire geschiedenis van de Awb blijkt dat het horen in de bezwaarfase belanghebbenden de mogelijkheid moet geven mondeling hun mening naar voren te brengen bij het bestuursorgaan, omdat niet iedereen in staat is zijn gedachten schriftelijk goed te formuleren.[31] Daarnaast dient het horen nog steeds – net als in de voorfase – ter verkrijging van nadere informatie.[32] Dit, omdat de gegevens waarover het bestuursorgaan beschikt, nog onvolledig of gebrekkig kunnen zijn, waardoor het bestuursorgaan het oorspronkelijke bezwarende besluit in de bezwaarfase moet herzien. Voorts geeft het horen in de bezwaarfase de mogelijkheid naar een oplossing voor de gerezen problemen te zoeken.[33] Ten slotte kan het horen in de bezwaarfase de belanghebbende overtuigen dat het bestuursorgaan serieus aandacht besteedt aan zijn bezwaren.

Voor belastingzaken is in artikel 25, eerste lid, van de AWR bepaald dat in afwijking van artikel 7:2 van de Awb de belastingdienst de belanghebbende op verzoek hoort. Waar het horen in de bezwaarfase in de Awb het initiatief neerlegt bij het bestuursorgaan verschuift de AWR dit initiatief naar de belanghebbende. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht legt dit initiatief voor het horen weer terug bij de inspecteur, tenzij sprake is van een impliciet bezwaar, bijvoorbeeld het alsnog indienen van een aangifte na ontvangst van het bezwarende besluit.[34] Hierbij is geregeld dat de inspecteur zo nodig verifieert of de belanghebbende de uitnodiging om te worden gehoord, heeft ontvangen. Hiermee brengt het Besluit Fiscaal Bestuursrecht de procedure weer in overeenstemming met de Awb. Het bestuursorgaan maakt van het horen een verslag waarop een belanghebbende mag reageren. Doel van het horen is volgens het Besluit Fiscaal Bestuursrecht in ieder geval een zo gefundeerd mogelijke beslissing te kunnen nemen.[35] Voorafgaand aan het horen, legt het bestuursorgaan alle op de zaak betrekking hebbende stukken gedurende ten minste een week voor belanghebbende ter inzage.[36] Een bestuursorgaan kan – al dan niet op verzoek van de belanghebbende – de toepassing van het ter inzage leggen van de stukken achterwege laten voor zover geheimhouding om gewichtige redenen is geboden.[37] Het bestuursorgaan doet

29 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. B, onder 18. De bezwaarschriftprocedure, p. 21.
30 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p 144.
31 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 145.
32 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 145.
33 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 145.
34 Paragraaf 9 van het Besluit Fiscaal bestuursrecht.
35 Paragraaf 9, vierde lid, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht: Het horen strekt er mede toe om (ambtshalve) een zo gefundeerd mogelijke beslissing te kunnen nemen. De inspecteur hoort de belanghebbende als er redelijkerwijs twijfel mogelijk is of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is.
36 Artikel 7:4, tweede lid, van de Awb.
37 Artikel 7:4, zesde lid, van de Awb.

mededeling van een dergelijke toepassing. Een bestuursorgaan kan ingevolge artikel 7:3 van de Awb van het mondeling horen van een belanghebbende afzien als:
a) het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is;
b) het bezwaar kennelijk ongegrond is;
c) de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord;
d) de belanghebbende niet binnen een door het bestuursorgaan gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht te worden gehoord; of
e) aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad.

8.1.2 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten

In paragraaf 2.1.4 is weergegeven dat er onderscheid kan worden gemaakt tussen fiscale verzuimboeten en fiscale vergrijpboeten. Op procedures inzake verzuimboeten is de gewone regeling, zoals neergelegd in de Awb/AWR, van toepassing (paragraaf 8.1.1). Voor *alle* fiscale vergrijpboeten geldt de zware procedure van artikel 5:53 van de Awb.[38] Deze zware procedure bepaalt dat bij een overtreding het bestuursorgaan steeds een rapport of proces-verbaal opmaakt en dat de overtreder de gelegenheid krijgt zijn zienswijze naar voren te brengen. Het rapport of het proces-verbaal moet de naam van de overtreder vermelden, de overtreding en het overtreden voorschrift en zo nodig de plaats en het tijdstip van de constatering van de overtreding.[39] De kennisgeving moet van dien aard zijn dat de betrokkene in staat is een deugdelijke verdediging op te stellen. Wanneer de inspecteur de boete niet tijdig en toereikend motiveert, behoort de boete te vervallen.[40] De inspecteur stelt een redelijke termijn voor het betwisten van de gronden in de kennisgeving, rekening houdend met de termijn genoemd in artikel 5:51, eerste lid, van de Awb. In dit artikel is bepaald dat een bestuursorgaan een vergrijpboete moet opleggen binnen dertien weken na de dagtekening van het rapport van de overtreding.

8.1.3 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering

Zoals hiervoor is omschreven, regelen de Awb, de AWR en het Besluit Fiscaal Bestuursrecht grotendeels het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en de uitzonderingen daarop voor fiscale procedures. Voor fiscale zaken is daarnaast ook de IW 1990 en de Leidraad Invordering 2008 relevant. In artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 is neergelegd dat voordat de belastingdienst een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de ADW zijn begrepen, de belastingdienst een vooraankondiging moet sturen.[41] De vooraankondiging moet de gronden, waarop de aansprakelijkstelling is gebaseerd, bevatten. De belastingdienst moet als bijlage de conceptbeschikking meesturen

38 Zie ook: paragraaf 10, derde lid, van het BBBB.
39 Artikel 5:48 van de Awb.
40 Zie bijvoorbeeld: HR 20 december 1989, nr. 25.469, *BNB* 1990/102, r.o. 4.8 en 4.9.
41 Het betreft dan blijkens artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 de beschikkingen aansprakelijkstelling omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet.

en vervolgens de belanghebbende drie weken de tijd geven om een standpunt kenbaar te maken en aan te geven of de belanghebbende wenst te worden gehoord.

Naast dit artikel van de Leidraad Invordering 2008 is artikel 10 van de IW 1990 relevant. Artikel 10, eerste lid, van de IW 1990 somt een aantal situaties op waarin versnelde invordering mogelijk is. Alhoewel artikel 10 van de IW 1990 slechts de invordering regelt, heeft de toepassing van dit artikel in de praktijk tot gevolg dat een belanghebbende ten aanzien van het bezwarende besluit ook niet in de voorfase het recht krijgt een standpunt kenbaar te mogen maken. De belastingdienst reikt zonder horen het bezwarende besluit uit en vangt direct aan met de invorderingshandelingen. Ingevolge artikel 10, eerste lid, van de IW 1990 wordt een belastingaanslag van de belastingschuldige die een te innen bedrag behelst terstond en tot het volle bedrag invorderbaar als:

a) de belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard en die belastingaanslag onder de werking van de schuldsaneringsregeling valt;
b) de ontvanger aannemelijk maakt dat gegronde vrees bestaat dat goederen van de belastingschuldige zullen worden verduisterd;
c) de belastingschuldige Nederland metterwoon wil verlaten dan wel zijn plaats van vestiging wil overbrengen naar een plaats buiten Nederland, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald;
d) de belastingschuldige buiten Nederland woont of gevestigd is dan wel in Nederland geen vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft en de ontvanger aannemelijk maakt dat gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet kan worden verhaald;
e) op goederen waarop een belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald beslag is gelegd voor zijn belastingschuld;
f) goederen van de belastingschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden;
g) ten laste van de belastingschuldige een vordering wordt gedaan als bedoeld in artikel 19, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald; of
h) met inachtneming van artikel 198 van het Communautair douanewetboek ten laste van de belastingschuldige aanvulling of vervanging van een gestelde zekerheid is geëist, doch die aanvulling of vervanging niet tijdig overeenkomstig het krachtens artikel 2:1, aanhef en onder j, van de Algemene douanewet bepaalde, wordt verricht.

8.2 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht?

Nu in paragraaf 8.1 het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en de beperkingen daarvan in beeld zijn gebracht voor Nederlandse (fiscale) zaken, kan ik het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht met behulp van het stappenplan gaan analyseren.

Daaraan voorafgaand maak ik nog de opmerking dat zichtbaar is dat het horen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in de voorfase de zorgvuldige feitenvergaring door het bestuursorgaan tot doel heeft.[42] Dit terwijl bij het kenbaarmakingsbeginsel de rechtsbescherming centraal staat.

42 Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.

De vraag die als eerste beantwoording behoeft, is in welke gevallen het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht in fiscale zaken. In hoofdstuk 3 is onderzocht wanneer sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Bezien kan worden of een zaak onder de *Wachauf*- of *ERT*-lijn valt (paragrafen 4.2 en 4.3). Als dat niet meteen duidelijk is, kunnen een drietal vragen worden gesteld (paragraaf 4.7). A-G Ettema betoogt dat ten aanzien van de Nederlandse context bij het ten uitvoer brengen van het Unierecht kan worden gedacht aan: uitnodigingen tot betaling (utb's) van douanerechten, antidumpingrechten, aanvullende invoerrechten, naheffingsaanslagen omzetbelasting en aansprakelijkstellingen van een bestuurder op de voet van artikel 36 van de IW 1990 ter zake van een omzetbelastingschuld.[43] Hierna bespreek ik in hoeverre sprake is of kan zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht ten aanzien van een aantal verschillende Nederlandse fiscale rechtsgebieden (paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.4) met tussenconclusie (paragraaf 8.2.5). Daarna maak ik een uitstapje naar de beschikkingen aansprakelijkstellingen (paragraaf 8.2.6), die meerdere rechtsgebieden kunnen omvatten en daardoor specifieke problematiek kennen.

8.2.1 De omzetbelasting en de accijnzen

Voor de omzetbelasting is het antwoord op de vraag of sprake is van het ten uitvoer brengen van Unierecht eenvoudig. De Wet OB 1968 geeft uitvoering aan het Unierecht (voorheen de Zesde richtlijn, nu de Btw-richtlijn).[44] Dit betekent dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is op alle voorgenomen bezwarende besluiten, die de omzetbelasting betreffen (klassieke *Wachauf*-lijn). Het feit dat de lidstaten bij het ontbreken van een Gemeenschapsregeling hun eigen procedurevoorschriften mogen toepassen, doet daaraan niet af.[45] Gelet op de arresten *Garage Molenheide* en *Åkerberg Fransson* zullen de maatregelen die lidstaten nemen en noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de omzetbelasting en ter voorkoming van fraude met de omzetbelasting eveneens vallen onder de reikwijdte van het Unierecht.[46] Daaronder vallen mijns inziens ook besluiten als een aanmaning en dwangbevel en een verzoek om uitstel van betaling betreffende de omzetbelasting. Met een identieke motivering als in de zaak *Åkerberg Fransson* heeft de Hoge Raad geoordeeld dat ook een besluit inzake bestuurdersaansprakelijkheid voor verschuldigde omzetbelasting binnen de reikwijdte van het Unierecht valt.[47]

Voor de accijnzen geldt een nagenoeg identieke redenering als voor de omzetbelasting. De Wet op de accijns heft belasting op bepaalde producten zoals bier, wijn, tussenproducten, overige alcoholhoudende producten, minerale oliën en tabaksproducten. Deze

43 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 2.3.

44 Slooten, van, 2015; Dit blijkt ook uit HvJ 21 februari 2008, zaak C-271/06, (Netto Supermarkt), punt 18 en HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson).

45 HvJ 19 november 1998, zaak C-85/97, (Société financière d'investissements), punt 31. In het SFI-arrest gaf het Hof van Justitie duidelijk aan dat vaststaat dat de BTW een materie is die onder het gemeenschapsrecht valt.

46 HvJ 18 december 1997, zaken C-286/94 (Garage Molenweide) en HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson); zie ook noot Van Eijsden bij HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson) in *BNB* 2014/15 onder 6.

47 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.3 en HR 15 januari 2016, nr. 14/02924, *NTFR* 2016/1082.

wet geeft uitvoering aan verschillende Europese richtlijnen.[48] Deze richtlijnen geven – om de accijnswetgeving van de lidstaten te harmoniseren – minimumnormen.[49] Bij de omzetting van richtlijnen in nationale regelgeving moet de nationale wetgeving minimaal het resultaat bereiken dat het Unierecht voorstaat. Het doel van de accijnsrichtlijnen is de verwezenlijking van de fiscale neutraliteit van de binnengrens overschrijdende accijnsgoederentransacties.[50] De lidstaten hebben echter de vrijheid verdergaande of strengere normen toe te passen dan deze richtlijnen opleggen. Nu met de accijnswetgeving sprake is van klassieke omzettingshandelingen van een richtlijn, zal bij nationale zaken die spelen ten aanzien van deze wetgeving sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. De klassieke *Wachauf*-lijn is direct herkenbaar. Het kenbaarmakingsbeginsel is dan ook van toepassing op dergelijke zaken.[51] Het Hof van Justitie oordeelde dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel met betrekking tot accijnsgoederen van toepassing is. Toch zal niet altijd ten aanzien van het gehele besluit sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Als een lidstaat ervoor heeft gekozen verdergaande of strengere normen te hanteren dan de richtlijnen voorschrijven, zal het Unierecht niet van toepassing zijn voor zover het nationale geschil deze verdergaande of strengere normen betreft. Echter als het geschil de vraag betreft of sprake is van verdergaande of strengere normen, zal het Unierecht moeten worden uitgelegd en valt de zaak wel weer binnen de reikwijdte van het Unierecht. In accijnszaken lijkt het – gelet op het vorenstaande – voor de hand te liggen dat ten aanzien van alle voorgenomen besluiten het kenbaarmakingsbeginsel wordt toegepast.

8.2.2 De BPM

Veelvuldig wordt over de BPM geprocedeerd. Daarbij wordt de schending van het kenbaarmakingsbeginsel vaak als grond aangevoerd.[52] De exacte reikwijdte van het Unierecht op voorgenomen besluiten inzake de BPM is niet duidelijk. Het Unierecht wordt in ieder geval ten uitvoer gebracht bij parallelimport van gebruikte auto's in de BPM. Veelvuldig komt in die zaken de vraag op of de heffing van BPM bij import van gebruikte auto's in overeenstemming is met artikel 110 VWEU indien de heffing niet leidt tot een hoger bedrag aan BPM dan het bedrag aan BPM dat wordt geacht te rusten op gebruikte, in het binnenland geregistreerde motorvoertuigen.[53] In de zaak *Ilhan* oordeelde het Hof van Justitie

48 Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, richtlijn 92/84/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken, Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten en richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG.

49 Visser 2008, onder 4.1.5.

50 Zie de considerans bij Accijnsrichtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsprodukten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop.

51 Zie bijvoorbeeld HvJ 12 december 2002, zaak C-395/00, (Cipriani).

52 Zie bijvoorbeeld HR 22 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:393, *BNB* 2019/92, m.nt. A.J. van Suilen; een zoekopdracht op 13 juli 2021 met de zoektermen 'bpm'en 'verdedigingsbeginsel' binnen de categorie Nederlandse rechtspraak in Taks intelligence levert 190 hits op.

53 HR 17 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:63, BNB 2020/45, m.nt. B.A. van Brummelen, r.o. 2.3.1.

met betrekking tot de heffing van BPM in geval van tijdelijk gebruik in een andere lidstaat van een gehuurde auto dat Nederland niet de volle BPM mag heffen, maar rekening moet houden met de duur van de huurovereenkomst of het gebruik van de weg in Nederland met dat voertuig.[54] Daarnaast staat bijvoorbeeld ter discussie of heffing van griffierecht in strijd is met het Unierechtelijk doeltreffendheidsbeginsel.[55] De BPM kent daarmee veel Unierechtelijke problematiek. Het grensoverschrijdende element is daarbij steeds in beeld om de zaken onder het Unierecht te scharen. Of daarmee alle BPM-zaken die binnen de reikwijdte van het Unierecht vallen, worden ondervangen, is onduidelijk. In hoofdstuk 4 is immers geconcludeerd dat een grensoverschrijdend element niet doorslaggevend is.

8.2.3 De vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting

Een stuk ingewikkelder is het antwoord op de vraag of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht als andere nationale belastingen onder de loep worden genomen, zoals de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting. Nederland is bij de inrichting van de Wet VPB 1969 grotendeels autonoom, omdat sprake is van een nationale belasting. Hiermee wordt de indruk gewekt dat geen sprake kan zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht, maar Europese invloeden nemen toe. Deze invloeden zijn het gevolg van harmoniserende voorschriften, zoals de moeder-dochterrichtlijn, de fusierichtlijn en de interest-royaltyrichtlijn.[56] Zo bevat de moeder-dochterrichtlijn een algemene antimisbruikbepaling. Zaken waarin deze bepaling ter discussie staat, vallen voor dat deel onder het toepassingsbereik van het Unierecht en daarmee is op dat onderdeel het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing. Jurisprudentie van het Hof van Justitie laat zien dat met de Wet VPB 1969 het Unierecht ten uitvoer kan worden gebracht. Een voorbeeld daarvan is de zaak *Test Claimants.* In die zaak is de moeder-dochterrichtlijn aan de orde (*Wachauf*-lijn), maar spelen tevens de vrijheid van vestiging en kapitaalverkeer een rol (*ERT*-lijn).[57] In de zaak *Amurta* stond het vrije verkeer van kapitaal ter discussie (*ERT*-lijn).[58] De zaak van het *A-fonds* laat zien dat met een vermoeden van staatssteun een zaak ook binnen het Unierecht valt.[59] In de literatuur wordt gepleit voor een Unierechtelijke vennootschapsbelasting.[60] Op welke termijn dit zijn beslag zal krijgen en of het überhaupt zijn beslag zal krijgen, is maar de vraag. In de literatuur wordt ook aangegeven dat het op

54 HvJ 22 mei 2008, zaak C-42/08 (Ilhan).
55 HR 11 oktober 2019, 18/04973, *V-N* 2019/49.22.
56 Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten, zoals gewijzigd bij Richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 90/435/EEG betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten; Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat; Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten; Zie ook Douma 2013.
57 HvJ 12 december 2006, zaak C-446/04, (Test Claimants).
58 HvJ 8 november 2007, zaak C-379/05, (Amurta).
59 HvJ 2 mei 2019, C-598/17, (A-Fonds), punten 33 tot en met 40.
60 Stevens 2013, onder 5.3.

dit moment nog geen realistische beleidsdoelstelling is, maar dat moet worden gewerkt aan een proces van grondslagharmonisatie.[61] Voorlopig gaat het bij de vennootschapsbelasting dus om grotendeels nationaal recht. Echter dergelijke plannen voor een Europese vennootschapsbelasting, hoe ver wellicht nog weg, laten wel zien dat het Unierecht eerder aan invloed zal winnen dan verliezen. De vraag is in hoeverre in de voorfase voor de belastingdienst voldoende duidelijk is dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Beschikt de belastingdienst voordat een (navorderings)aanslag vennootschapsbelasting wordt opgelegd over voldoende gegevens om te kunnen beoordelen of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht? De toename van invloed van het Unierecht en de onduidelijkheid of in een specifieke zaak het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, pleit voor het ruimhartig omgaan met het kenbaarmakingsbeginsel bij voorgenomen besluiten inzake de vennootschapsbelasting.

Voor de inkomstenbelasting kan een vergelijkbaar betoog worden gehouden. Een voorbeeld is de zaak *De Lange* waarbij niet ten aanzien van het gehele bezwarende besluit, maar slechts ten aanzien van één onderdeel het Unierecht ten uitvoer werd gebracht.[62] De Lange, een man van meer dan dertig jaar, voert in zijn aangifte IB/PVV voor een studie een bedrag op als persoonsgebonden aftrek. De inspecteur accepteert slechts een deel van het bedrag tot de maximale aftrek voor personen boven de leeftijd van dertig jaar. De belanghebbende vindt deze regeling discriminatoir. De situatie kent geen grensoverschrijdende componenten. De Wet IB 2001 heft een belasting van natuurlijke personen. Het betreft een nationale belasting waarbij Nederland als uitgangspunt autonoom kan handelen. Het lijkt dan ook voor de hand te liggen dat het Unierechtelijke beginsel van non-discriminatie op deze situatie niet van toepassing is. In hoofdstuk 3 heb ik laten zien dat ook in zaken waarbij geen enkel grensoverschrijdend element aanwezig is, toch sprake kan zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht (paragraaf 4.5). De Hoge Raad stelde prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie en overwoog daarbij dat onduidelijk is of de zaak binnen het toepassingsbereik van het Unierecht valt.[63] Het Hof van Justitie overwoog dat dat wel het geval is.[64] Daarbij wordt verwezen naar richtlijn 2000/78/EG van de Raad van 27 november 2000 tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in arbeid en beroep.[65] In artikel 3, eerste lid, onder b, van die richtlijn is bepaald dat de richtlijn zowel in de overheidssector als in de particuliere sector van toepassing is, met inbegrip van overheidsinstanties, op alle personen met betrekking tot de toegang tot alle vormen en alle niveaus van beroepskeuzevoorlichting, beroepsopleiding, voortgezette beroepsopleiding en omscholing, met inbegrip van praktijkervaring.

Hoe lastig het soms is te bepalen of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, illustreert een zaak waarover de Hoge Raad in 2018 besliste.[66] De belanghebbende was directeur en

61 Stevens 2013, onder 6.2.
62 HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange); zie ook: HvJ 24 oktober 2019, C-469/18 en 470/18, (IN en JM): in deze Belgische zaak betreffende de inkomstenbelasting werd geen direct verband met het unierecht aangenomen.
63 HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange).
64 HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange).
65 Kokott en Ost 2011, onder III-1.
66 HR 9 november 2018, nr. 16/02230, *NTFR* 2018/2686; Zie ook: Conclusie A-G IJzerman van 25 september 2018, nr. 16/02230, *V-N* 2018/58.13 m.nt. redactie.

enig aandeelhouder van een BV. De FIOD heeft de belanghebbende verhoord vanwege betrokkenheid bij een aantal zogeheten Btw-carrousels, waarbij de aan de tussenhandelaren gefactureerde en teruggevraagde omzetbelasting niet was voldaan aan de belastingdienst. Van de opbrengst kwam 15/19e terecht bij belanghebbende. De inspecteur heeft aan belanghebbende daarom navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over de jaren 2008 tot en met 2010 opgelegd en een voorlopige aanslag inkomstenbelasting voor het jaar 2011, met beschikkingen heffingsrente en verzuimboeten. In de loop van de procedure bleek belanghebbende een kantoorruimte te hebben in Duitsland (grensoverschrijdend element).

In paragraaf 4.6 is al aan de orde geweest dat de aanwezigheid van een grensoverschrijdende situatie op zichzelf niet voldoende is voor het ten uitvoer brengen van het Unierecht. De zaak valt niet binnen de *Wachauf*- of *ERT*-lijn. Een derde categorie bestaat, mijns inziens niet (paragraaf 4.4). Zonder een derde categorie wordt in de onderhavige zaak geen Unierecht ten uitvoer gebracht. Uit de zaak *Annibaldi* blijkt dat het Unierecht niet van toepassing is op de lidstaten wanneer de lidstaat niet handelt binnen het kader van de bevoegdheden van de Europese Unie zonder dat een specifieke band bestaat tussen de nationale regeling en het Unierecht. De vraag is welke band in de onderhavige zaak de nationale Wet IB 2001 heeft met het Unierecht. Drie vragen kunnen helpen:

1. Beoogt de lidstaat met de nationale regeling de uitvoering van een Unierechtelijke bepaling?
2. Wat is de aard van de nationale regeling?
3. Streeft de nationale regeling andere doelstellingen na dan die waarop het Unierecht ziet?[67]

Nederland beoogt met de Wet IB 2001 geen uitvoering van Unierechtelijke bepalingen. De aard van de nationale regeling is nationaal gericht. De Wet IB 2001 lijkt ook geen doelstellingen na te streven waarop het Unierecht ziet. De kantoorruimte in Duitsland (het grensoverschrijdende element) is niet relevant. Een kantoorruimte schept namelijk geen band tussen het Nederlandse recht en het Unierecht. Hof 's-Hertogenbosch benoemt ook niet concreet waarom de vrijheid van vestiging in het geding zou zijn. Het enkele feit dat er een kantoorruimte is in Duitsland en in Nederland inkomstenbelasting moet worden betaald, brengt op zichzelf de vrijheid van vestiging niet in gevaar. Uiteindelijk concludeert de Hoge Raad dat geen sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht.[68] Goed om te beseffen is dat de feiten van deze zaak eenvoudig waren, maar dat het Duitse kantoor pas gedurende de procedure in beeld kwam, waardoor twijfel ontstond over de vraag of het Unierecht ten uitvoer werd gebracht.

De loonbelasting laat ook zien dat, hoewel de aard van de nationale regeling nationaal is gericht en geen doelstellingen nastreeft van het Unierecht, soms toch het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Een voorbeeld daarvan is de zaak *Sopora*.[69] In deze zaak stond de vraag centraal of artikel 45 van het VWEU zich verzet tegen de Nederlandse wettelijke regeling waarbij Nederland aan werknemers die, alvorens een dienstbetrekking in Nederland aanvaarden woonachtig waren in een andere lidstaat, een belastingvoordeel toekent,

67 HvJ 18 december 1997, zaak C-309/96, (Annibaldi), punten 21 tot en met 23; HvJ 8 november 2012, zaak C-40/11, (Iida), punt 79; HvJ 8 mei 2013, zaak C-87/12, (Ymeraga), punt 41.
68 HR 9 november 2018, nr. 16/02230, *NTFR* 2018/2686.
69 Zie bijvoorbeeld: HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora).

bestaande in de forfaitaire belastingvrijstelling van een vergoeding wegens extraterritoriale kosten, op voorwaarde dat deze werknemers woonachtig waren op een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens. Het Hof van Justitie oordeelde dat de regeling niet in strijd is met artikel 45 van het VWEU. Een ander voorbeeld is de crisisheffing.[70] De Hoge Raad oordeelt dat de crisisheffing wel een beperking, maar geen schending inhoudt van het vrije verkeer van werknemers.

8.2.4 Andere belastingen

Toch zijn er ook enkele belastingen die, zo op het eerste gezicht, niet snel zullen leiden tot het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Artikel 2, eerste lid, van de Wet BRV bepaalt dat onder de naam 'overdrachtsbelasting' een belasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Nu de belasting gekoppeld is aan in Nederland gelegen onroerend goed, zullen voor deze belasting niet snel gebeurtenissen voorkomen waarbij grensoverschrijdende situaties zich voordoen (alhoewel dat geen absolute voorwaarde is voor het ten uitvoer brengen van het Unierecht (paragraaf 4.5)). De persoon van de verkrijger die eventueel niet in Nederland is gevestigd, is niet van belang voor de belasting. Echter als sprake is van bijvoorbeeld een samenloop van de overdrachtsbelasting met de omzetbelasting (gedacht kan worden aan de discussie over een bouwterrein) kan toch sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Uitlegging van de Wet OB 1968 is dan noodzakelijk om de afbakening met de Wet BRV te bepalen. Daarnaast kan de fusierichtlijn relevant zijn voor de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting.[71]

8.2.5 Tussenconclusie

Gelet op hetgeen is vermeld in de paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.4 concludeer ik dat in hoofdlijnen duidelijkheid bestaat over de vraag wanneer Nederland bij de heffing van belastingen het Unierecht uitvoert. Bij veel fiscale aanslagen kan op onderdelen sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht.[72] Er is echter ook een grijs gebied.[73] Veel relevante feiten en omstandigheden voor de beoordeling van de vraag of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht zijn zonder contact met de belanghebbende in de voorfase voor een bestuursorgaan niet zomaar te onderkennen. Het kan daardoor pas later in een procedure duidelijk worden dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht.[74]

70 HR 25 oktober 2019, nr. 18/04670, *BNB* 2020/26 m.nt. J.P. Boer: "8. Interessant is voorts de beslissing van de Hoge Raad dat in onderhavige zaak niet behoeft te worden getoetst aan het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, omdat art. 32bd Wet LB 1964 geen belemmering vormt van het vrije verkeer van werknemers. Daarentegen kwam A-G Wattel in onderdeel 6.11 van zijn conclusie op basis van het arrest *Åkerberg Fransson* tot de slotsom dat het EU-Handvest wel van toepassing is, omdat de voorliggende casus binnen de werkingssfeer van het VWEU valt."

71 HR 18 december 2020, 20/00199, *NTFR* 2021/49 en *BNB* 2021/35, r.o. 2.3.2 en 2.3.3.

72 Zie bijvoorbeeld: HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange).

73 Nijnatten, van, 2018, de door Nijnatten geciteerde visie van M. Fierstra onder 5. "Dan over tot de interpretatie van art. 51 EU-Handvest (het toepassingsgebied). Uit de bijdragen van Bozia en Weijers blijkt volgens Fierstra weliswaar dat in grote lijnen duidelijk is wanneer lidstaten het recht van de Unie ten uitvoer brengen, maar ook dat zich in de praktijk nog steeds complicaties voordoen."

74 Zie bijvoorbeeld: HvJ 2 mei 2019, C-598/17, (A-Fonds).

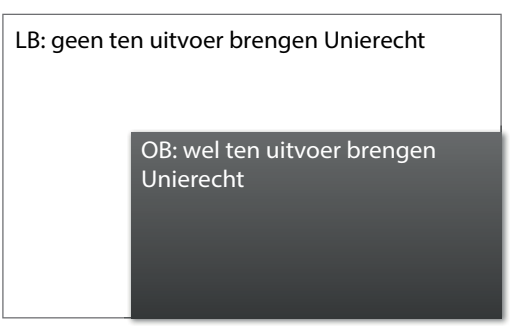
Een duidelijke scheiding van voorgenomen fiscale besluiten waarbij wel het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht en waarbij dat niet het geval is, kan maar deels worden gemaakt. Het niet kunnen maken van een dergelijke duidelijke scheiding pleit voor het ruimhartig toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken.

8.2.6 Bestuurdersaansprakelijkheid

Zoals in de inleiding is aangegeven, maak ik een uitstap naar de aansprakelijkstellingen, specifiek naar de bestuurdersaansprakelijkheid.[75] Ieder van de bestuurders van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de AWR dat volledig rechtsbevoegd is, is voor zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen, hoofdelijk aansprakelijk voor de door de rechtspersoonlijkheid verschuldigde loonbelasting, de omzetbelasting, de accijns, de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak, de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen en de kansspelbelasting. Zoals hiervoor is beschreven, geldt ten aanzien van de omzetbelasting dat hierbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Bij accijns is daarvan ook nagenoeg altijd sprake. Bij andere rechtsgebieden, zoals de loonbelasting wordt meestal geen Unierecht ten uitvoer gebracht, maar in sommige situaties is dat wel het geval.[76] Als de belastingdienst een bestuurder aansprakelijk stelt voor zowel de loonbelasting als de omzetbelasting, legt de belastingdienst de aansprakelijkstelling neer in één formeel besluit dat de belastingdienst aan de belanghebbende stuurt. Mijns inziens is, gelet op de tekst van artikel 36 van de IW 1990, ook sprake van één materieel besluit. De Hoge Raad oordeelde over de reikwijdte van het Unierecht bij een aansprakelijkstelling voor zowel de omzetbelasting als de loonbelasting en gaf aan dat in die zaak het kenbaarmakingsbeginsel slechts van toepassing is op een deel van een dergelijk besluit (alleen voor zover de aansprakelijkstelling zag op de omzetbelasting).[77]

75 Artikel 36 van de IW 1990.
76 Zie bijvoorbeeld: HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora).
77 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207 en HR 15 januari 2016, nr. 14/02924, *NTFR* 2016/1082.

De toepasbaarheid van het kenbaarmakingsbeginsel loopt voor één besluit voor de omzetbelasting anders dan voor de loonbelasting:



Figuur 22

Deze scheiding komt ook tot uitdrukking in artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008. Hierin is, naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad, het kenbaarmakingsbeginsel wel voor de omzetbelasting opgenomen en niet voor de loonbelasting.[78] Het gevolg hiervan is dat op één besluit twee procedurele routes van toepassing kunnen zijn. De belastingdienst moet in beginsel de belanghebbende in de voorfase horen ten aanzien van de aansprakelijkheid voor de omzetbelasting en pas in de bezwaarfase over de aansprakelijkheid voor de loonbelasting. De vraag is of het procedureel uiteenlopen van procedures ten aanzien van één formeel en materieel besluit wenselijk is. Mij lijkt het wenselijk dat als een bestuursorgaan binnen één bezwarend besluit een onderdeel herkent waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, de belanghebbende ten aanzien van het gehele besluit de gelegenheid krijgt een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken in de voorfase. Een andere werkwijze lijkt mij moeilijk uit te leggen aan een belanghebbende. Het voorkomen van deze verschillende routes pleit voor het ruimhartig toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel in de fase van het voornemen.

8.3 Stap 2: Is de belanghebbende adressaat van een bezwarend overheidsbesluit?

Als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, is de tweede vraag van het stappenplan aan beantwoording toe. Is de belanghebbende adressaat van een bezwarend overheidsbesluit? Om deze vraag te kunnen beantwoorden, onderzoek ik de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het Nederlandse recht een standpunt kenbaar te mogen maken ten aanzien van fiscale beslissingen.

78 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207.

8.3.1 De subjectieve reikwijdte

De adressaat van een bezwarend overheidsbesluit kan een beroep doen op het kenbaarmakingsbeginsel. Blijkens de jurisprudentie van het Hof van Justitie kunnen adressaten van bezwarende overheidsbesluiten niet alleen natuurlijke personen zijn, maar ook rechtspersonen. Hierbij is niet relevant of een rechtspersoon gelieerd is aan de overheid. In het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kunnen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen opkomen tegen een bezwarend fiscaal besluit en hebben zij het recht een standpunt kenbaar te mogen maken. Dat is ook het geval als een rechtspersoon gelieerd is aan de overheid. Zelfs overheidsorganen, bijvoorbeeld gemeenten, kunnen procederen tegen de belastingdienst.[79] De subjectieve reikwijdte van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is daarmee in overeenstemming met de subjectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.3.2 De objectieve reikwijdte

Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op voorgenomen handelingen van de belastingdienst, die de adressaat rechtstreeks en onmiddellijk raken en die de adressaat aanmerkelijk benadelen. In deze paragraaf zal ik onderzoeken welk besluitenbegrip de Awb kent en hoe de objectieve reikwijdte uitwerkt ten aanzien van de verschillende Nederlandse rechtsgebieden (paragrafen 8.3.2.a en paragraaf 8.3.2.b). Ook zal ik onderzoeken of er ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel verschil bestaat tussen aangifte- en aanslagbelastingen en beschikkingen op aanvraag (paragraaf 8.3.2.c). Vervolgens wordt de objectieve reikwijdte van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb onderzocht (paragraaf 8.3.2.d). Ten slotte sta ik nog kort stil bij de vraag wanneer een adressaat van een voorgenomen besluit 'aanmerkelijk' wordt benadeeld (paragraaf 8.3.2.e).

8.3.2.a Besluiten in de zin van de Awb

In paragraaf 2.1.1 is al besproken dat een besluit een schriftelijke beslissing is van een bestuursorgaan inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling (artikel 1:3, eerste lid, van de Awb). Van een beschikking is sprake als het besluit niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan (artikel 1:3, tweede lid, van de Awb). Het besluitenbegrip en specifiek het beschikking-begrip van de Awb sluiten daarmee mooi aan bij het eveneens individuele karakter van het materiële besluitenbegrip, dat het Hof van Justitie hanteert in het kader van het kenbaarmakingsbeginsel. Echter, de Awb bepaalt dat sprake moet zijn van een *schriftelijke* beslissing. Volgens de Memorie van Toelichting betekent dit niets meer dan dat het besluit/de beschikking uit een schriftelijk stuk kenbaar moet zijn om aan de definitie te voldoen.[80] De Awb regelt daarmee geen rechten ten aanzien van mondelinge besluiten en feitelijke handelingen. Het kenbaarmakingsbeginsel is op dergelijke voorgenomen mondelinge besluiten of voorgenomen feitelijke handelingen wel van toepassing. Ten aanzien van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kan de vraag worden gesteld of dit verschil tussen het Nederlandse

79 Zie bijvoorbeeld: HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, BNB 2019/80, *NTFRB* 2019/3. De gemeente Brielle procedeert tegen de belastingdienst.

80 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 1.3, p. 36.

systeem en de materiële benadering van het besluitenbegrip vanuit het Unierecht in de praktijk tot problemen zal leiden. Niet-schriftelijke besluiten zijn in het douanerecht mogelijk, maar daarvoor is het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd en het ruimere besluitenbegrip neergelegd in de ADW (paragraaf 2.2). Ten aanzien van het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken is voor die besluiten niet de Awb, maar het DWU en de ADW bepalend. Andere niet-schriftelijke fiscale besluiten, waarbij het verschil in objectieve reikwijdte tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel kan leiden tot strijdige resultaten met het kenbaarmakingsbeginsel, zijn mij niet bekend. Ik sluit hun bestaan overigens niet uit. Ik verwacht niet dat dit verschil in besluitenbegrip in een groot aantal gevallen tot problemen zal leiden.

8.3.2.b Het strafrecht, civiele recht en bestuursrecht

In Nederland bestaan grofweg drie grote rechtsgebieden, het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht. In het strafrecht en bestuursrecht staan burger en overheid tegenover elkaar en is het duidelijk dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Daarmee lijkt de toepasbaarheid van dit recht zich te beperken tot voorgenomen besluiten die kunnen worden voorgelegd aan de strafrechter of de bestuursrechter (inclusief vreemdelingenrechter en belastingrechter). Dat is mijns inziens niet het geval. De civiele rechter is namelijk bevoegd ten aanzien van bepaalde fiscale besluiten. Wanneer de belastingdienst ten aanzien van een belastingplichtige een bezwarend besluit neemt inhoudende de verschuldigdheid van een zeker bedrag aan belasting, dan moet de belastingplichtige dit bedrag binnen een bepaalde tijd betalen. Een gemotiveerd bezwaarschrift heeft in beginsel een schorsende werking, maar een beroepschrift niet (paragraaf 2.1.5). In veel gevallen verleent de belastingdienst op verzoek wel uitstel, maar niet altijd. Een afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling is een rechtsreeks en individueel besluit dat voor de betreffende belastingplichtige nadelig is. Het kenbaarmakingsbeginsel is op een voornemen tot het nemen van een dergelijk besluit, gelet op de zaken *Åkerberg Fransson* en *Siples* (paragraaf 4.7) van toepassing als het verzoek om uitstel van betaling ziet op een fiscaal besluit dat binnen de reikwijdte van het Unierecht valt, bijvoorbeeld bij een naheffingsaanslag omzetbelasting.[81] Het ten uitvoer brengen van het Unierecht moet immers niet eng worden uitgelegd en uitstel van betaling raakt dan direct de inning van de omzetbelasting. Op het verzoek is – als de belastingdienst voornemens is het verzoek af te wijzen – het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing. Als de belastingplichtige wil opkomen tegen het afwijzen van een verzoek om uitstel van betaling is de civiele rechter bevoegd.[82]

8.3.2.c Aangiftebelastingen, aanslagbelastingen en beslissingen op aanvraag

Ten aanzien van de objectieve reikwijdte is het onderscheid dat de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving maakt tussen aangifte- en aanslagbelastingen relevant alsmede het

81 HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson); HvJ 11 januari 2001, zaak C-226/99 (Siples), punt 17.

82 Een andere optie zou een verzoek om een voorlopige voorziening kunnen zijn bij de belastingrechter. De belastingrechter zal dan niet snel de invordering van de aanslag schorsen.

feit dat het belastingrecht ook beschikkingen op aanvraag kent. Deze heffingsmethoden alsmede de beschikking op aanvraag zijn besproken in de paragrafen 2.1.1 tot en met 2.1.3. Hierna zal voor deze heffingsmethoden en de beslissingen op aanvraag worden onderzocht op welke wijze het kenbaarmakingsbeginsel daarin een rol kan spelen.

Aanslagbelastingen
Bij de aanslagbelastingen is de aangifte een hulpmiddel. De inspecteur kan conform de aangifte een aanslag vaststellen, maar is daartoe niet verplicht. De inspecteur kan van de aangifte afwijken of de aanslag ambtshalve, dat wil zeggen zonder aangifte, vaststellen. Met het opleggen van een aanslag is sprake van een (formeel en materieel) besluit van de belastingdienst. Mijns inziens is geen sprake van een benadeling als de belastingdienst de aanslag conform de aangifte oplegt of ten gunste van de belanghebbende afwijkt van de aangifte. In die gevallen is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Van een benadeling is wel sprake als de belastingdienst de aanslag ambtshalve of in afwijking van de aangifte ten nadele van de belanghebbende oplegt. Het kenbaarmakingsbeginsel kan dan wel van toepassing zijn. Bij een voornemen tot het opleggen van een aanslag, navorderingsaanslag, voorlopige aanslag of een conserverende aanslag dient de belastingdienst – als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht – het kenbaarmakingsbeginsel in acht te nemen. Met het opleggen van de aanslag is de voorfase voorbij. Op de bezwaarfase, die vanuit het perspectief van het Unierecht moet worden geduid als de eerste fase van beroep, is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing.

Aangiftebelastingen
Ten aanzien van de aangiftebelastingen moet een belastingplichtige de belasting op aangifte voldoen of afdragen (paragraaf 2.1.2). Daarbij is geen sprake van een aanvraag waarop een bestuursorgaan een besluit moet nemen. De belastingplichtige of inhoudingsplichtige moet, na daartoe te zijn uitgenodigd, zelf de belastingschuld formaliseren. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht erkent en regelt dat een voldoening of afdracht op aangifte *gelijkgesteld* wordt met een voor bezwaar vatbare beschikking. Hierdoor kan een belastingplichtige bezwaar maken tegen de voldoening of afdracht op aangifte. De vraag is of een voldoening of afdracht op aangifte vanuit het Unierecht kan worden beschouwd als een bezwarend besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing kan zijn. Daarvan is mijns inziens geen sprake omdat aan een voldoening of afdracht op aangifte geen handeling van een bestuursorgaan ten grondslag ligt. Een belanghebbende behoeft ten aanzien van een voldoening of afdracht niet de gelegenheid te krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de belanghebbende voldoet of afdraagt.[83] Wel dient de belanghebbende – die bezwaar heeft gemaakt tegen de voldoening of afdracht op aangifte – de gelegenheid te krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar

83 Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 5.2.

te maken voordat een bezwarend besluit (uitspraak op bezwaar) wordt genomen.[84] De bezwaarfase is immers het eerste moment waarop de belastingdienst voornemens is – indien de belastingdienst het bezwaar (gedeeltelijk) wil afwijzen – een bezwarend besluit te nemen. Ten aanzien van aangiftebelastingen is bij het maken van bezwaar tegen de voldoening of afdracht op aangifte de Nederlandse bezwaarfase vanuit het perspectief van het kenbaarmakingsbeginsel aan te merken als de fase voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Als de belastingdienst voornemens is een naheffingsaanslag op te leggen, is het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing voordat de naheffingsaanslag wordt opgelegd.

Beslissingen op aanvraag

Het belastingrecht kent ook beslissingen die de belastingdienst op aanvraag neemt (paragraaf 2.1.3). Denk bijvoorbeeld aan het aanvragen van een aanwijzing als algemeen nut beogende instelling (artikel 5b, zesde lid, van de AWR) of een verzoek om de belasting per tijdvak te voldoen (artikel 8 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992). Onder de Unierechtelijke definitie van bezwarend besluit vallen mijns inziens, anders dan A-G Ettema concludeert, ook (deels) afwijzende beslissingen op dergelijke verzoeken.[85] Het Hof van Justitie toetst bijvoorbeeld in zaken waarbij een persoon asiel verzoekt en dit wordt afgewezen onverkort aan het kenbaarmakingsbeginsel.[86] De belanghebbende is weliswaar, zoals A-G Ettema terecht naar voren brengt, niet slechter af dan in de situatie waarin geen verzoek was ingediend, maar wel slechter af dan wanneer het verzoek was toegewezen. De afwijzing van een aanvraag levert mijns inziens wel een besluit op waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is (paragrafen 2.1.3 en 5.2). Er is namelijk sprake van een beslissing die de belanghebbende rechtstreeks en individueel raakt en de belanghebbende benadeelt. Dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is op beschikkingen op aanvragen blijkt ook uit de toepassing van dit recht door het Hof

84 Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 5.2: "Volledigheidshalve wijs ik op het onderscheid tussen het hoorrecht *in primo* en het hoorrecht in bezwaar. Het recht om gehoord te worden voorafgaande aan een bezwarend besluit *in primo* (Bip), zoals een belastingaanslag, is in casu niet aan de orde omdat de BPM door voldoening op aangifte (*self assessment*) wordt geheven, zodat geen sprake is van enige beschikking van de administratie, laat staan een bezwarende beschikking, voorafgaand waaraan de belanghebbende gehoord zou hebben kunnen worden. Het gaat in casu om het recht om gehoord te worden voorafgaand aan het besluit *op bezwaar* (het Bob), dus om gehoord te worden alvorens de administratie beslist op een bezwaar ingediend tegen een beschikking of tegen die eigen voldoening op aangifte. Ook het hoorrecht in bezwaar is een algemeen beginsel van EU-recht, nu immers ook een ongegrondverklaring van een bezwaarschrift een bezwarende individuele beschikking is."

85 A-G Ettema bepleit anders: Conclusie van A-G Ettema van 17 oktober 2016, in zaak nr. 15/03521, ECLI:NL:PHR:2016:1042: "1.6 In een procedure inzake een verzoek om terugbetaling op grond van artikel 239 van het CDW is in mijn visie geen plaats voor een beroep op het verdedigingsbeginsel. (…). 5.1 Blijkens *Sopropé* is het verdedigingsbeginsel van toepassing ingeval de douaneautoriteiten voornemens zijn een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen. Een verzoek op grond van artikel 239 van het CDW is geen bezwarend besluit, omdat het verzoek enkel kan leiden tot het al dan niet terugbetalen of kwijtschelden van de betaalde douanerechten. Belanghebbende is bij een negatieve beslissing op het verzoek niet slechter af dan wanneer geen verzoek was ingediend."

86 Zie in dit kader bijvoorbeeld: HvJ 9 februari 2017, zaak C-560/14, (M.).

van Justitie op bijvoorbeeld de procedures betreffende asiel*aanvragen*.[87] De vreemdeling die wordt geconfronteerd met een afgewezen asielaanvraag is ook niet slechter af dan als hij het asielverzoek niet had ingediend. Deze asielzoeker kan in een dergelijke procedure echter wel het kenbaarmakingsbeginsel inroepen. Verdere bevestiging is te vinden in het DWU. Artikel 22 van het DWU, waarin het kenbaarmakingsbeginsel is gecodificeerd, heeft als kopje 'beschikkingen naar aanleiding van aanvragen'. Op dit punt is de objectieve reikwijdte van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht beperkter dan de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.3.2.d De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb

Alhoewel voor fiscale besluiten een uitzondering op het horen in de voorfase is opgenomen in artikel 4:12 van de Awb, bespreek ik hier wel het algemene hoorrecht voor de voorfase, zoals neergelegd in de Awb. De beperking van artikel 4:12 van de Awb bespreek ik in paragraaf 8.5.2.c. Discussie bestaat over de beperking van artikel 4:12 van de Awb. Daardoor is relevant of in de situatie dat de beperking van artikel 4:12 van de Awb niet bruikbaar is voor fiscale zaken waarop het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, het algemene hoorrecht voor de voorfase zoals neergelegd in de Awb voldoet aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

In deze paragraaf wordt de objectieve reikwijdte van het hoorrecht in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb onderzocht. Artikel 4:7, eerste lid, van de Awb bepaalt dat voordat een bestuursorgaan een aanvraag tot het geven van een beschikking *geheel of gedeeltelijk afwijst* het bestuursorgaan de aanvrager in de gelegenheid moet stellen zijn zienswijze naar voren te brengen als: 1) de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen en 2) die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt.[88] Dit artikel heeft tot gevolg dat als het bestuur de aanvraag geheel of gedeeltelijk wil afwijzen, het vaak niet noodzakelijk is de belanghebbende de gelegenheid te geven zijn standpunt kenbaar te maken. Voor zover het bestuursorgaan bij zijn beslissing uitgaat van de aangeleverde informatie, is nader contact met de aanvrager niet nodig. Over de feiten bestaat dan geen verschil van mening. Dit artikel regelt alleen de mogelijkheid feiten te vergaren voor een bestuursorgaan en geen recht op verdediging voor de belanghebbende.[89] Er bestaat geen recht een standpunt kenbaar te maken op grond van dit artikel als verschil bestaat over bijvoorbeeld juridische aspecten of als problemen bestaan ten aanzien van bewijsmiddelen. De objectieve reikwijdte van artikel 4:7 van de Awb is daarmee beperkter dan de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.[90]

Waar artikel 4:7 van de Awb ziet op de aanvrager van een besluit, ziet artikel 4:8 van de Awb op het horen van andere belanghebbenden dan de aanvrager. Daartoe is in artikel 4:8,

87 Zie bijvoorbeeld: HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega) waarbij het verdedigingsbeginsel wordt getoetst ten aanzien van een procedure die ziet op een asielaanvraag.

88 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 98-99.

89 Jans e.a. 2015, p. 250.

90 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.5: Uit dit arrest blijkt dat de Hoge Raad ook van oordeel is dat de reikwijdte van artikel 4:7 van de Awb beperkter is dan de objectieve reikwijdte van het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken; zie ook: Buijze 2014, p. 301.

eerste lid, van de Awb bepaald dat, voordat een bestuursorgaan een beschikking geeft waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben, het bestuursorgaan die belanghebbende in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen als a) de beschikking zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de belanghebbende betreffen en b) die gegevens niet door de belanghebbende zelf ter zake zijn verstrekt. Artikel 4:8 van de Awb ziet daarmee onder andere op de situatie dat een bestuursorgaan een beschikking voorbereidt, zonder dat een aanvraag is ingediend. Dat is een situatie die in het belastingrecht veelvuldig voorkomt. Het horen op grond van artikel 4:8 van de Awb heeft een beperkte omvang, omdat het bestuursorgaan alleen hoeft te horen als de belanghebbende naar verwachting bedenkingen zal hebben, de beschikking steunt op feiten en belangen die de belanghebbende betreffen en die gegevens niet door de belanghebbende zelf zijn verstrekt. De wetgever neemt aan dat een belanghebbende geen bedenkingen zal hebben, als bijvoorbeeld een beschikking dringend uit een wettelijk voorschrift voortvloeit (gebonden beschikking) en over de vaststelling van de relevante feiten in redelijkheid geen verschil van mening mogelijk is.[91] De rechtspraktijk wijst echter uit dat belastingplichtigen met regelmaat bedenkingen hebben tegen besluiten waarbij over de feiten geen geschil bestaat. Het belastingrecht is complex en veelvuldig aan verandering onderhevig. Belastingplichtigen hebben soms een andere uitleg van bepaalde artikelen of onderdelen daarvan dan de belastingdienst. Opmerkelijk is dat de belastingdienst op grond van dit artikel ervan mag uitgaan dat geen sprake is van bedenkingen tenzij dat ergens uit blijkt. Er ligt in de situaties van artikel 4:8 van de Awb geen aanvraag, dus hoe moet de belastingdienst erachter komen of er bedenkingen zijn? Daar naar vragen lijkt de logische weg. Ten aanzien van het opleggen van naheffingsaanslagen en navorderingsaanslagen is mijns inziens wel duidelijk dat bedenkingen zullen bestaan ten aanzien van deze besluiten. Hierop is een uitzondering te maken als de belastingdienst naheffingsaanslagen omzetbelasting oplegt conform de aangifte bij niet tijdige betaling. Artikel 4:8 van de Awb roept net als artikel 4:7 van de Awb een beperktere hoorplicht in het leven ten aanzien van bezwarende besluiten dan het kenbaarmakingsbeginsel. Schematisch kan vorenstaande als volgt worden weergegeven:

Figuur 23

91 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 100.

8.3.2.e Aanmerkelijk geschaad

Het kenbaarmakingsbeginsel is enkel van toepassing als het overheidsbesluit de adressaat *aanmerkelijk* in zijn belang schaadt. Alleen dan is sprake van een bezwarend besluit. Het Hof van Justitie legt daarbij niet uit wat met 'aanmerkelijk' wordt bedoeld. Wel heb ik opgemerkt dat dit geringe wijzigingen ten nadele van een belanghebbende uitsluit (paragraaf 5.2). Hierin past goed de in artikel 4:7, tweede lid, van de Awb neergelegde uitzondering op het recht een standpunt kenbaar te mogen maken. In dit artikel is bepaald dat het bestuursorgaan de aanvrager niet hoeft te benaderen voor een zienswijze als sprake is van een afwijking van de aanvraag die slechts van geringe betekenis voor de aanvrager kan zijn. Blijkens de wetsgeschiedenis van deze bepaling is van een afwijking van geringe betekenis sprake als het verschil van mening over de feiten terug te brengen is tot evidente tel- of tikfouten.[92] In die gevallen kan het bestuur zelf de weergave van de gegevens corrigeren zonder de belanghebbende te raadplegen. Het zal meestal duidelijk zijn dat de afwijking van gering belang is.[93] Een bestuursorgaan zal hiermee terughoudend moeten omgaan en bij twijfel de belanghebbende toch de gelegenheid geven zijn zienswijze naar voren te brengen.[94] Artikel 4:7, tweede lid, van de Awb leidt op dit punt niet tot strijd met het kenbaarmakingsbeginsel, omdat dit beginsel op dergelijke niet bezwarende besluiten niet van toepassing is. Van eenzelfde situatie is sprake bij de beperking van het horen in de bezwaarfase van artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb waarin is bepaald dat een bestuursorgaan de belanghebbende niet hoeft te horen als het bestuursorgaan geheel aan het bezwaar tegemoetkomt. Dan is ook geen sprake van een voorgenomen bezwarend besluit. Hierin past ook de beperking van artikel 3:48, eerste lid, van de Awb. In artikel 3:48, eerste lid, van de Awb is geregeld dat de motivering van een besluit achterwege kan blijven als het bestuursorgaan redelijkerwijs kan aannemen dat de belanghebbende daaraan geen behoefte heeft. Verzoekt de belanghebbende binnen redelijke termijn om de motivering, dan verstrekt het bestuursorgaan deze zo spoedig mogelijk.[95] De wetgever gaat ervan uit dat zeer veel situaties voorstelbaar zijn waarin een (volledige) vermelding van de motivering overbodig is.[96] Dat is het geval als bijvoorbeeld de beschikking niemand schaadt of belast, omdat de beschikking conform de aanvraag is. Dan is geen sprake van een bezwarend besluit en is ook het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Een ander voorbeeld dat wordt gegeven in de parlementaire geschiedenis in het kader van artikel 3:48 van de Awb is de situatie dat de belanghebbende al bekend is met de motivering. Dan kan er sprake zijn van een bezwarend besluit, maar wordt er wel voldaan aan het vormvrije motiveringsvereiste dat het kenbaarmakingsbeginsel in zich bergt.

8.3.3 De temporele reikwijdte

In paragraaf 5.3 is de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, vangt aan in de fase van het voornemen en eindigt bij het vaststellen van het bezwarende besluit. Dit recht kan ook eindigen doordat

92 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 4.1.2.1, p. 99.
93 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. B. Advies Raad van State, p. 39.
94 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. B, Advies Raad van State, p. 39.
95 Artikel 3:48, tweede lid, van de Awb.
96 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 4.1.4.4, p. 111.

een belanghebbende aangeeft van het recht geen gebruik te willen maken. Hierna zal worden onderzocht wat de temporele reikwijdte is van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voor fiscale besluiten. Hierbij wordt eerst de aanvang van dit recht onderzocht en daarna het eindpunt.

8.3.3.a Aanvang van het hoorrecht

In de Awb is voor beschikkingen op aanvraag de mogelijkheid opgenomen dat voordat het bestuursorgaan een aanvraag tot het geven van een beschikking geheel of gedeeltelijk afwijst, het bestuursorgaan de aanvrager in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen als de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen en die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt (artikel 4:7, eerste lid, van de Awb). Voor beschikkingen zonder aanvraag bepaalt de Awb dat voordat een bestuursorgaan een beschikking geeft, waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben, het bestuursorgaan die belanghebbende in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen als de beschikking zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de belanghebbende betreffen, en de belanghebbende die gegevens niet zelf heeft verstrekt (artikel 4:8, eerste lid, van de Awb). Beide artikelen regelen een recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken dat aanvangt in de fase van het voornemen. Deze artikelen zijn in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.3.3.b Einde van het hoorrecht

Het kenbaarmakingsbeginsel is niet meer van toepassing zodra het bezwarende besluit is vastgesteld (paragraaf 5.3.2). Bij de aanslagbelasting wordt het bezwarende besluit vastgesteld door het vaststellen van een aanslag, bij de aangiftebelasting door het vaststellen van een naheffingsaanslag, of indien bezwaar wordt gemaakt tegen de voldoening of afdracht op aangifte door het vaststellen van de uitspraak op bezwaar. Bij besluiten op aanvraag eindigt de werking van het kenbaarmakingsbeginsel met het vaststellen van de beslissing op de aanvraag.

Daarnaast kan het kenbaarmakingsbeginsel eindigen doordat de belanghebbende afstand doet van zijn hoorrecht. Ten aanzien van deze situatie bevat de Awb ook bepalingen. Een bestuursorgaan kan van het horen in de bezwaarfase afzien als de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het hoorrecht.[97] Een belanghebbende kan een dergelijke verklaring expliciet en impliciet geven. Als de belanghebbende niet binnen een redelijke termijn reageert op een schriftelijke uitnodiging kan dit kwalificeren als het afzien van het horen.[98] Bij twijfel is de inspecteur verplicht de belanghebbende in de gelegenheid te stellen een standpunt kenbaar te maken.[99] Van twijfel is bijvoorbeeld sprake als de belanghebbende aangeeft te willen worden gehoord en vervolgens niet reageert op de brief waarin de inspecteur belanghebbende verzoekt om contact op te nemen om een

97 Artikel 7:3, aanhef en onder c, van de Awb.
98 Kamerstukken II, 1990/91, 21 221, nr. 5, MvA, p. 97.
99 HR 15 mei 2009, nr. 08/00437, *NTFR* 2009/1114, r.o. 3.3.

afspraak voor een hoorzitting te maken.[100] Als vast komt te staan dat de belanghebbende geen gebruik wil maken van zijn recht, dan behoeft een bestuursorgaan de belanghebbende niet meer in de gelegenheid te stellen een standpunt kenbaar te maken. Daarbij is niet voldoende dat een belanghebbende slechts een aankondiging krijgt van het voornemen een bezwarend besluit te nemen waarin de mogelijkheid te reageren niet is opgenomen.[101]

8.4 Stap 3: Heeft de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken?

In deze derde stap van het stappenplan wordt onderzocht of in situaties waarbij het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, het nationale systeem van een standpunt naar behoren en effectief kenbaar maken al dan niet in overeenstemming is met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. In paragraaf 8.1 is een overzicht gegeven hoe het hoorrecht in Nederland is geregeld voor fiscale zaken. Hierna wordt het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht onderzocht ten aanzien van de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel en worden overeenkomsten en verschillen met het kenbaarmakingsbeginsel in beeld gebracht. Hierbij worden eerst de deelaspecten het recht op informatie, het recht op (inzage in) de stukken en het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging (paragrafen 8.4.1 tot en met 8.4.3) besproken. Vervolgens wordt het recht een standpunt kenbaar te mogen maken onderzocht (paragraaf 8.4.4). Dit laatste deelaspect wordt gesplitst in de voorfase en de bezwaarfase (paragrafen 8.4.4.a en 8.4.4.b). Daarnaast wordt de procedure voor vergrijpboeten apart behandeld en wordt ook het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering onderzocht (paragrafen 8.4.4.c en 8.4.4.d).

8.4.1 Het recht op informatie

Het recht op informatie is het eerste deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel. De Awb kent hieromtrent geen regelingen. Dat wil niet zeggen dat een belanghebbende in fiscale procedures nimmer in de voorfase informatie krijgt over de wezenlijke feiten waarop de bezwaren berusten. Dat kan in fiscale zaken bijvoorbeeld door een rapport van een boekenonderzoek. Daarop mag een belanghebbende dan reageren. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht regelt bij afwijkingen van de aangifte het contact tussen de inspecteur en de belanghebbende indien dat mogelijk is.[102] De inspecteur hoeft blijkbaar geen contact op te nemen als dat, om welke reden dan ook, niet mogelijk is. In fiscale zaken deelt de belastingdienst de elementen waarop de belastingdienst een besluit wil baseren regelmatig aan de belanghebbende mee door middel van een voornemen. Aangezien het kenbaarmakingsbeginsel een materieel beginsel van formeel recht is, komt dit erop neer dat het voor de belanghebbende voldoende duidelijk moet zijn dat het bestuursorgaan voornemens is een bezwarend besluit te nemen en waarop het bestuursorgaan het bezwarende besluit baseert. De wijze waarop de informatie tot de belanghebbende komt, is vormvrij. Een rapport boekenonderzoek kan onder omstandigheden voldoende zijn. Ook andere communicatie tussen de belastingdienst en een belastingplichtige kan voldoende duidelijkheid verschaffen

100 Hof Amsterdam 25 januari 2011, nr. 08/01291 tot en met 08/01294, *NTFR* 2011/461.
101 Zie de Conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017 bij HR nr. 16/02793, *NTFR* 2017/2191, onder 5.7 e.v.; Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, nrs. 11/00447 en 11/00448, *NTFR* 2016/1458.
102 Paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

aan die belastingplichtige. Voldoende is dat het bestuursorgaan de elementen waarop het een besluit wil baseren daadwerkelijk aan de belanghebbende meedeelt. Opvallend is dat dit 'voornemen' in de wet nauwelijks aan bod komt. Hierop zijn twee uitzonderingen. De ene betreft de zware boeteprocedure en de tweede de bestuurdersaansprakelijkheid die is geregeld in de IW en uitgewerkt in de Leidraad Invordering 2008 (paragrafen 8.4.4.c en 8.4.4.d). Niet elke briefwisseling of mededeling houdt in dat een bestuursorgaan de elementen waarop het een besluit wil baseren voldoende heeft meegedeeld. Zo oordeelde de Hoge Raad dat een 'mededeling beëindiging regeling douanevervoer' geen mededeling omtrent de elementen is waarop de douane het besluit wilde baseren.[103] Dat wil mijns inziens niet zeggen dat een dergelijke mededeling dat nooit kan zijn. Uiteindelijk is doorslaggevend of een belanghebbende door de mededeling eventueel in samenhang met andere correspondentie voldoende kennis heeft van de wezenlijke feiten waarop de bezwaren van het bestuursorgaan berusten.

Het recht op informatie houdt ook in dat de belastingdienst het bezwarende besluit moet motiveren.[104] Daarmee brengt de belastingdienst de belanghebbende op de hoogte waarom zijn standpunten wel of niet tot wijziging hebben geleid van het voorgenomen bezwarende besluit en met die informatie kan de belanghebbende zich optimaal blijven verdedigen. In de Awb is geregeld dat een besluit moet berusten op een motivering.[105] De besluiten dienen daarmee te zijn voorzien van een kenbare, deugdelijke motivering die het besluit kan dragen. Uit de motivering moet blijken dat de feiten op de juiste wijze zijn vastgesteld en dat deze vaststelling heeft kunnen leiden tot de genomen beslissing. Tot meer dan het aandragen van de voor de beslissing relevante feiten en omstandigheden is de inspecteur niet gehouden.[106] De gedetailleerdheid van de motivering is afhankelijk van het type beschikking, de belanghebbende en de complexiteit van de materie die de zaak beheerst.[107] Als de belastingdienst een bezwaar afwijst, moet de motivering van dien aard zijn dat het voor de belastingplichtige duidelijk is op welke gronden zijn bezwaar is afgewezen. Daarbij moet het bestuursorgaan voldoende kenbaar zijn ingegaan op de bezwaren van de belanghebbende.[108] De belastingdienst vermeldt de motivering bij de bekendmaking van het besluit.[109] Als dat in verband met spoed niet mogelijk is, moet de belastingdienst binnen een week na de bekendmaking van het besluit de motivering aan de belanghebbende doen toekomen.

Het recht op informatie kan zich bij aangiftebelastingen afspelen in de bezwaarfase (paragraaf 5.3.2 en 8.3.2.c). Een beslissing op bezwaar moet eveneens berusten op een deugdelijke motivering.[110] Het bestuursorgaan vermeldt deze motivering bij de bekendmaking van de

103 HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 3.1 en 3.2.
104 HvJ 15 november 2012, zaak C-417/11 P, (Raad/Bamba), punt 49.
105 Het motiveringsbeginsel is met ingang van 1 januari 1998 gecodificeerd in afdeling 3.7 van de Awb, welke afdeling deel uitmaakt van het hoofdstuk 'Algemene bepalingen over besluiten', het motiveringsbeginsel is neergelegd in artikel 3:46 van de Awb.
106 Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Gravenhage 8 januari 2010, nr. 09/00167, ECLI:NL:GHSGR:2010:BL1875, r.o. 6.2.
107 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 110.
108 Hof Leeuwarden 24 juli 2012, nr. 11/00236, *NTFR* 2012/2068.
109 Artikel 3:47 van de Awb.
110 Artikel 7:12 van de Awb.

beslissing op bezwaar. Als van het horen is afgezien, vermeldt het bestuursorgaan ook op welke grond van het horen van een belanghebbende is afgezien.[111] Gelet op het vorenstaande zijn de bepalingen over de motiveringsplicht, zoals neergelegd in de artikelen 3:46, 3:47 en 7:12 van de Awb, in overeenstemming met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan de motiveringsplicht.

Motivering kan op grond van artikel 3:48, eerste lid, van de Awb achterwege blijven als de beschikking reeds lang aangekondigd was en de motivering al lang bekend was. Als het daarbij gaat om een bezwarend besluit zal het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing zijn. Voor de uitoefening van het kenbaarmakingsbeginsel is slechts relevant of de adressaat zich daadwerkelijk heeft kunnen verdedigen en hier meer specifiek zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. Daarvoor is de motivering van de belastingdienst van belang, maar de wet stelt niet de voorwaarde dat deze motivering bij het bezwarende besluit zit. Als op dat moment de motivering al bij de belanghebbende bekend is, is de belanghebbende niet geschaad. Het bepaalde in artikel 3:48, eerste lid, van de Awb beperkt niet het recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren. De belanghebbende is immers op andere wijze op de hoogte gesteld van de elementen waarop het bestuursorgaan het besluit wil baseren en kan zich daardoor verdedigen. Van een gelijke situatie is sprake wanneer een bestuursorgaan ter motivering van een besluit of een onderdeel daarvan kan volstaan met een verwijzing naar een met het oog daarop uitgebracht advies, als het advies zelf de motivering bevat en van het advies kennis is of wordt gegeven.[112] Voorbeelden van dergelijke adviezen zijn controlerapporten, rapporten van de FIOD-ECD en taxatierapporten, voor zover daaruit de (deugdelijke) motivering blijkt en deze rapporten of de relevante passages daaruit aan de belastingplichtige bekend zijn gemaakt.

De conclusie luidt dat de wijze van motiveren van zowel het primaire besluit als de uitspraak op bezwaar, zoals neergelegd in de Awb, in overeenstemming is met de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan de motiveringsplicht. Het meedelen van de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren is niet geregeld in de Awb en daarmee niet in overeenstemming met de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan het recht op informatie.

8.4.2 Het recht op (inzage in) de stukken

Het volgende deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op (inzage in) de stukken. Het recht op (inzage in) de stukken houdt in dat de autoriteit de belanghebbende de mogelijkheid moet geven alle stukken van het dossier te onderzoeken die voor de verdediging relevant kunnen zijn. Het recht op (inzage in) de stukken ziet niet alleen op de stukken waarop de belastingdienst het besluit baseert, maar ook op ontlastende stukken.

Voor de voorfase is dit in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht niet geregeld, wel voor de bezwaarfase. In de bezwaarfase moet een bestuursorgaan het bezwaarschrift en alle

111 Artikel 7:3 van de Awb.
112 Artikel 3:49 van de Awb.

verder op de zaak betrekking hebbende stukken op grond van artikel 7:4 van de Awb voorafgaand aan het horen gedurende ten minste een week voor de belanghebbende ter inzage leggen.[113] Bij de oproeping voor het horen wijst het bestuursorgaan de belanghebbende op de mogelijkheid van inzage in de stukken en vermeldt waar en wanneer de stukken ter inzage zullen liggen. Tegen vergoeding kan de belanghebbende afschriften verkrijgen van de stukken. Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat de wetgever inzage van de stukken ziet als een van de fundamentele waarborgen voor een goed verlopende bezwaarschriftprocedure.[114] Het uitgangspunt daarbij is dat zoveel mogelijk moet worden voorkomen dat een bestuursorgaan een besluit baseert op informatie die de belanghebbende niet kent. Hierbij vindt de wetgever het ongewenst dat een belanghebbende pas later kennis kan nemen van stukken die voor hem in een eerdere fase nog ontoegankelijk waren. Met dit inzagerecht in de bezwaarfase beoogt de wetgever de ongelijkheid van kennis van stukken tussen de (rechts)persoon en het bestuursorgaan te verminderen.[115] Inzage in de stukken voorkomt dat het bestuursorgaan de belanghebbende tijdens het hoorgesprek confronteert met gegevens waarop de belanghebbende zich niet heeft kunnen voorbereiden. In de Nederlandse fiscale procedure is het recht op inzage in de stukken gekoppeld aan het horen in de bezwaarfase om zo een effectieve hoor en wederhoor te realiseren. In de literatuur wordt het recht op inzage in de stukken beschouwd als een inrichtingseis die voortvloeit uit het gelijkwaardigheidsbeginsel.[116] Wenders gaat hierbij uit van equality of arms en ongelijkheidscompensatie. Juist die ongelijkheidscompensatie is duidelijk een functie van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 3.6). Wenders gaat in haar dissertatie in op het feit dat het recht op (inzage in) de stukken is gekoppeld aan het hoorrecht. In dit kader bespreekt zij of er misschien onder omstandigheden een zelfstandig recht op (inzage in) de stukken moet bestaan, bijvoorbeeld als de belanghebbende niet wil worden gehoord, maar voor de verdediging wel baat heeft bij (inzage in) de stukken. Zij geeft aan dat de Awb een dergelijk algemeen recht niet kent, maar wellicht wel zou moeten kennen.[117]

De Hoge Raad erkent een algemeen recht op inzage in de stukken in nationale procedures – los van het hoorgesprek – niet.[118] Als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht en het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, erkent de Hoge Raad dit recht wel via de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel.[119] De ABRvS oordeelt, anders dan de Hoge Raad, dat als een belanghebbende niet is gehoord, de belanghebbende de afschriften van alle op de zaak betrekking hebbende stukken kan verkrijgen, ook als het Unierecht niet van toepassing is.[120] In het kader van de uniformering van het bestuursrecht en vanuit de

113 Vegt, van der, 2018, p. 35: "In de Nederlandse context kennen we de verplichting voor het bestuursorgaan ex art. 7:18 Awb en 8:42 Awb om de stukken van het geding ter beschikking te stellen. Voor zaken die binnen het bereik van het Unierecht vallen, valt die verplichting van het bestuursorgaan ook binnen de rechten van de verdediging." Artikel 7:4 van de Awb heeft dezelfde strekking als artikel 7:18 van de Awb voor administratief beroep.

114 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 6.3.7, p. 144-145.

115 Kamerstukken II, 1998/99, 21 221, nr. 3, MvT, p. 149.

116 Wenders 2010, p. 280.

117 Wenders 2010, p. 284, Zie op dit punt ook: Simon 1997, p. 263, die aangeeft dat een algemene verplichting tot terinzagelegging van stukken ontbreekt.

118 Zie bijvoorbeeld: HR 7 juni 2002, nr. 36.801, *NTFR* 2002/825, r.o. 3.1.

119 HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753, *BNB* 2016/85, r.o. 2.3.2.

120 ABRvS 16 oktober 2013, nr. 201209925, ECLI:NL:ABRVS:2013:1519, r.o. 4.1; Zie hierover ook: Haas, de, 2013, onderdeel 4.

gedachte van ongelijkheidscompensatie en het kenbaarmakingsbeginsel zou het wenselijk zijn als de Hoge Raad op dit punt naar de ABRvS toe beweegt.

De belanghebbende moet wel om (inzage in) de stukken verzoeken.[121] Mijns inziens hoeft een belanghebbende, die een dergelijk verzoek in de voorfase heeft gedaan, dit verzoek niet in de bezwaarfase te herhalen. Alsdan moet de belastingdienst ook ten aanzien van later opgekomen bewijsmiddelen de belanghebbende hiervan mededeling doen en deze aan de belanghebbende overleggen of ter inzage verschaffen. Als echter het bestuursorgaan geen mededeling doet van bepaalde bewijsmiddelen en de belanghebbende – wellicht in de veronderstelling alle bewijsmiddelen te kennen – geen verzoek doet, dan is de belanghebbende mijns inziens in zijn verdediging geschaad.

Het inzagerecht van de belanghebbende is in Nederlandse (fiscale) procedures nadrukkelijk gekoppeld aan het hoorrecht van de belanghebbende. Ziet de belanghebbende af van zijn hoorrecht, dan verspeelt hij daarmee ook zijn recht op inzage in de stukken. Hier ontstaat spanning tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het Unierecht. Niet alleen wat betreft het tijdstip van het recht op (inzage in) de stukken (voorfase versus bezwaarfase), maar ook wat betreft de koppeling aan het hoorgesprek. Het kenbaarmakingsbeginsel kent immers een zelfstandig recht op (inzage in) de stukken voor de voorfase. Het afzien van het horen in de bezwaarfase kan mijns inziens niet zomaar kwalificeren als afzien van het recht op (inzage in) de stukken. De vraag is namelijk of een belanghebbende weet dat hij met het opgeven van een hoorgesprek het recht op (inzage in) de stukken opgeeft.

De Hoge Raad is van oordeel dat alle stukken moeten worden overgelegd die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten (de op de zaak betrekking hebbende stukken).[122] Als sprake is van op de zaak betrekking hebbende stukken dan moet het bestuursorgaan deze stukken, zonder een selectie te maken, overleggen. Deze stukken zijn ondeelbaar.[123] Wat in een zaak de relevante stukken zijn, kan van geval tot geval verschillen. Het is daarbij niet aan de inspecteur stukken achter te houden.[124] Een bestuursorgaan behoeft in beginsel een intern memo niet over te leggen. Echter als een aanslag mede is gebaseerd op dit interne memo dan vormt dit een op de zaak betrekking hebbend stuk.[125] Als de inspecteur zich baseert op stukken waarvan de inhoud is weergegeven in een proces-verbaal van de FIOD, behoren deze stukken tot de op de zaak betrekking hebbende stukken.[126] Een controlerapport dat de inspecteur ten tijde van het nemen van zijn beslissing ter beschikking stond en relevant daarvoor was, maar waarover hij later niet meer kan beschikken, blijft een gedingstuk dat de inspecteur moet overleggen.[127] Dat de inspecteur dat dan niet meer kan, komt voor zijn rekening en risico. Wanneer een belanghebbende

121 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punt 122.
122 HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, *NTFR* 2018/1156, *BNB* 2018/164, r.o. 3.4.2; Zie ook: HR 17 augustus 2018, nr. 7/01448, *NTFR* 2018/1878, *BNB* 2018/182.
123 Conclusie van A-G IJzerman van 30 oktober 2012, nr. 11/04625, *NTFR* 2013/231.
124 Hof Arnhem 1 februari 2005, nr. 03/01657, *NTFR* 2005/315, r.o. 4.2.
125 HR 29 juni 2012, nr. 11/00551, *NTFR* 2012/1635.
126 Conclusie van A-G IJzerman van 30 oktober 2012, nr. 11/04625, *NTFR* 2013/231.
127 HR 23 mei 2014, nr. 12/01827, *NTFR* 2014/1799, *BNB* 2014/186.

zich op een standpunt stelt dat de inspecteur een bepaald aan de inspecteur ter beschikking staand stuk moet overleggen, omdat het op de zaak betrekking heeft, kan de inspecteur niet volstaan met de stelling dat dit stuk geen betrekking op de zaak heeft. Deze stelling veronderstelt namelijk kennis van de inhoud van het stuk, kennis waarover noch de belanghebbende noch de rechter beschikt, waardoor de belanghebbende zich niet kan verweren en de rechter geen oordeel kan vormen over de juistheid van deze stelling.[128] Voorts beslist de Hoge Raad, conform het Unierecht, dat de stukken de inspecteur ter beschikking moeten hebben gestaan. Het Hof van Justitie heeft immers in de *Unitrading*-zaak geoordeeld dat het kenbaarmakingsbeginsel niet zover gaat dat een bestuursorgaan actief moet zorgen voor inzage in de stukken waarover het bestuursorgaan zelf niet beschikt.[129] Het moeten overleggen van de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' lijkt in lijn te zijn met het oordeel van het Hof van Justitie dat het recht op inzage in de stukken impliceert dat de autoriteit de belanghebbende de mogelijkheid moet geven *alle* stukken van het dossier te onderzoeken die voor de verdediging *relevant* kunnen zijn.

8.4.3 Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging

Het derde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging. In de Awb is hierover niet expliciet iets geregeld. Wel wordt aangenomen dat de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb impliciet voorzien in de mogelijkheid voor een bestuursorgaan een termijn te stellen waarbinnen de belanghebbende een standpunt kenbaar moet hebben gemaakt.[130] De bestuursorganen kunnen dus voor de voorfase een termijn stellen en als de belanghebbende niet binnen deze gestelde termijn reageert, dan mag het bestuursorgaan een besluit nemen op grond van de ter beschikking staande gegevens. Daarnaast bestaat voor de bezwaarfase op grond van de artikelen 6:4 en 6:7 van de Awb een termijn voor het indienen van een bezwaarschrift en bij een pro forma bezwaarschrift een termijn voor het herstellen van het verzuim en het alsnog indienen van de gronden. Een verzoek om uitstel van het indienen van de gronden is ook nog een mogelijkheid. De termijnen in de bezwaarfase zijn niet in strijd met het kenbaarmakingsbeginsel. Voor de voorfase hangt dit oordeel af van de termijn die een belanghebbende in de praktijk daadwerkelijk krijgt. Er zijn geen signalen dat die termijn in zijn algemeenheid te kort zou zijn. In een specifieke casus kan daarvan wel sprake zijn bij bijvoorbeeld een termijn van één dag of drie dagen.[131] Een dergelijke korte termijn wordt als een beperking van het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging gezien.

128 HR 10 april 2015, nr. 14/01189, *NTFR* 2015/1302, *BNB* 2015/129; HR 15 november 2013, nr. 12/00606, *NTFR* 2014/220, *BNB* 2014/28.
129 HvJ 23 oktober 2014, zaak C-437/13, (Unitrading), punten 20 tot en met 24.
130 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 99.
131 HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, *V-N* 2020/29.20.

8.4.4 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken

8.4.4.a Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase

In het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht bestaat de mogelijkheid een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase. Daarbij wordt in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een onderscheid gemaakt tussen besluiten op aanvraag en besluiten waaraan geen aanvraag ten grondslag ligt. De objectieve reikwijdte van dit hoorrecht is beperkter dan de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. Bij de toepassing van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb heeft de belanghebbende wel de keuze zijn zienswijze schriftelijk of mondeling naar voren te brengen.[132] Deze keuze is ruimer dan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Hof 's-Hertogenbosch heeft mijns inziens terecht geoordeeld dat als een belanghebbende in de voorfase schriftelijk heeft kunnen reageren, er geen sprake was van schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, omdat dit beginsel geen recht op een mondeling onderhoud inhoudt.[133] De Hoge Raad heeft dit oordeel bevestigd.[134] Het kenbaarmakingsbeginsel wordt ook niet geschonden indien een bestuursorgaan de belanghebbende alleen de gelegenheid geeft zijn zienswijze te geven over de elementen waarop het voorgenomen besluit zal worden gebaseerd en niet de gelegenheid geeft andere zaken met de belastingdienst te bespreken.[135] In de praktijk krijgt een belanghebbende in Nederlandse fiscale procedures veelvuldig de gelegenheid een standpunt kenbaar te maken in de voorfase.[136] De belastingdienst verstuurt bij naheffingsaanslagen en navorderingsaanslagen vaak een voornemen en geeft daarbij de belanghebbende de gelegenheid daarop te reageren voordat de inspecteur de naheffings- of navorderingsaanslag vaststelt. Ook in het kader van een controle door de belastingdienst krijgt de belanghebbende in beginsel de gelegenheid te reageren op een voornemen, vaak neergelegd in een (concept)-controlerapport.

Gelet op het vorenstaande kan worden geconcludeerd dat het hoorrecht in de voorfase een beperktere reikwijdte kent dan het kenbaarmakingsbeginsel. De vorm van het horen kent echter een grotere reikwijdte dan het kenbaarmakingsbeginsel. In de praktijk wordt ten aanzien van voorgenomen bezwarende fiscale besluiten ook veelvuldig aan de belanghebbende de gelegenheid gegeven een standpunt kenbaar te maken als dit op grond van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb niet hoeft.

132 Artikel 4:9 van de Awb.
133 Hof 's-Hertogenbosch 17 augustus 2017, nr. 16/03452, *NTFR* 2017/2624, r.o. 4.1, door HR afgedaan met 81 RO, HR 13 april 2018, nr. 17/04502, *NTFR* 2018/942; zie ook: Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 1.7 en 5.5.
134 HR 22 maart 2019, nr. 18/01157, *V-N* 2019/16.26, r.o. 2.1.
135 Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 1.8.
136 In paragraaf 7 van het Besluit fiscaal Bestuursrecht is neergelegd dat de inspecteur bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact opneemt met de belanghebbende.

8.4.4.b Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase

Het maken van bezwaar geschiedt door het indienen van een bezwaarschrift.[137] Het bezwaarschrift dient daarbij de gronden van het bezwaar te bevatten.[138] Voordat een bestuursorgaan op het bezwaar beslist, moet het de belanghebbende op grond van artikel 7:2 van de Awb in de gelegenheid stellen te worden gehoord. Blijkens de wetsgeschiedenis ziet de wetgever dit artikel als een essentieel onderdeel van de bezwaarschriftprocedure. Waar de Awb het initiatief voor het horen in de bezwaarfase neerlegt bij het bestuursorgaan, legt de AWR dit initiatief bij de belanghebbende.[139] Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht maakt hierop een uitzondering en legt het initiatief weer bij de inspecteur. De bezwaarfase is relevant indien een belastingplichtige bezwaar maakt tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte. Het ingediende bezwaarschrift en het horen in de bezwaarfase geven de belastingplichtige de gelegenheid een standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren. Het recht een standpunt kenbaar te maken in de bezwaarfase voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

8.4.4.c Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten

Voor alle fiscale vergrijpboeten is de zware procedure van artikel 5:53 van de Awb van toepassing.[140] De zware procedure bepaalt dat bij een overtreding het bestuursorgaan steeds een rapport of proces-verbaal opmaakt en de overtreder in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen. Het rapport of het proces-verbaal moet de naam van de overtreder vermelden, de overtreding en het overtreden voorschrift en zo nodig de plaats en het tijdstip van de constatering van de overtreding.[141] De kennisgeving moet van dien aard zijn dat de betrokkene in staat is een deugdelijke verdediging op te stellen. Wanneer de inspecteur de boete niet tijdig en toereikend motiveert, behoort de boete te vervallen.[142] Het bestuursorgaan moet de overtreder *desgevraagd* in de gelegenheid stellen de gegevens in te zien waarop het opleggen van de bestuurlijke boete berust, dan wel het voornemen daartoe en daarvan afschriften geven.[143] De zware procedure regelt daarmee een recht op informatie, op verzoek een recht op (inzage in) de stukken en een recht een standpunt kenbaar te mogen maken. Nu de belanghebbende in de zware procedure de elementen waarop de belastingdienst de boete wil baseren, kent en inzage heeft in de stukken, moet de belanghebbende als derde deelaspect voldoende tijd krijgen ter voorbereiding van de verdediging. De zware procedure regelt geen termijn waarbinnen de belanghebbende zijn zienswijze moet geven. In paragraaf 12, vierde lid, van het BBBB is wel neergelegd dat als de belastingdienst de zware procedure toepast, de inspecteur aan de belanghebbende een

137 Artikel 6:4, eerste lid, van de Awb.
138 Artikel 6:5, eerste lid, aanhef en onder d, van de Awb.
139 Artikel 25 van de AWR.
140 In paragraaf 10, derde lid, van het BBBB is opgenomen dat de zware procedure voor *alle* fiscale vergrijpboeten moet worden gevolgd.
141 Artikel 5:48 van de Awb.
142 HR 20 december 1989, nr. 25.469, *BNB* 1990/102 en HR 19 december 1990, nr. 26.576, *BNB* 1991/176.
143 Artikel 5:49 van de Awb.

redelijke termijn geeft waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten.[144] Ook dit deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is voor de vergrijpboeten geregeld.

Voor de zware procedure moet een bestuursorgaan, voor zover de verdediging van de belanghebbende dit vergt, zoveel mogelijk de gegevens meedelen in een voor de belanghebbende begrijpelijke taal. Uit het rapport van de Commissie over de toepassing van de grondrechten van het Handvest van 2010 blijkt dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging in het bijzonder garandeert dat een verdachte de strafzaak tegen hem begrijpt. Als de verdachte de taal van de strafprocedure niet spreekt, heeft hij recht op tolk- en vertaaldiensten.[145] Voor strafzaken is in richtlijn 2010/64/EU van 20 oktober 2010 neergelegd dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat een verdachte of beklaagde die de taal van de strafprocedure niet verstaat, binnen een redelijke termijn een schriftelijke vertaling ontvangt van alle processtukken die essentieel zijn. Op deze wijze moet het recht van verdediging worden gewaarborgd alsmede een eerlijk verloop van de procedure. Nu fiscale boeten een strafrechtelijk karakter hebben, lijkt mij dat voormelde waarborgen ook ten aanzien van fiscale vergrijpboeten spelen. Artikel 5:49 van de Awb lijkt het bestuursorgaan ruimte te geven de stukken aan een belanghebbende te doen toekomen in het Nederlands ook als de belanghebbende de Nederlandse taal niet machtig is. Als de belastingdienst bij vergrijpboeten de stukken niet in een voor de belanghebbende begrijpelijke taal ter beschikking stelt, kan sprake zijn van schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Wellicht is het aan de belanghebbende de mogelijkheid geven om de stukken te laten vertalen voldoende.

De voornemens tot het opleggen van fiscale vergrijpboeten verwijzen over het algemeen naar het BBBB en vermelden vaak ook het percentage van het bedrag van de aanslag die als boete in beeld is. Deze werkwijze lijkt mij in beginsel niet strijdig met het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Musique Diffusion française* (paragraaf 5.4.1).[146] De verwijzing naar het BBBB maakt duidelijk op welke wettelijke bepaling de belastingdienst de voorgenomen boete zal baseren en welk bedrag in beeld is, maar geeft nog geen informatie over het exacte bedrag van de vergrijpboete. Weliswaar geven de wet en het beleid de orde van grootte van het bedrag aan dat de belastingdienst kan opleggen, maar de belastingdienst kan het concrete bedrag nog ten voordele van de belanghebbende aanpassen aan de hand van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. In de rapporten van boekenonderzoeken noemt de controleur vaak wel het feitelijke bedrag van de voorgenomen boete. Op dit punt moet de belastingdienst – gelet op de overweging van het Hof van Justitie – enige voorzichtigheid betrachten. Mijns inziens kan bij het noemen van de voorgenomen boete,

144 Paragraaf 12, vierde lid, van het BBBB: "De inspecteur geeft belanghebbende een redelijke termijn waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten. De duur van de termijn voor het betwisten van de inhoud van de kennisgeving is niet voor alle gevallen vooraf vast te stellen. De bedoeling van de verplichte kennisgeving is belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren. Bij het bepalen van de termijn houdt de inspecteur hiermee rekening. De inspecteur stelt een redelijke termijn voor het betwisten van de gronden in de kennisgeving, rekening houdend met de termijn genoemd in artikel 5:51, eerste lid, van de Awb. In de gevallen waarin dadelijke en ineens invorderbare belastingaanslagen worden opgelegd, kan de termijn, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, zeer kort zijn."

145 2010 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission, p. 79-80; zie ook Keulemans 2016A onder 2.2.3.

146 HvJ 7 juni 1983, zaak 100/80, (Musique Diffusion française), punt 21.

het opnemen van woorden als 'op grond van het BBBB leidt dit in beginsel' al voldoende zijn. Overigens geeft deze informatie de belanghebbende wel duidelijkheid waar de boete zonder bijzondere omstandigheden op uitkomt. De belanghebbende kan dan nog input leveren waarom hij van mening is dat het boetebedrag anders zou moeten zijn.

Gelet op het vorenstaande voldoet de zware procedure aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt, mits de belastingdienst de belanghebbende toegang geeft tot de stukken in een begrijpelijke taal respectievelijk de belanghebbende de gelegenheid krijgt de stukken te laten vertalen.

8.4.4.d Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering

Per 1 januari 2016 is in de Leidraad Invordering 2008 het kenbaarmakingsbeginsel opgenomen voor beschikkingen aansprakelijkstelling omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de ADW.[147] Deze wijziging is opgenomen naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad inzake het kenbaarmakingsbeginsel.[148] In augustus 2015 heeft de Hoge Raad namelijk geoordeeld dat bezwarende besluiten die zijn gebaseerd op nationale bepalingen die uitvoering geven aan het Unierecht, vallen binnen het toepassingsgebied van het Unierecht. Een voorbeeld daarvan is de Wet op de omzetbelasting 1968, die uitvoering geeft aan de Btw-richtlijn. De Hoge Raad heeft in een aansprakelijkheidszaak geoordeeld dat voor de bestuurdersaansprakelijkstelling voor verschuldigde omzetbelasting ook geldt dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht.[149] Met het aansprakelijk stellen van de bestuurder voor omzetbelastingschulden geeft de belastingdienst uitvoering aan de verplichting van de lidstaten alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen die waarborgen dat de omzetbelasting volledig wordt geïnd en fraude wordt bestreden. In de Leidraad Invordering 2008 is neergelegd dat voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de ADW zijn begrepen, hij een vooraankondiging stuurt. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek (het recht op informatie). Als bijlage stuurt de ontvanger de conceptbeschikking mee. De belanghebbende krijgt vervolgens drie weken (het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging) om een reactie te

147 Artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008: "Voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet zijn begrepen, stuurt hij een vooraankondiging. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek. Als bijlage stuurt de ontvanger de conceptbeschikking mee. De ontvanger stelt de belanghebbende in de gelegenheid om binnen drie weken na de dagtekening van de vooraankondiging zijn zienswijze kenbaar te maken."
Artikel 7:3 van de ADW: "Onder de naam «rechten bij invoer» en «rechten bij uitvoer» worden belastingen geheven ter zake van de invoer respectievelijk de uitvoer van goederen overeenkomstig hetgeen dienaangaande is bepaald bij of krachtens het Koninkrijk verbindende verdragen en in al hun onderdelen verbindende besluiten van bij zodanige verdragen opgerichte volkenrechtelijke organisaties."

148 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1540M, p. 8.

149 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.3.

geven (het recht een standpunt kenbaar te mogen maken) en aan te geven of de belanghebbende wenst te worden gehoord. Drie deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel zijn hiermee geregeld. Ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken is echter niets geregeld. Vanuit de gedachte dat artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 speciaal is gecreëerd om te kunnen voldoen aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt, is dat opmerkelijk. Juist bij aansprakelijkstellingen kunnen de onderliggende stukken van essentieel belang zijn. De aansprakelijkgestelde bestuurder is immers niet altijd betrokken geweest bij de dagelijkse gang van zaken van de rechtspersoon en het komt dus veelvuldig voor dat de aansprakelijkgestelde de onderliggende stukken niet kent. Bovendien kan – onder voorwaarden – in een procedure over de aansprakelijkstelling ook de juistheid van de onderliggende aanslagen onderdeel van het geschil zijn.[150] Als de belanghebbende het recht op (inzage in) de stukken in de voorfase inroept en de belastingdienst (inzage in) de stukken weigert, schendt de belastingdienst het kenbaarmakingsbeginsel.

8.5 Stap 4: Is de beperking gerechtvaardigd?

In de vierde stap van het stappenplan worden de beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht onderzocht. Voor het geval dat wordt geconstateerd dat het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht beperkingen kent, zal ik onderzoeken of die beperkingen gerechtvaardigd (kunnen) zijn. In hoofdstuk 6 is uitgebreid ingegaan op de verschillende voorwaarden waaraan een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel moet voldoen. Daarbij is veel aandacht besteed aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* (de weging van de met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen). Bovendien is een omstandighedencatalogus opgesteld. Daarin staan omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de weging van de met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen. De eisen voor een gerechtvaardigde beperking in combinatie met de omstandighedencatalogus zal ik gebruiken om te onderzoeken welke beperkingen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht vanuit het perspectief van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kunnen of zullen zijn.

In de komende paragrafen worden de verschillende artikelen besproken die een recht een standpunt kenbaar te mogen maken beperken. Beperkingen van het motiveringsvereiste heb ik niet kunnen constateren. Voor zover artikel 3:48 van de Awb een beperking lijkt, is daarvan geen sprake (paragraaf 8.4.1). Het recht op informatie is verder niet geregeld, waardoor beperkingen ook niet zijn geregeld. Daarbij heb ik ook geen beperkingen van het recht op voldoende tijd ter voorbereiding gevonden. Dat is niet verwonderlijk nu het recht op voldoende tijd impliciet in de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb wordt gelezen (paragraaf 8.4.3). Daarom worden in paragraaf 8.5.1 de beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken besproken. Vervolgens worden de beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te maken besproken. De artikelen 4:7 en 4:8, van de Awb (paragrafen 8.5.2 en 8.5.2.a) hebben hun eigen beperkingen en er is een algemeen artikel 4:11 van de Awb dat individuele beperkingen regelt (paragraaf 8.5.2.b). Daarnaast regelt artikel 4:12 van de Awb een categorale beperking specifiek voor fiscale zaken (paragraaf 8.5.2.c). Voormelde

150 Baron 2016, onder 6: Baron vraag zich af of we nog wat zullen horen over het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het kader van paragraaf 49.2a van de Leidraad Invordering 2008.

beperkingen zijn allemaal beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase. De beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te maken in de bezwaarfase komen aan bod in paragraaf 8.5.2.d.

Voor vergrijpboeten was al geconstateerd dat alle aspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in de zware procedure zijn neergelegd. De zware procedure voor vergrijpboeten kent geen beperkingen. De zware procedure voldoet daarmee aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. Deze zware procedure zal daarom hierna niet worden besproken.

De IW 1990 kent een artikel dat weliswaar naar de letterlijke tekst het recht een standpunt kenbaar te mogen maken ten aanzien van bezwarende fiscale besluiten niet beperkt, maar dit artikel werkt voor de voorfase feitelijk wel zo uit. Daarom zal dit artikel wel worden besproken (paragraaf 8.5.2.e).

8.5.1 Beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken

Het recht op (inzage in) de stukken is voor de voorfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht alleen geregeld voor vergrijpboeten. De zware procedure kent ten aanzien van dit recht geen beperkingen. Voor de overige fiscale besluiten is voor de voorfase geen recht op (inzage in) de stukken geregeld en daarmee bestaan geen beperkingen.

Voor de bezwaarfase is voor de overige fiscale besluiten in artikel 7:4 van de Awb wel een recht op (inzage in) de stukken geregeld. Het inzagerecht van de belanghebbende is daarbij gekoppeld aan het hoorrecht van de belanghebbende. Daarbij is bepaald dat het recht op (inzage in) de stukken kan worden beperkt voor zover daarvoor gewichtige redenen bestaan.[151] Voor de gerechtelijke fase is de beperking van de (inzage in) de stukken vergelijkbaar geregeld in artikel 8:29 van de Awb. Een rechter kan eerst in de fase van beroep oordelen over de beslissing van een bestuursorgaan om stukken geheim te houden. In het Besluit beroep belastingzaken was oorspronkelijk opgenomen dat de inspecteur voor de stukken die hij op de zaak betrekking vond hebben in beginsel geen gebruik zou maken van deze beperking.[152] Dit onderdeel is echter geruisloos verdwenen uit dit besluit.[153] In de praktijk is zichtbaar dat elk jaar in een aantal zaken een beroep op geheimhouding van stukken wordt gedaan door de belastingdienst.[154] Idealiter wordt een belanghebbende als sprake is van een beroep op geheimhouding vanaf het eerste moment wel voorzien van een overzicht van de stukken, die de belastingdienst – met een beroep op gewichtige

151 Artikel 7:4, zesde lid, van de Awb.

152 Besluit beroep in belastingzaken (zoals geldig van 01-01-2005 tot en met 31-12-2011): paragraaf 22 Geheimhouding: "Van de zijde van de belastingdienst wordt geen beroep gedaan op artikel 8:29, eerste lid, Awb, tenzij naar het oordeel van de belastingplichtige stukken aan het dossier moeten worden toegevoegd omdat zij op de zaak betrekking hebben. De inspecteur dient de toepassing van artikel 8:29 Awb te melden aan DGBel, team particulieren en formeel recht." De latere versies van het besluit kennen geen passage meer over geheimhouding (artikel 8:29 van de Awb).

153 Informatie waarom die passage is geschrapt heb ik niet kunnen vinden.

154 Legal intelligence geeft op de zoektermen "8:29 Awb geheim belasting" de volgende aantal hits: 2018: 26, 2017: 33, 2016: 52: 2015: 38, 2014: 37: 2013: 15, 2012: 24, 2011: 14 en 2010:15.

redenen – niet ter inzage geeft.[155] Op die wijze heeft de belanghebbende een overzicht van alle op de zaak betrekking hebbende stukken en ook zicht op welke stukken hij niet heeft. Ik ben van mening dat – om te bewerkstelligen dat de belanghebbende slechts minimaal in zijn verdediging wordt geschaad – de inspecteur ook zoveel mogelijk een omschrijving moet geven van de stukken, het aantal pagina's, waarover deze stukken – voor zover mogelijk – informatie geven, waar zij vandaan komen enzovoorts. Het is volgens de Memorie van Toelichting aan de rechter om de omvang van de informatieplicht te bepalen en een afweging te maken tussen de concurrerende beginselen.[156]

Van gewichtige redenen kan bijvoorbeeld sprake zijn vanwege controle- of strategische belangen.[157] Anticiperend gedrag van de belanghebbenden zou kunnen leiden tot frustratie van de handhaving van de belastingwetten. Hierin is een belang als het voorkomen van misbruik en fraude te herkennen. Ook het belang van privacy van derden komt veelvuldig voor als belang dat ten grondslag ligt aan een verzoek om geheimhouding.[158] Daar staat het zwaarwegende belang van de belanghebbende tegenover om over de op de zaak betrekking hebbende stukken te kunnen beschikken. Bestrijding van fraude wordt ook vanuit het Unierecht als een belangrijk belang gezien dat het kenbaarmakingsbeginsel, en dan specifiek het recht op (inzage in) de stukken, kan beperken. Ook beroepsgeheimen van derden kunnen het kenbaarmakingsbeginsel beperken. Privacy komt vanuit het Unierecht niet naar voren, maar wel bedreiging van het welzijn van de burgers, dus in dat kader is het beperken van het recht op (inzage in) de stukken in verband met privacy van derden zeker onder omstandigheden mogelijk. Het blijft daarbij een individuele toets.

De ABRvS heeft geoordeeld dat de beperking van het recht op (inzage in) de stukken, zoals neergelegd in artikel 8:29 van de Awb, niet in strijd is met artikel 6 van het EVRM en artikel 47 van het Handvest. Met de ABRvS ben ik van mening dat artikel 8:29 van de Awb op zichzelf en daarmee ook artikel 7:4 van de Awb geen strijd oplevert met het Unierecht. Unierechtelijke grondrechten kunnen worden beperkt, als de beperking bij wet is gesteld (alleen voor geschreven grondrechten), de wezenlijke inhoud van die rechten eerbiedigt en voldoet aan het evenredigheidsvereiste. Aan al deze voorwaarden voldoen de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb. Het betreft een bij wet gestelde individuele toets die een evenredigheidstoets *stricto sensu* in zich heeft. Alhoewel niet expliciet naar de noodzakelijkheid en geschiktheid wordt verwezen, kunnen die onderdelen ook binnen de weging van beginselen een rol spelen. Zo heeft het in de praktijk de voorkeur, dat passages worden geanonimiseerd en niet hele pagina's geheim worden gehouden. Dat laatste (volledige geheimhouding) is niet noodzakelijk.

Aan de hand van de theorie van Alexy is geconstateerd dat het beperken van beginselen mogelijk is als het algemeen belang (gewicht b) van gelijke grootte is als het gewicht van de inbreuk op het beginsel (gewicht a). De in de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb neergelegde toets (belang van de overheid moet zwaarder wegen) is ten gunste van de

155 Zie ook: Fortuin 2012, onder 9: Fortuin bepleit dat een belanghebbende een inventarislijst krijgt, zodat meteen duidelijk is als stukken niet worden overgelegd.
156 Kamerstukken II, 1991/92, 22 495, nr. 3, p. 119-120.
157 Zie bijvoorbeeld: Kamerstukken II, 1997/98, 25 175, nr. 5, p. 16.
158 Zie bijvoorbeeld: HR 14 september 2007, nr. 43 294, ECLI:NL:HR:2007:BB3489, *BNB* 2008/51.

belanghebbende strenger ten aanzien van het beperken van het recht op (inzage in) de stukken dan het Unierecht en daarmee niet in strijd met het Unierecht. Een lidstaat mag meer rechtsbescherming bieden dan het Unierecht. De artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb passen daarmee binnen het door het Unierecht gegeven kader voor het beperken van beginselen.[159]

Ondanks het feit dat de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb in hun opzet naadloos passen op het Unierechtelijke systeem van het beperken van beginselen, kan het moment waarop een mogelijke schending van het recht op (inzage in) de stukken wordt getoetst problemen geven. Pas in de beroepsfase is toetsing van de beperking mogelijk.[160] De rechter moet beoordelen of het beroep op geheimhouding terecht is. Als dit beroep op geheimhouding terecht is, is er niets aan de hand. Als het beroep op geheimhouding naar het oordeel van de rechter niet terecht is, ontstaat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, specifiek van het recht op (inzage in) de stukken. In het arrest *Solvay* gaf het Hof van Justitie immers duidelijk aan dat een schending van het recht op (inzage in) de stukken niet kan worden gedekt door een latere toegang tot de stukken tijdens de gerechtelijke procedure.[161]

159 Rechtbank Noord-Holland 4 november 2013, nr. AWB 12/2899, ECLI:NL:RBNHO:2013:10186, r.o. 4.1.2. De rechtbank Noord-Holland kwam ook tot de conclusie dat een geslaagd beroep op artikel 8:29 van de Awb geen schending oplevert met het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Overigens overweegt de rechtbank hier dat geen sprake is van een inbreuk op het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Dat is niet juist. Er is wel sprake van een inbreuk, maar niet van een schending.

160 Rechtbank Breda 5 september 2006, nr. 06/03366 tot en met 06/03370, *NTFR* 2006/1638, r.o. 4.9.

161 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 51.

Schematisch kan vorenstaande als volgt worden weergegeven:

Figuur 24

8.5.2 Beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken

De eerste beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase die de Awb regelt, is de beperking van artikel 4:8 van de Awb ten aanzien van besluiten zonder aanvraag. Daarnaast kent artikel 4:11 van de Awb individuele beperkingen die voor alle voorgenomen besluiten gelden en een categorale beperking in artikel 4:12 van de Awb voor financiële beschikkingen. De Awb kent ook beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase. Deze beperkingen worden hierna besproken.

8.5.2.a De beperking van artikel 4:8 van de Awb

Een bestuursorgaan geeft, voordat het een beschikking neemt waartegen een belanghebbende – die de beschikking niet heeft gevraagd – naar verwachting bedenkingen zal hebben, aan die belanghebbende de gelegenheid zijn zienswijze naar voren te brengen.[162] Deze gelegenheid behoeft het bestuursorgaan ingevolge artikel 4:8, tweede lid, van de Awb niet te geven als de belanghebbende niet heeft voldaan aan een wettelijke verplichting gegevens te verstrekken. Volgens de Memorie van Toelichting ligt deze beperking voor de hand, omdat in die situatie de belanghebbende al in gebreke is gebleven om gegevens te verstrekken.[163] Hieronder valt bijvoorbeeld de situatie dat een belanghebbende is uitgenodigd tot het doen van belastingaangifte en aan deze verplichting niet heeft voldaan. De belastingdienst kan dan zonder 'horen' een ambtshalve aanslag opleggen. Het concurrerende doel is hiermee niet gegeven. Zelf vul ik dit in als efficiëntie. Vanuit dat doel kan worden gezegd dat de beperking geschikt en noodzakelijk is. Dan blijft nog de afweging van beginselen over die hier waarschijnlijk ten gunste van de efficiëntie zal uitvallen. Nu de belanghebbende in eerste instantie al geen gegevens wilde verstrekken, is sprake van een individuele toets. Een individuele toets lijkt snel op goedkeuring van het Hof van Justitie te kunnen rekenen. Deze beperking lijkt mij toch problematisch omdat het feit dat de belanghebbende geen gegevens wil verstrekken nog niet wil zeggen dat de belanghebbende geen input wil leveren over bijvoorbeeld het waarom niet. Bovendien ziet het kenbaarmakingsbeginsel op meer dan het verstrekken van gegevens. Mijns inziens kan deze beperking in ieder geval niet zomaar worden doorgetrokken naar andere beslissingen en betreft alleen de beslissing ten aanzien waarvan informatie werd gevraagd en niet gegeven. Om dit te illustreren het volgende voorbeeld. Als de belastingdienst informatie vraagt in het kader van de heffing van inkomstenbelasting met betrekking tot een jaar, dan kan de belanghebbende niet het recht worden onthouden een standpunt kenbaar te maken over een ander jaar. Indien een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, van de AWR in beeld komt, omdat de belanghebbende de informatie niet geeft, betekent dit mijns inziens dat de belanghebbende wel ten aanzien van de informatiebeschikking de mogelijkheid moet krijgen een standpunt kenbaar te maken.

8.5.2.b De beperkingen van artikel 4:11 van de Awb

In artikel 4:11 van de Awb zijn een aantal individuele beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase neergelegd. Het horen in de voorfase kan achterwege blijven voor zover a) de vereiste spoed zich daartegen verzet, b) de belanghebbende reeds eerder in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen en zich sindsdien geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan of c) het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden bereikt indien de belanghebbende daarvan niet reeds van tevoren in kennis wordt gesteld.

162 Artikel 4:8 van de Awb.
163 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.2, p. 101.

Artikel 4:11, aanhef en onder a, van de Awb

Van het horen kan worden afgezien als sprake is van een situatie waarin spoed in de weg staat aan het horen van de belanghebbende. Daarbij moet wel sprake zijn van een zekere objectiveerbare spoed.[164] Er moet zich iets onverwachts voordoen. Een niet-fiscaal voorbeeld bij dit artikel is de sluiting van een drugspand. Vanwege veiligheidsaspecten moest dit pand onmiddellijk worden gesloten.[165] Hierin is zeker een parallel te zien met de zaak *Dokter* van het Hof van Justitie.[166] Een ander voorbeeld ziet op een situatie waarbij ernstig verontreinigd grondwater werd opgepompt en ongezuiverd in de grond werd geïnjecteerd.[167] In deze twee situaties was het afzien van het horen, gelet op de aard, de omvang en de ernst van de situatie, gerechtvaardigd. Niet horen, omdat een verzoek of een aanslag is blijven liggen tot het einde van de beslistermijn, lijkt in strijd met deze bepaling, aldus de wetsgeschiedenis.[168] De Hoge Raad bevestigt in eerste instantie deze visie met het oordeel dat het enkele feit dat de naheffingstermijn dreigde te verstrijken niet zonder meer rechtvaardigt dat een aanslag wordt opgelegd zonder de belanghebbende hiervan op de hoogte te stellen door middel van een voornemen.[169] Dit is in overeenstemming met het arrest van het Hof van Justitie inzake *Foshan* waaruit een vergelijkbare conclusie is te trekken (paragraaf 6.4).[170] In de arresten van 10 juli 2015 en 14 augustus 2015 overweegt de Hoge Raad dat het aan de ontvanger is om omstandigheden aan te voeren die kunnen rechtvaardigen waarom hij de betrokken bestuurder niet van tevoren in kennis heeft gesteld van zijn voornemen tot aansprakelijkstelling.[171] Het niet vooraf horen van een bestuurder bij een aansprakelijkstelling op de voet van artikel 36 van de IW 1990 wordt niet gerechtvaardigd door – kort gezegd – het algemeen bestaande belang van de ontvanger bij invordering van een belastingschuld. Een en ander moet worden gerechtvaardigd door omstandigheden die in het individuele geval daartoe noopten. Het algemeen belang van innen in zijn algemeenheid lijkt niet genoeg te zijn. Hieruit is ook af te leiden dat het algemeen belang van de hoeveelheid werk en de eventuele kosten daarvan in zijn algemeenheid niet voldoende zijn voor een beperking.[172] Het arrest van 26 juni 2020 van de Hoge Raad lijkt hier haaks op te staan. De Hoge Raad lijkt enkel het nadere van de verjaringstermijn voldoende te vinden voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel.[173]

De beperking van artikel 4:11, aanhef en onder a, van de Awb is bij wet gesteld en kan afhankelijk van de vereiste spoed geschikt en noodzakelijk zijn. Aangezien sprake is van een individuele toets waarbij een afweging moet worden gemaakt tussen het spoedeisend belang en de belangen die door het horen worden gediend, kan deze beperking voldoen aan de eisen die artikel 52 van het Handvest stelt. Uit de jurisprudentie blijkt dat het enkel verstrijken van tijd een zaak nog niet spoedeisend maakt. De vraag die nog wel kan worden

164 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.
165 ABRvS 21 november 1996, nr. H01960196, *AB* 1997/19.
166 HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter).
167 Zie ook: ABRvS 26 november 2008, nr. 200709053/1, *M en R* 2009/18.
168 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.
169 HR 13 november 2015, nr. 14/05685, *NTFR* 2015/3014, *BNB* 2016/43.
170 HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan), punten 72 tot en met 105.
171 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.4; Zie ook: HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.
172 Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2016, nrs. 14/00469 tot en met 14/00476, *NTFR* 2016/1966, r.o. 4.13.
173 HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20.

gesteld is of eventuele individuele omstandigheden ervoor zorgen dat termijnen wel een argument worden. Het stilzitten en op het laatst wakker worden van de belastingdienst leidt mijns inziens niet tot succes, maar als de belastingdienst eerdaags voordat sprake is van verjaring, essentiële informatie ontvangt op grond waarvan het inzicht ontstaat dat een aanslag moet worden opgelegd, kan het recht het standpunt kenbaar te mogen maken mijns inziens wel worden beperkt. De arresten van de Hoge Raad van 19 en 26 juni 2020 passen niet bij de toets van artikel 4:11, aanhef en onder a, van de Awb. Van een onverwachte gebeurtenis is geen sprake. In paragraaf 6.6.2.c is al besproken dat deze arresten ook niet passen binnen de spoedeisendheid die het kenbaarmakingsbeginsel kan beperken.

Artikel 4:11, aanhef en onder b, van de Awb

Van het horen kan ook worden afgezien voor zover de belanghebbende al eerder in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen en zich sindsdien geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan. Volgens de Memorie van Toelichting kan het hier gaan om de situatie waarin de belanghebbende eerder in de gelegenheid is gesteld te worden gehoord.[174] Voor fiscale zaken is het denkbaar dat de belastingplichtige tijdens het boekenonderzoek al is gehoord. Als zich dan geen nieuwe feiten en omstandigheden hebben voorgedaan, kan van het horen worden afgezien.[175] Voorts is volgens de Memorie van Toelichting denkbaar dat de belanghebbende ter zake van de voor te bereiden beschikking reeds is gehoord door een ander bestuursorgaan.[176] Het lijkt dan vooral te gaan om situaties waarvoor verschillende beschikkingen nodig zijn van verschillende bestuursorganen. De informatieverstrekking tussen de bestuursorganen moet dan optimaal zijn. Een bestuursorgaan dat van het horen wil afzien, omdat de belanghebbende door een ander bestuursorgaan is gehoord, zal dan moeten kunnen beschikken over een weergave van wat de belanghebbende bij het andere bestuursorgaan naar voren heeft gebracht. Ten slotte kan volgens de Memorie van Toelichting nog worden gedacht aan de situatie dat er een langlopende relatie bestaat tussen het bestuursorgaan en de belanghebbende en elk jaar dezelfde problematiek aan de orde is, zonder verandering in de omstandigheden. Relevant is daarbij dat elk jaar sprake is van dezelfde feiten.[177] De wetgever heeft hierbij uitdrukkelijk niet willen bepalen dat de eerdere beschikking waarbij is gehoord, van precies dezelfde soort zou moeten zijn als de in voorbereiding zijnde (latere) beschikking. De beschikkingen kunnen bijvoorbeeld gebaseerd zijn op verschillende wettelijke bepalingen. Artikel 4:11, aanhef en onder b, van de Awb legt een individuele toets aan, waarbij, als

174 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

175 Als bij een belanghebbende een boekenonderzoek wordt ingesteld, dan is het gebruikelijk dat van het onderzoek een conceptrapport wordt opgesteld. Dit conceptrapport bevat informatie omtrent de verweten feiten. De belanghebbende mag daarop reageren. Vervolgens wordt een definitief rapport opgesteld, waarop de belanghebbende ook mag reageren. Als de belastingdienst op deze manier te werk gaat dan heeft de belanghebbende in de fase van het voornemen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken, zelfs tweemaal de mogelijkheid. Soms komt er daarna zelfs nog een voornemen waarop de belanghebbende mag reageren. Niet in alle gevallen wordt deze volgorde gehanteerd. Soms wordt het (concept)rapport pas aan belanghebbende ter beschikking gesteld na het opleggen van een aanslag (meestal ter behoud van rechten in verband met verjaring). Dan hangt het af van de exacte feiten en omstandigheden of de belanghebbende in de fase van het voornemen zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. Een conceptrapport met reactie kan afhankelijk van de omstandigheden voldoende zijn.

176 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

177 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

aannemelijk is gemaakt dat eerder is gehoord en er geen nieuwe feiten en omstandigheden zijn, deze beperking mijns inziens gerechtvaardigd is. Onder die omstandigheden is de belanghebbende immers niet in de verdediging geschaad.

Artikel 4:11, aanhef en onder c, van de Awb
Ten slotte kan ook van het horen worden afgezien bij beschikkingen die hun effect zullen missen als de belanghebbende hiervan vooraf op de hoogte is gebracht. Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat hierbij wordt gedacht aan situaties, zoals een last tot binnentreden in een woning of aan een beschikking waarbij machtiging tot het afluisteren van een telefoongesprek kan worden gegeven.[178] In fiscale zaken komt bijvoorbeeld de kans op verduistering van belastinggelden of het verstoren van een lopend fraudeonderzoek in beeld. De beperking van artikel 4:11, aanhef en onder c, van de Awb is bij wet gesteld en kan geschikt en noodzakelijk zijn. Aangezien sprake is van een individuele toets waarbij een afweging moet worden gemaakt tussen het belang van het effect van de beschikking en de belangen die door het horen worden gediend, voldoet deze beperking mijns inziens aan de eisen die het Unierecht stelt.[179]

8.5.2.c De beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb

Naast de individuele beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, kent de Awb in de voorfase ook een categorale beperking van dit recht, neergelegd in artikel 4:12, eerste lid, van de Awb. De belastingdienst kan het horen in de voorfase achterwege laten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak als a) tegen die beschikking bezwaar kan worden gemaakt of administratief beroep kan worden ingesteld en b) de nadelige gevolgen na bezwaar of administratief beroep volledig ongedaan kunnen worden gemaakt.

Een eerste voorwaarde voor het van toepassing zijn van de beperking van het horen in fiscale zaken is dat tegen de te nemen beschikking bezwaar kan worden gemaakt dan wel beroep kan worden ingesteld. Deze voorwaarde houdt in dat de belanghebbende in ieder geval één keer de gelegenheid krijgt zijn zienswijze bij het bestuursorgaan naar voren te brengen voordat de belanghebbende een procedure voor een rechter moet beginnen. In fiscale zaken zal over het algemeen aan deze voorwaarde worden voldaan. Als tweede voorwaarde geldt dat de nadelige gevolgen na bezwaar volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Aan deze voorwaarde is in ieder geval voldaan als de nadelige gevolgen pas intreden, nadat op het bezwaar is beslist. Aan deze voorwaarde kan worden voldaan door bijvoorbeeld uitstel van betaling te verlenen voor het betwiste bedrag van de aanslag tot na het doen van uitspraak op het bezwaar. Maar aan deze voorwaarde wordt ook voldaan als na de uitspraak op bezwaar terugbetaling van de te veel betaalde belasting plaatsvindt. Belangrijk is te beseffen dat aan deze voorwaarde niet wordt voldaan als de belanghebbende

178 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 103; Zie voor toepassing hiervan: ABRvS 15 december 2010, ECLI:NL:ABRVS:2010:BO7340 en ABRvS 25 februari 2013, *AB* 2013/146.

179 Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 2019, nrs. 18/00598 tot en met 18/00601, r.o. 4.5 e.v., *NTFR* 2019/3123. Het Hof is van oordeel dat gegronde vrees voor verduistering een gerechtvaardigde beperking geeft van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Hierbij knoopt het Hof aan bij artikel 10 van de IW 1990.

door de te betalen belasting in betalingsproblemen komt of op andere wijze schade voor de belastingplichtige optreedt.[180] Dan moet de belastingplichtige wel worden gehoord. De vraag rijst hoe een bestuursorgaan zonder contact met de belanghebbende in de voorfase kennis kan hebben van bijvoorbeeld betalingsproblemen bij de belanghebbende.

Gelet op de beschrijving van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb vallen nagenoeg alle fiscale besluiten hieronder. Volgens de parlementaire toelichting bij dit artikel wordt met dit artikel tegemoetgekomen aan de bezwaren die het horen bij vooral financiële beschikkingen met zich kan brengen.[181] In de parlementaire geschiedenis is overwogen dat bij financiële beschikkingen de gevolgen *vaak* ongedaan kunnen worden gemaakt als na bezwaar (of beroep) zou blijken dat de beschikking onjuist was. De mogelijkheid om de gevolgen ongedaan te maken in samenhang met de massaliteit van veel financiële beschikkingen en het gegeven dat meningsverschillen over de juistheid vaak weinig waarschijnlijk zijn, hebben geleid tot de beslissing het hoorrecht in de voorfase voor fiscale besluiten uit te sluiten. Maar 'vaak' is niet 'altijd' en nogmaals, hoe weet een bestuursorgaan wanneer hiervan sprake is? Het algemeen belang van de maatregel is in ieder geval de administratieve efficiëntie. Hierbij wordt rekening gehouden met het feit dat het gaat om een groot aantal zaken. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat met deze uitzondering eveneens is beoogd de bestuurslasten te beperken.[182] De vraag is of de administratieve efficiëntie in combinatie met het lastenaspect deze beperking van het kenbaarmakingsbeginsel voor *nagenoeg alle* fiscale zaken rechtvaardigt. Deze belangen zijn immers in elke zaak in te roepen en daarmee is geen sprake meer van een individuele toets. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb is dusdanig ruim dat sprake is van een categorale uitsluiting. Categorale beperkingen leveren vanuit het Unierecht – nu dergelijke uitsluitingen het wezenlijke belang van het beginsel al snel niet eerbiedigen – niet snel een beperking op die gerechtvaardigd is.[183] Het lastenaspect op zichzelf is volgens de omstandighedencatalogus in ieder geval onvoldoende. Wellicht dat de zaken *Texdata Software* en *Prequ'Italia* een ander licht kunnen werpen op deze categorale uitsluiting.[184] De zaak *Texdata Software* blijkt ruimte te bieden voor een categorale uitsluiting van een groep zaken als bij een gemotiveerd bezwaar het bezwarende besluit buiten werking wordt gesteld. Daarvan is met artikel 4:12, eerste lid, van de Awb geen sprake. De zaak *Texdata Software* lijkt daarmee geen oplossing te bieden. Daar komt nog bij dat in de zaak *Texdata Software* de categorale beperking ziet op een beperkte groep van fiscale zaken en artikel 4:12 van de Awb op nagenoeg alle fiscale zaken. Dan is er nog het arrest *Prequ'Italia*. Biedt dit arrest uitkomst bij de toepassing van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb op fiscale bezwarende besluiten? Aangezien het arrest *Prequ'Italia* ziet op de evenredigheidstoets *stricto sensu*, zal ik ten aanzien van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb eerst alle andere eisen waaraan een gerechtvaardigde beperking moet voldoen, onderzoeken (zie voor uitleg over deze voorwaarden de paragrafen 6.1 tot en met 6.5).

180 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5a, p. 104.

181 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr.3, MvT, p. 24; Kamerstukken II, 1990/91, 21 221, nr. 5, MvA, onder 4.1.2.5a, p. 72.

182 Kamerstukken II, 1990/91, 21 221 nr. 5, MvA, onder 4.1.2.5a, p. 72.

183 Zie bijvoorbeeld: HvJ 24 november 2011, zaken C-468/10 en C-469/10, (ASNEF); HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended): In beide zaken werd een beperking van een grondrecht niet-evenredig bevonden, omdat de beperking te algemeen van aard was.

184 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino); HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software); HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia).

Bij wet gesteld
Het eerste vereiste voor een gerechtvaardigde beperking is dat de beperking bij wet moet zijn gesteld (paragraaf 6.2). Of dit vereiste van toepassing is op een fiscaal bezwarend besluit is afhankelijk van de verschijningsvorm van het kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel kent voor voorgenomen fiscale besluiten drie verschijningsvormen (paragraaf 5.5.4).

Allereerst kan sprake zijn van een rechtsregel. Een voorbeeld daarvan zijn de artikelen 22 en 29 van het DWU (paragraaf 2.2). Voor douanebesluiten waarop deze artikelen van toepassing zijn, moeten de beperkingen bij wet zijn gesteld. Voor die situaties regelt het DWU de beperkingen en lijkt artikel 4:12, eerste lid, van de Awb niet relevant. Artikel 4:12 van de Awb kan echter vallen onder de beperking van artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder f, van het DWU. Als dat het geval is, is de beperking in ieder geval bij wet gesteld.

Vervolgens kan sprake zijn van het kenbaarmakingsbeginsel, zoals gecodificeerd in het Handvest. Hiervan is sprake bij fiscale sancties. Voor die bezwarende besluiten is het kenbaarmakingsbeginsel neergelegd in artikel 48 van het Handvest. Voor sancties geldt dat beperkingen bij wet moeten zijn gesteld. Voor vergrijpboeten is de zware procedure van de Awb van toepassing (paragraaf 8.1.2). Deze procedure kent geen uitzonderingen op het recht een standpunt kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb is in deze situatie niet van toepassing. De vraag is of verzuimboeten onder de reikwijdte van artikel 48 van het Handvest vallen. Daarover bestaat geen duidelijkheid. Als dat het geval is, moet voor verzuimboeten een beperking bij wet worden geregeld. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb zou dan van toepassing zijn waardoor aan de eis 'bij wet gesteld' wordt voldaan.

Voor de overige fiscale bezwarende besluiten kan een belanghebbende een beroep doen op het (on)geschreven kenbaarmakingsbeginsel. Voor die besluiten is niet vereist dat de beperking bij wet is gesteld.

Gelet op het vorenstaande voldoet artikel 4:12 van de Awb – voor zover van toepassing – aan de eis dat een beperking bij wet moet zijn gesteld.

Eerbiediging van de wezenlijke inhoud
De volgende eis waaraan een gerechtvaardigde beperking moet voldoen, is de voorwaarde dat met de beperkende maatregel de wezenlijke inhoud van het beginsel wordt geëerbiedigd (paragraaf 6.3). De wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel omvat ook het tijdstip (voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt) van het kenbaar maken van het standpunt. Artikel 4:12, eerste lid van de Awb, tast deze kern van het kenbaarmakingsbeginsel aan.

Algemeen belang
De derde eis voor het beperken van beginselen is dat met de beperkende maatregel een door de Europese Unie erkende doelstelling van algemeen belang moet zijn gediend. In douane- en omzetbelastingzaken kan een dergelijk algemeen belang de inning van de eigen middelen van de Europese Unie zijn. Ook andere belangen zijn mogelijk, zoals neergelegd

in artikel 10 van de IW 1990 (zie voor voorbeelden paragraaf 8.1.3). Algemene belangen die in individuele zaken op basis van een individuele toets naar voren worden gebracht, zullen snel tot een gerechtvaardigde beperking leiden. De discussie bestaat of algemene belangen ook tot categorale beperkingen kunnen leiden.[185] De Hoge Raad heeft dit tot nu toe niet als zodanig toegepast.[186] Voor zover de algemene inning van de eigen middelen als zodanig wel tot een gerechtvaardigde beperking zou kunnen leiden, betekent dat mijns inziens niet dat artikel 4:12, eerste lid, van de Awb aan die eis voldoet. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb beperkt niet het recht een standpunt kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt in verband met de inning van de eigen middelen.[187] Blijkens de parlementaire geschiedenis is dat vanwege het lastenaspect dat het horen in de voorfase met zich zou brengen.[188] Het arrest *Lisrestal* van het Hof van Justitie maakt echter duidelijk dat argumenten van praktische aard het kenbaarmakingsbeginsel niet kunnen beperken.[189] Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb lijkt daarmee niet te voldoen aan het vereiste van een algemeen belang.

Evenredigheid

De laatste voorwaarde voor een gerechtvaardigde beperking is dat de beperkende maatregel voldoet aan het evenredigheidsbeginsel. Deze toets valt uiteen in drie vereisten. De beperkende maatregel moet geschikt, noodzakelijk en proportioneel (evenredigheid *stricto sensu*) zijn (paragraaf 6.5). Op geschiktheid zal artikel 4:12, eerste lid, van de Awb niet stranden. Deze maatregel helpt het doel. Dan is de volgende stap de noodzakelijkheid. Die is niet onbelangrijk. A-G Ettema brengt mijns inziens terecht de noodzakelijkheidstoets onder de aandacht, die onderdeel uitmaakt van het evenredigheidsbeginsel.[190] Een erkende voorrangsregel brengt niet mee dat de overige vereisten voor een gerechtvaardigde beperking niet meer behoeven te worden getoetst. In Nederland wordt bij fiscale bezwarende besluiten niet gehoord, omdat dit voor financiële besluiten op grond van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb in verband met lastenaspecten is uitgesloten. Het arrest *Prequ'Italia* laat zien dat het niet horen gerechtvaardigd kan zijn in de door de Europese Unie erkende doelstelling van algemeen belang, zijnde het belang van de snelle inning van de eigen middelen van de Unie. Op grond van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb blijft het horen helemaal niet achterwege vanwege de snelle inning van de eigen middelen van de Unie. Dat de snelle inning in het algemeen is gebaat bij het niet horen in de voorfase betekent nog niet dat in

185 Hof Den Haag en Hof Amsterdam hebben aangenomen naar aanleiding van het arrest Prequ'Italia dat het algemene belang van inning van de eigen middelen van de Europese Unie tot gevolg heeft dat in alle zaken die dit algemene belang kennen het kenbaarmakingsbeginsel mag worden beperkt. Zie hiervoor bijvoorbeeld: Hof Amsterdam 8 maart 2018, 16/00153 tot en met 16/00156, ECLI:NL:GHAMS:2018:857 en 16/00162 tot en met 16/00165, ECLI:NL:GHAMS:2018:856, *NTFR* 2018/1233; Hof Den Haag 19 juni 2020, BK 18/00349, ECLI:NL:GHDHA:2018:2074, *V-N* 2018/85.1.8; de conclusie van A-G Ettema van 4 juni 2019, ECLI:NL:PHR:2019:780 en de HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, ECLI:NL:HR:2020:1044, *V-N* 2020/29.20.

186 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.4; HR 13 november 2015, nr. 14/05685, *NTFR* 2015/3014, *BNB* 2016/43, r.o. 2.2.2.

187 Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.

188 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 103.

189 HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P, (Lisrestal), punt 37.

190 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, punt 7.9: "…wanneer de vaststellingswijze is vereist met het oog op de onverwijlde en doeltreffende uitvoering van controles."

een concrete zaak het horen noodzakelijkerwijs achterwege moet blijven vanwege de snelle inning van de eigen middelen. Dit belang kan in (nagenoeg) elke fiscale zaak naar voren worden gebracht. Voor dit belang is noodzakelijk dat in een individuele zaak aannemelijk wordt gemaakt dat de inning van de eigen middelen onder druk kan komen te staan als wel eerst de mogelijkheid was gegeven een standpunt kenbaar te mogen maken. Het lijkt erop dat artikel 4:12, eerste lid van de Awb niet snel zal voldoen aan de noodzakelijkheidstoets. De noodzakelijkheid zal er in verschillende individuele zaken kunnen zijn, maar dat is niet het geval in alle fiscale zaken.

Het vorenstaande laat zien dat de beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb niet voldoet aan verschillende eisen voor een gerechtvaardigde beperking.[191]

8.5.2.d Beperkingen in de bezwaarfase

De Awb kent ook beperkingen van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase. Van het horen van een belanghebbende in de bezwaarfase kan ingevolge artikel 7:3 van de Awb worden afgezien als:

a) het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is;
b) het bezwaar kennelijk ongegrond is;
c) de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord;
d) de belanghebbende niet binnen een door het bestuursorgaan gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht te worden gehoord; of
e) aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad.

Blijkens de parlementaire geschiedenis wordt met dit artikel een aantal uitzonderingen geformuleerd op de hoofdregel waarin het horen van de betrokken belanghebbende achterwege kan blijven, wanneer dit voor een zorgvuldige heroverweging en besluitvorming niet nodig is.[192]

Artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb

Van het horen van een belanghebbende kan worden afgezien als het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is. Een bezwaar kan niet-ontvankelijk worden verklaard, als niet is voldaan aan artikel 6:5 van de Awb of aan enig ander bij de wet gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van het bezwaar of het bezwaar geheel of gedeeltelijk is geweigerd op grond van artikel 2:15 van de Awb (elektronisch bezwaar of beroep terwijl die mogelijkheid niet is opengesteld), mits de indiener de gelegenheid heeft gehad het verzuim te herstellen binnen een hem daartoe gestelde termijn (artikel 6:6 van de Awb). Van kennelijk niet-ontvankelijkheid is pas sprake als redelijkerwijs geen twijfel bestaat over de niet-ontvankelijkheid. Staat de niet-ontvankelijkheid vast, ongeacht wat een belanghebbende nog op een hoorzitting naar voren zou kunnen brengen, dan kan van het horen worden afgezien. Blijkens de parlementaire geschiedenis kan hiervan sprake zijn als bijvoorbeeld bezwaar

191 Zie ook: Fortuin 2016A, onder 6; Buijze 2014, p. 301-303.
192 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 6.3.8, p. 146.

wordt gemaakt door iemand die kennelijk geen enkel belang bij het desbetreffende besluit heeft. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is neergelegd dat de inspecteur de belanghebbende hoort als er redelijkerwijs twijfel is of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is.[193] Als sprake is van een te laat ingediend bezwaar, leidt dat niet automatisch tot een kennelijk niet-ontvankelijk bezwaar. Er kan immers sprake zijn van een verschoonbare termijnoverschrijding.[194] Als de belanghebbende geen bijdrage meer kan leveren die tot een ontvankelijk verklaring kan leiden, zal de belanghebbende niet in de verdediging zijn geschaad door het niet horen. Het betreft een individuele toets die volgens de parlementaire geschiedenis niet snel zal leiden tot het uitsluiten van het horen. Uit het onderzoek naar de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU is gebleken dat ten aanzien van bepaalde gebonden beschikkingen (zoals tariefcontingenten, paragraaf 2.2.2) ook een beperking is opgenomen van het kenbaarmakingsbeginsel. De in artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb neergelegde beperking zal een gerechtvaardigde beperking zijn van het kenbaarmakingsbeginsel.[195]

Artikel 7:3, aanhef en onder b, van de Awb

Van het horen van een belanghebbende kan ook worden afgezien als het bezwaar kennelijk ongegrond is.[196] Volgens de parlementaire geschiedenis is sprake van een kennelijk ongegrond bezwaar wanneer uit het bezwaarschrift direct blijkt dat de bezwaren van de indiener ongegrond zijn en er redelijkerwijs geen twijfel mogelijk is over die conclusie.[197] Een bestuursorgaan moet zeer terughoudend omgaan met het afzien van het horen. De bezwaarprocedure is een fase van algehele heroverweging van het bestreden besluit en de kans bestaat dat andere gronden wel tot herziening van het besluit kunnen leiden.[198] Van het horen kan worden afgezien als bijvoorbeeld aan het bezwaar tegemoetkomen in strijd komt met een wettelijk voorschrift, als sprake is van een bezwaar tegen een afwijzing van een herhaalde aanvraag zonder dat er gewijzigde omstandigheden zijn of als een bezwaar zich richt tegen een besluit dat geheel in overeenstemming is met eerder door de rechter reeds goedgekeurd beleid. De in artikel 7:3, aanhef en onder b, van de Awb neergelegde beperking zal net als artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb naar verwachting een gerechtvaardigde beperking zijn van het kenbaarmakingsbeginsel.

Artikel 7:3, aanhef en onder c en d van de Awb

Van het horen van een belanghebbende in de bezwaarfase kan worden afgezien als de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord of als de belanghebbende niet binnen een door het bestuursorgaan gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht te worden gehoord. Deze twee mogelijkheden houden geen beperking in van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken. Het betreft hier de expliciete of impliciete afstand die de belanghebbende kan doen van zijn recht.

193 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2016, nr. BLKB2016/19, *NTFR* 2016/929, paragraaf 9 horen in bezwaar (artikel 7:2 van de Awb).
194 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 221, nr. 3, MvT, onder 6.2.5, p. 130.
195 HR 22 januari 2021, nr. 19/03309, *V-N* 2021/6.14.
196 Zie ook: HR 8 augustus 2008, nr. 42.827, *NTFR* 2008/1546.
197 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 6.3.8, p. 146-147.
198 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 6.3.7, p. 145.

Artikel 7:3, aanhef en onder e, van de Awb
Ten slotte kan van het horen worden afgezien als aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad. Als aan alle bezwaren tegemoet wordt gekomen, is geen sprake meer van een bezwarend besluit. Dit hoeft niet in te houden dat het besluit geheel is vernietigd. De bezwaren kunnen een deel van het besluit betreffen. Er is sprake van een individuele toets. Bovendien komt het doel van zorgvuldige besluitvorming en rechtsbescherming niet in het gedrang als de belanghebbende krijgt waar hij om vraagt. Ik ben van mening dat deze beperking van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken een gerechtvaardigde beperking is van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.5.2.e Beperkingen en invordering

Artikel 10 van de IW 1990 regelt voor een aantal specifieke gevallen dat een belastingaanslag direct kan worden ingevorderd. Daarmee regelt artikel 10 van de IW 1990 *geen* beperking van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase van de nog vast te stellen belastingaanslag. Artikel 10 van de IW 1990 ziet alleen op het moment vanaf dat de belastingaanslag is vastgesteld en het invorderingstraject begint. De Hoge Raad heeft overwogen dat deze gronden kunnen worden beschouwd als gronden die rechtvaardigen dat een belastingplichtige niet voorafgaand aan, maar pas na het opleggen van de betreffende belastingaanslag in de gelegenheid wordt gesteld zich uit te laten over de gronden waarop de aanslag is gebaseerd.[199] De Hoge Raad overweegt daarbij dat het aan de inspecteur is om aannemelijk te maken dat de voorwaarden voor de eerbiediging van het recht te worden gehoord, zijn verzekerd. In het bijzonder moet daarvoor vast komen te staan dat de schending geen nadelige gevolgen heeft gehad voor het maken van effectief bezwaar tegen de belastingaanslag en voorts dat eventuele, aan het opleggen van de belastingaanslag verbonden, gevolgen in de bezwaarprocedure buiten toepassing zijn gesteld, dan wel dat na afloop van de bezwaarprocedure de nadelige gevolgen van het opleggen van de belastingaanslag ongedaan zijn gemaakt dan wel alsnog ongedaan konden worden gemaakt.[200]

De wijze waarop de Hoge Raad de toets formuleert, is strijdig met het op basis van het onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel opgestelde stappenplan. Als wordt geconstateerd dat sprake is van een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel is daarmee de evenredigheidstoets *stricto sensu* klaar. De Hoge Raad overweegt echter eerst dat de beperking gerechtvaardigd is en geeft daarna deze toets een vervolg en verwijst daarvoor naar de negatieve voorrangsregels van de zaak *Kamino*, in welke zaak op dit punt wordt verwezen naar de zaak *Texdata Software*.[201] Als de zaak *Texdata Software* nader wordt bezien, blijkt dat het Hof van Justitie de twee voorwaarden niet los ziet van de evenredigheidstoets *stricto sensu*, maar dat het Hof van Justitie deze twee voorwaarden als omstandigheden *meeneemt* in de toets of wordt voldaan aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu*. De toetsen moeten wel worden aangelegd, maar niet na de conclusie dat

199 Zie bijvoorbeeld: HR 25 november 2016, nr. 15/02183, *NTFR* 2016/2989, *BNB* 2017/46; HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.
200 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.
201 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino); HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software).

sprake is van een gerechtvaardigde beperking, maar als omstandigheden die moeten worden meegenomen ter beantwoording van de vraag of sprake is van een gerechtvaardigde beperking. Ik verwacht niet dat de wijze waarop de Hoge Raad deze omstandigheden formuleert tot een andere uitkomst zal leiden met betrekking tot de vraag of in een bepaalde situatie sprake is van een gerechtvaardigde beperking. Ik stel deze arresten van de Hoge Raad echter welbewust aan de orde, omdat deze arresten de lezers van deze arresten op het verkeerde been kunnen zetten. Hier wordt uit het oog verloren dat de voorwaarden thuishoren bij de evenredigheidstoets *stricto sensu*. In het stroomschema van Hummel worden de twee voorwaarden, mijns inziens ten onrechte, als een afzonderlijke stap/toets gepresenteerd.[202] Dat deze suggestie is gewekt en is opgepakt, blijkt ook uit het feit dat in de praktijk de inspecteur na het arrest *Kamino* regelmatig het standpunt heeft ingenomen dat sprake is van een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel als gehoord is in de bezwaarfase en aan de belanghebbende uitstel van betaling is verleend.[203] Hierdoor gaan individueel gestelde gerechtvaardigde beperkingen en de uitkomst van de evenredigheidstoets *stricto sensu* door elkaar lopen. De Hoge Raad heeft dit standpunt van de inspecteur echter niet gevolgd en aangegeven dat het verlenen van uitstel van betaling geen omstandigheid is die het vooraf niet horen kan rechtvaardigen.[204] De inspecteur moet dus wel het algemene belang stellen dat ten grondslag ligt aan het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Vervolgens is het aan de rechter de vraag of een beperking gerechtvaardigd is te toetsen aan alle feiten en omstandigheden van het individuele geval.[205]

Terug naar artikel 10 van de IW 1990. In de praktijk werkt artikel 10 van de IW 1990 zo dat de aanslag zonder dat de belanghebbende in de gelegenheid wordt gesteld een standpunt kenbaar te maken, wordt vastgesteld en direct wordt ingevorderd. Als bijvoorbeeld sprake is van vrees voor verduistering van goederen (artikel 10, aanhef en onder b, van de IW 1990) zal door het aankondigen van het voornemen tot het opleggen van een aanslag en de mogelijkheid een standpunt kenbaar te mogen maken het doel van de directe invordering worden doorkruist. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de gronden zoals neergelegd in artikel 10 van de IW 1990 leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel.[206] Voor het analyseren van dit oordeel is het goed terug te gaan naar de verschillende verschijningsvormen die het kenbaarmakingsbeginsel kan hebben ten aanzien van voorgenomen fiscale besluiten. Dat zijn er drie (paragraaf 5.5.4), een (on)geschreven rechtsbeginsel, een geschreven grondrecht in het Handvest en een rechtsregel in het DWU.

Ongeschreven rechtsbeginsel

Ten aanzien van fiscale besluiten (niet zijnde sancties) die niet onder het DWU vallen, kan een belastingplichtige zich beroepen op het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel. Bij het ongeschreven beginsel wordt niet de eis gesteld dat een beperking bij wet wordt gesteld. Een analoge toepassing van de gronden van artikel 10 van de IW 1990 is daarmee voor die voorgenomen bezwarende besluiten mogelijk.

---

202 HR 25 november 2016, nr. 15/02183, *BNB* 2017/46, m.nt. Hummel.
203 Wolkers en Jeronimus 2018, onder 'Uitstel van betaling als rechtvaardiging?'.
204 HR 24 november 2017, nr. 15/05787, *BNB* 2018/37, *NTFR* 2017/2938, r.o. 2.3.1 tot en met 2.3.3.
205 Zie Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01686 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780.
206 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.

Geschreven grondrecht in het Handvest
Voor sancties is het kenbaarmakingsbeginsel als onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel neergelegd als grondrecht in artikel 48 van het Handvest. Beperkingen dienen ingevolge artikel 52 van het Handvest bij wet te zijn gesteld. Voor sancties is artikel 10 van de IW 1990 niet van toepassing (artikel 10 van de IW 1990 ziet alleen op belastingaanslagen). Een analoge toepassing van artikel 10 van de IW 1990 is dus in strijd met het kenbaarmakingsbeginsel, maar zal voor Nederlandse fiscale vergrijpboeten niet aan de orde zijn, omdat daarvoor de zware procedure geldt.

Rechtsregel in het DWU
In het DWU is het kenbaarmakingsbeginsel neergelegd als rechtsregel. Alle beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel zijn ook in het DWU neergelegd. Het DWU regelt echter dat in overige gevallen het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt. In paragraaf 6.8.6 heb ik aangegeven dat een mogelijke verklaring daarvoor kan zijn dat de Uniewetgever die bij een Unierechtelijke rechtsregel als enige over het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in douanezaken gaat de weg vrij heeft willen maken voor de lidstaten om het kenbaarmakingsbeginsel ook via nationale regelgeving te kunnen beperken. Daarvoor geldt mijns inziens nog wel de eis dat een dergelijke nationale beperking bij wet moet zijn gesteld. De beperkingen van artikel 10, eerste lid, van de IW 1990 kunnen in douanezaken niet overeenkomstig worden toegepast.

8.6 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan de schending worden verbonden?

In de vijfde en laatste stap van het stappenplan worden de mogelijke gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. In hoofdstuk 7 is stilgestaan bij de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel vanuit Unierechtelijk perspectief. In beginsel kennen de lidstaten procedurele autonomie ten aanzien van de gevolgen van een schending, nu deze gevolgen niet door het Unierecht worden geregeld (paragraaf 7.1). Deze procedurele autonomie wordt enerzijds beperkt door de eisen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid en anderzijds doordat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een vernietiging van een bezwarend besluit pas aan de orde is als wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium (paragrafen 7.2 en 7.3). In dit hoofdstuk wordt onderzocht welke gevolgen binnen voormelde kaders mogelijk zijn in Nederlandse fiscale procedures waarbij het kenbaarmakingsbeginsel is geschonden. Daarbij zal eerst worden ingegaan op de mogelijkheid van vernietiging van het bezwarende besluit (paragraaf 8.6.1). Vervolgens wordt onderzocht of andere rechtsgevolgen mogelijk zijn bij een schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.6.2).

8.6.1 Vernietiging van het bezwarende besluit

Het Hof van Justitie heeft in zaken waarbij een schending van het kenbaarmakingsbeginsel is geconstateerd, geoordeeld dat vernietiging pas mogelijk is indien wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. In 2020 heeft het Hof van Justitie dit restrictiever geformuleerd en overwogen dat het kenbaarmakingsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer een belastingplichtige geen toegang krijgt tot de informatie in zijn administratief dossier waarop het bezwarende besluit is gebaseerd en de rechter vaststelt dat deze procedure

zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben, dit beginsel *vereist* dat in dit geval het besluit nietig *wordt* verklaard.[207] Hiermee lijken de lidstaten bij voldoening aan het 'andere afloop'-criterium niet meer de vrijheid te hebben een ander gevolg te verbinden dan vernietiging van het bezwarende besluit. De jurisprudentie van het Hof van Justitie, waarbij na een schending van het kenbaarmakingsbeginsel tot vernietiging van het bezwarende besluit wordt gekomen, ziet wel steeds op zaken waarin het kenbaarmakingsbeginsel geheel is geschonden of waarin het deelaspect inzage in de stukken geheel is geschonden. De uitspraken betreffen geen schendingen die zien op slechts een deel van het bezwarende besluit of op gedeeltelijke schendingen van een van de deelaspecten. Ruimte bestaat voor andere rechtsgevolgen dan vernietiging in zaken waar het kenbaarmakingsbeginsel deels is geschonden (paragrafen 5.2 en 7.2).

Onder verwijzing naar de jurisprudentie van het Hof van Justitie gaat ook de Hoge Raad ervan uit dat de vernietiging van een bezwarend besluit alleen aan de orde is als wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium.[208] De Hoge Raad overweegt daartoe dat een schending van het verdedigingsbeginsel leidt tot vernietiging van het besluit als het besluitvormingsproces zonder schending een andere afloop zou kunnen hebben gehad. De formulering van de Hoge Raad laat geen ruimte voor andere rechtsgevolgen dan een vernietiging als aan het 'andere afloop'-criterium wordt voldaan. Op dit punt lijkt de Hoge Raad strenger dan het Hof van Justitie. Onduidelijk is of deze lijn van de Hoge Raad een bewuste keuze is, omdat in de zaken waarin het kenbaarmakingsbeginsel werd geschonden niet aan de Hoge Raad is voorgelegd of een ander rechtsgevolg mogelijk was indien wel aan het 'andere afloop'-criterium werd voldaan. Daarnaast kan wellicht een verklaring voor de wijze van formuleren van de Hoge Raad worden gevonden in de zaak *Kamino*. In dit arrest overweegt het Hof van Justitie dat schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, naar Unierecht, pas *leidt* tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit, indien deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.[209] Echter in andere zaken, zoals *Frankrijk/Commissie,* overweegt het Hof van Justitie dat in die situatie dit tot een vernietiging *kan* leiden (paragraaf 7.2).[210] Partieel vernietigen van een bezwarend besluit lijkt daarbij in de jurisprudentie van de Nederlandse rechters niet (of nauwelijks) in beeld.[211] De Hoge Raad lijkt wel een aanwijzing te hebben gegeven dat een partiële vernietiging mogelijk moet zijn.[212]

Als wel moet worden uitgegaan van deze strengere lijn van de Hoge Raad is deze stengere lijn – mede in het licht van de procedurele autonomie van de lidstaten – mijns inziens

207 HvJ 4 juni 2020, zaak C-430/19, (SC C.F.), punt 37.

208 HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 4.2; Zie ook: HR 26 juni 2015, nr. 10/02774, *NTFR* 2015/1928, *BNB* 2015/186, r.o. 2.3.2, HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115; HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.3.

209 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79.

210 HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31.

211 De enige uitspraak waarin besproken wordt dat de mogelijkheid bestaat een besluit partieel te vernietigen is: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, ECLI:NL:RBZWB:2018:429, r.o. 4.16.

212 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.4; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, ECLI:NL:RBZWB:2018:429, r.o. 2.16.

niet in strijd met het Unierecht. Daarbij moet worden bezien of deze lijn het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel in acht neemt. De procesregeling mag – kort gezegd – niet *on*gunstiger zijn dan die van soortgelijke Nederlandse regelingen. Nu een vernietiging voor de belanghebbende het meest gunstige resultaat biedt, wordt met deze strenge lijn voldaan aan het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel. Indien dit echter inhoudt dat een partiële vernietiging niet mogelijk is, ongeacht de exacte reikwijdte van de schending, dan lijkt mij dat niet juist. Als het Unierecht slechts ziet op een deel van het bezwarende besluit, kan een schending niet leiden tot een vernietiging van het gehele besluit. Een kleine schending ten aanzien van een deel van het bezwarende besluit zou mijns inziens niet tot een volledige vernietiging van het bezwarende besluit moeten leiden en daarmee in een aantal gevallen tot het niet behoeven betalen van de materiële belastingschuld. De gevolgen van de schending zijn mijns inziens dan niet proportioneel met de benadeling door de schending. Als deze lijn ook de mogelijkheid in zich heeft van partieel vernietigen van het bezwarende besluit kan ik mij wel vinden in deze lijn. Wel merk ik op dat voor sommige situaties een andere oplossing wellicht de voorkeur verdient (paragraaf 8.6.2).

Hoge Raad en het niet tijdig overleggen van stukken

In paragraaf 7.4 is besproken dat het Hof van Justitie een specifieke invulling geeft aan het 'andere afloop'-criterium bij een schending van het recht op (inzage in) de stukken. Hierbij maakt het een onderscheid tussen belastende en ontlastende stukken. De Hoge Raad heeft ook een aantal keer geoordeeld over het 'andere afloop'-criterium bij schending van het recht op (inzage in) de stukken.[213] Of de stukken belastend of ontlastend waren, wordt niet altijd duidelijk. Van sommige stukken was dat wellicht ook niet bekend.

In een van die zaken stond de preferentiële oorsprong van een zending fietsen ter discussie.[214] Voordat de inspecteur tot navordering is overgegaan, heeft de inspecteur de belanghebbende, onder overlegging van een OLAF-onderzoeksrapport, behoudens enkele annexen, op de hoogte gesteld van het voornemen tot navordering. De belanghebbende verzocht overlegging van de annexen, maar de belastingdienst heeft de annexen niet aan de belanghebbende verstrekt, ook niet ter inzage. Aangezien het rapport integraal een op de zaak betrekking hebbend stuk betreft, zijn ook de annexen op de zaak betrekking hebbende stukken. Zonder kennisname van de annexen kan geen oordeel worden gegeven over de relevantie van de annexen. Het niet overleggen daarvan of ter inzage aanbieden leverde een schending op van het kenbaarmakingsbeginsel, specifiek van het Unierechtelijke recht op (inzage in) de stukken. Vervolgens moest worden bezien welke rechtsgevolgen aan deze schending diende te worden verbonden. De Hoge Raad overweegt als volgt:

> *"(…), heeft het Hof aan deze schending (…) geen gevolgen verbonden voor de onderhavige uitnodigingen tot betaling, omdat belanghebbende naar 's Hofs oordeel niet aannemelijk heeft gemaakt dat de procedure zonder de schending een andere afloop had kunnen hebben. Daarbij achtte het Hof van belang dat belanghebbende onvoldoende heeft geconcretiseerd wat*

213 Zie bijvoorbeeld: HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753, *BNB* 2016/85, r.o. 2.2.2 en 2.3.2.

214 HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753, *BNB* 2016/85.

> *zij nader had willen onderzoeken indien zij de annexen eerder tot haar beschikking had gehad, en waarom zij dat onderzoek zonder de niet verstrekte informatie niet heeft kunnen uitvoeren. (…)*
> *In 's Hofs (…) oordelen ligt besloten het oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat wanneer zij tijdens de bezwaarfase wel (volledig) inzage zou hebben gehad in de annexen, zij een inbreng had kunnen leveren (waaronder een inbreng over de rol van de autoriteiten van Maleisië) die voor het vaststellen van de uitspraak op bezwaar van belang was en tot een andere uitspraak op bezwaar zou hebben kunnen leiden dan de uitspraak op bezwaar die de Inspecteur heeft gedaan. Dat oordeel is – mede in het licht van de bevindingen van het door OLAF opgemaakte onderzoeksrapport zoals dat door de Inspecteur aan het Hof is overgelegd – niet onbegrijpelijk."*

In dit arrest is zichtbaar dat de Hoge Raad het 'andere afloop'-criterium invult voor de situatie dat bepaalde stukken niet tijdig zijn overgelegd, maar ook dat de Hoge Raad niet hetzelfde criterium hanteert als het Hof van Justitie. De Hoge Raad kijkt of de belanghebbende op basis van de stukken nog een relevante inbreng had kunnen hebben, terwijl mijns inziens, op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie de vraag had dienen te worden beantwoord of de zaak als de niet overgelegde delen van de stukken zouden worden weggedacht een andere afloop zou kunnen hebben gehad (belastend bewijs) of bruikbaar zouden zijn geweest voor het verweer (ontlastend bewijs).

Of het door de Hoge Raad gehanteerde criterium tot dezelfde uitkomst leidt, is niet uit het arrest af te leiden, maar het is zeker voorstelbaar dat verschillende uitkomsten mogelijk zijn, afhankelijk van de aard van de stukken waartoe de belanghebbende geen toegang heeft gekregen. Stel dat het enige relevante bewijsmiddel (dat een goed uit een ander land komt dan de belanghebbende heeft aangegeven) niet tijdig is overgelegd door de belastingdienst. De belastingdienst legt dit stuk uiteindelijk over in de rechterlijke procedure. Het recht op (inzage in) de stukken is in dat geval geschonden. Uitgaande van de jurisprudentie van het Hof van Justitie, zal de procedure zonder dit stuk zeker een andere afloop geven dan de procedure met dit stuk. Zonder dat stuk is er geen bewijs van de door de belastingdienst gestelde herkomst van het goed. Het door de Hoge Raad aangelegde criterium kan echter een andere uitkomst geven. Als dat enige relevante en belangrijke bewijsstuk de herkomst van het goed op dusdanige wijze aantoont dat daar geen speld tussen is te krijgen, dan kan de belanghebbende geen relevante inbreng geven die tot een andere afloop leidt. De belanghebbende is echter wel daadwerkelijk in de verdediging geschaad als de essentiële bewijsmiddelen pas later worden overgelegd.

Terug naar de zending fietsen. Het heeft mijn voorkeur dat de Hoge Raad preciezer aansluit bij de criteria die het Hof van Justitie aanlegt bij schending van het Unierechtelijke recht op (inzage in) de stukken. Van belang is de aard van de weggelaten stukken, hier de annexen. Die aard wordt door de Hoge Raad niet besproken. Er kan sprake zijn van ontlastend bewijs. Als daarvan sprake zou zijn geweest, de annexen zijn in hoger beroep overgelegd met bepaalde gezwarte passages, zou daar zeker iets van terug te vinden moeten zijn in de procedure. Als sprake is van belastend bewijs, moet dit bewijs worden weggedacht. Dan kan die informatie al uit andere bron bekend zijn. De belanghebbende wordt dan niet in de verdediging geschaad en de procedure zonder dit stuk zal geen mogelijk andere afloop hebben dan de procedure met dit stuk. De informatie kan ook helemaal niet relevant zijn voor het bezwarende besluit, ook dan is de belanghebbende niet in de verdediging geschaad

en leidt een procedure zonder het stuk niet tot een andere afloop dan de procedure met dit stuk. Alleen als sprake is van nieuwe relevante informatie kan een procedure zonder stuk mogelijk een andere afloop hebben dan een procedure met dit stuk. De rechter moet hierin inzicht geven. Daarvoor is wel noodzakelijk dat de rechter over deze stukken beschikt. Als een relevant stuk niet wordt overgelegd, ook niet aan de rechter (onder eventueel een beroep op geheimhouding) zal de rechter mijns inziens ervan uit moeten gaan dat sprake kan zijn van een ontlastend stuk. In de zaak waarbij er twee versies bestonden van 'hetzelfde' OLAF-rapport (tweede versie maakte niet meer melding van het stuk waar de belanghebbende om vroeg) is het in dit licht niet verwonderlijk dat dan een vernietiging van het bezwarende besluit aan de orde is.[215]

Gevolgen van een vernietiging van een bezwarend besluit

Als het tot vernietiging van het bezwarende besluit komt, is het goed te beseffen dat niet elke vernietiging leidt tot het gevolg dat de belanghebbende de belastingschuld definitief niet meer verschuldigd is. In een aantal gevallen is het mogelijk een nieuwe aanslag op te leggen.[216] De Hoge Raad heeft ook geoordeeld dat als utb's zijn vernietigd wegens een uitsluitend daaraan klevend formeel gebrek, zoals vanwege een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, de aan die utb's ten grondslag liggende boekingen (de douaneschuld) kunnen worden gehandhaafd en dat op basis daarvan opnieuw utb's kunnen worden uitgereikt.[217] In douanezaken leidt de beroepsfase tot opschorting van termijnen. In die gevallen kan een vernietiging van een aanslag als gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, voor de belanghebbende leiden tot ongewenste onnodige herhaling van zetten. Weliswaar is sprake van een schending, maar in de (hoger)beroepsfase zijn waarschijnlijk alsnog alle standpunten uitgewisseld. De vraag is of een belastingplichtige in die situaties gebaat is bij een vernietiging van de utb en het opleggen van een nieuwe gelijkluidende utb en een nieuwe procedure. Een herhaling van zetten kost veel tijd en brengt voor de belanghebbende ook extra kosten met zich.

In een aantal gevallen zal het, als gevolg van het tijdsverloop, niet mogelijk zijn een nieuwe aanslag op te leggen. In die situaties zal een belastingplichtige vaak wel zijn gebaat bij een vernietiging, maar dat is niet altijd het geval. Als de belastingplichtige duidelijkheid wil ten aanzien van een specifiek juridisch geschilpunt, welk geschilpunt voor toekomstige aanslagen ook van belang is, is de belastingplichtige niet altijd bij een vernietiging gebaat. Het bedrag van de aanslag wordt uitgespaard, maar kosten zullen worden gemaakt voor een nieuwe procedure en de belanghebbende verkeert langer in onzekerheid. Zulke situaties vergen overleg met de belanghebbende.

---

215 HR 9 september 2016, nr. 15/02022, ECLI:NL:HR:2016:2029, *FutD* 2016-2182 (81 RO); onderliggende arrest: Hof Amsterdam, 26 maart 2015, nr. 12/01146, ECLI:NL:GHAMS:2015:2160, *FutD* 2015-1482.

216 Mennes en Wolkers 2015, onder 'Gevolgen van het vernietigen van de aanslag', Zie ook noot Van Casteren bij HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, *BNB* 2017/159, onder 6; Baron 2016, onder 6; Vliet, van, 2009 onder 5.2.4.4 en Slooten, van, 2018, p. 24 en HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20, onder 3.5.5.

217 HR 11 juli 2014, nr. 13/02765, *NTFR* 2014/2024, *BNB* 2014/232; zie ook toepassing hiervan in Rechtbank Noord-Holland 2 maart 2021, nr. AWB 17/5657, ECLI:NL:RBNHO:2021:1993.

8.6.2 Andere rechtsgevolgen

De lidstaten hebben procedurele autonomie nu het Unierecht de rechtsgevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel niet regelt en de jurisprudentie van het Hof van Justitie andere rechtsgevolgen niet lijkt uit te sluiten als de schending slechts op een deel van het bezwarende besluit ziet. De conclusie kan worden getrokken dat de lidstaten onder omstandigheden andere rechtsgevolgen mogen verbinden aan een schending van het kenbaarmakingsbeginsel dan een (partiële) vernietiging van het bezwarende besluit. Hierbij moet een lidstaat wel het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht nemen (paragraaf 7.1).[218]

Daarvoor is eerst van belang te onderzoeken welke gevolgen nationaal mogelijk zijn bij een schending van de hoorplicht. De mogelijke nationale consequenties van niet op de juiste wijze horen in de bezwaarfase zijn: vernietiging van het primaire besluit, vernietiging van de uitspraak op bezwaar met in stand laten van de rechtsgevolgen, het al dan niet toekennen van een proceskostenvergoeding/schadevergoeding of voorbijgaan aan de gebreken met het al dan niet toekennen van een proceskostenvergoeding of schadevergoeding.[219]

Over de vernietiging van het primaire besluit kan ik kort zijn en verwijzen naar hoofdstuk 7, waarin is onderzocht wanneer een bezwarend besluit kan worden vernietigd bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Van belang is daarbij dat moet worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Partiële vernietiging van een besluit behoort daarbij tot de mogelijkheden.

In een aantal gevallen zal het vernietigen van het primaire besluit een belanghebbende niet helpen. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij besluiten op aanvraag, zoals een aanvraag voor een vergunning wanneer slechts een voorwaarde van de afgegeven vergunning ter discussie staat. Met een vernietiging is de belanghebbende de hele vergunning kwijt.[220] Er gaat van een vernietiging ook geen enkel signaal uit naar het bestuursorgaan. Alsdan kan partieel vernietigen nog aan de orde zijn of het passeren van het gebrek al dan niet met toekenning van een proceskostenvergoeding/schadevergoeding.

Als het kenbaarmakingsbeginsel slechts ten aanzien van een ondergeschikt/gering punt is geschonden, wordt niet voldaan aan het 'andere afloop'-criterium en is vernietiging niet mogelijk. Het passeren van het gebrek met toekenning van een proceskostenvergoeding/schadevergoeding kan dan passend zijn. Een variant daarop is het vernietigen van het besluit met in stand lating van de rechtsgevolgen zonder toekenning van proceskosten/schadevergoeding. Als de schending van het kenbaarmakingsbeginsel veelomvattend is en wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, maar een vernietiging de belanghebbende

218 Richardson 2017, onder 3.4: "National law governs the conditions under which observance of the rights of the defence is to be ensured and the consequences of the infringement of those rights, provided that the rules adopted to that effect are the same as those to which individuals in comparable situations under national law are subject and that they do not make it impossible in practice or excessively difficult to exercise the rights of the defence conferred by the EU legal order."

219 Zie de noot van Marseille en Wever bij CBb 15 mei 2018, *AB* 2019/48, ECLI:NL:CBB:2018:279.

220 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).

niet kan baten, dan is een vergoeding van de forfaitaire of werkelijke proceskosten wellicht aan de orde. Ook een schadevergoeding kan dan in beeld komen. Voor bezwaren tegen de voldoening of afdracht op aangifte speelt het kenbaarmakingsbeginsel in de bezwaarfase. Voor deze zaken kan terugwijzen naar de bezwaarfase een oplossing bieden voor een geconstateerde schending. De schending kan dan ongedaan worden gemaakt. Als een belanghebbende terugwijzing afwijst, dan geeft een belanghebbende daarmee zijn recht een standpunt kenbaar te mogen maken op.[221] Als dit voor de belanghebbende duidelijk is, kan de belanghebbende zich daarna niet meer met vrucht beroepen op schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.7 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is eerst voor het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht weergegeven op welke wijze een persoon een standpunt kenbaar kan maken. Vervolgens is de eerste stap van het stappenplan onderzocht, namelijk wanneer bij Nederlandse fiscale zaken het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Hierbij is inzichtelijk geworden dat in hoofdlijnen duidelijkheid bestaat wanneer dat het geval is, maar dat ook een grijs gebied bestaat. Er zijn voorgenomen besluiten waarbij het niet zo duidelijk is of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Daar komt bij dat het ten uitvoer brengen van het Unierecht op slechts een deel van het voorgenomen besluit kan zien. De feiten en omstandigheden die daarvoor relevant zijn, zijn niet altijd zonder contact met de belanghebbende te achterhalen. Het kan daardoor pas later in een procedure duidelijk worden dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Als dit later is dan de fase van het voornemen, is de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel in de voorfase niet meer mogelijk. Dit terwijl dan duidelijk is dat het kenbaarmakingsbeginsel wel toegepast had moeten worden. Ten aanzien van beschikkingen aansprakelijkstelling is duidelijk geworden dat ten aanzien van die voorgenomen beschikkingen het kenbaarmakingsbeginsel slechts op een deel van het besluit van toepassing kan zijn. Een gevolg hiervan kan zijn dat op één voorgenomen bezwarend besluit verschillende regimes voor het horen worden toegepast. Mijns inziens is dat niet wenselijk.

Daarna zijn de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte onderzocht van het recht een standpunt kenbaar te maken in het Nederlandse bestuursrecht. Hierbij is zichtbaar geworden dat het kenbaarmakingsbeginsel een veel ruimere toepassing kent, door een ruimer besluitenbegrip dan het Nederlandse bestuursrecht kent. Daar komt bij dat waar het

221 HR 25 november 2016, nr. 15/02183, *NTFR* 2016/2989, *BNB* 2017/46, r.o. 2.3.5.

kenbaarmakingsbeginsel het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase regelt voor alle besluiten de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een beperktere reikwijdte kennen:

Figuur 25

Bij het onderzoek naar de derde stap van het stappenplan of de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken, zijn de vier onderdelen van het kenbaarmakingsbeginsel in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht onderzocht. Uit dit onderzoek blijkt dat het recht op informatie voor de voorfase alleen is geregeld voor zover hierin een motiveringsvereiste is neergelegd. Het recht op (inzage in) de stukken is alleen geregeld voor de bezwaarfase. Hierbij is dit recht gekoppeld aan het hoorgesprek. Als een belastingplichtige niet wil worden gehoord, verspeelt deze belastingplichtige ook nationaal het recht op (inzage in) de stukken. Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging wordt ingelezen in de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb. Het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase is in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb neergelegd. Voor vergrijpboeten is een aparte zware procedure die alle vier de onderdelen van het kenbaarmakingsbeginsel omvat. Voor beschikkingen bestuurdersaansprakelijkheid is voor een aantal rechtsgebieden het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase geregeld. Hierbij is het recht op (inzage in) de stukken niet geregeld.

Het onderzoek laat vervolgens zien dat bij de analyse van de vierde stap van het stappenplan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht ook beperking kent van het recht te worden gehoord. De individuele beperkingen, zoals neergelegd in de artikelen 4:8 en 4:11 van de Awb zijn, indien aan de voorwaarden van de beperkingen wordt voldaan, aan te merken als gerechtvaardigde beperkingen. De categorale beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb voor voorgenomen financiële besluiten is te algemeen en sluit in beginsel alle fiscale besluiten uit. Deze beperking kan daardoor niet worden gezien als een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Categorale beperkingen zijn onder omstandigheden mogelijk, maar artikel 4:12, eerste lid, van de Awb omvat een te grote hoeveelheid zaken en compenseert ook niet. De beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb vertoont weinig tot geen overeenkomsten met de vier categorale

beperkingen die wel mogelijk zijn. De beperking van het recht op (inzage in) de stukken, zoals neergelegd in artikel 8:29 van de Awb, is in overeenstemming met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan beperking van het recht op (inzage in) de stukken. Bij het geheim houden van stukken door een bestuursorgaan kunnen problemen ontstaan, omdat op het moment dat getoetst wordt of deze geheimhouding gerechtvaardigd is en een eventuele schending wordt geconstateerd, de schending in de meeste gevallen niet meer ongedaan kan worden gemaakt.

Het onderzoek van de vijfde stap van het stappenplan laat zien dat naast het gevolg van (partiële) vernietiging van het bezwarende besluit lidstaten aan een schending van het kenbaarmakingsbeginsel andere rechtsgevolgen kunnen verbinden dan de vernietiging van een bezwarend besluit. Hierbij kan in bepaalde gevallen worden gedacht aan het terugwijzen naar de bezwaarfase, of aan het toekennen van een schadevergoeding of (integrale) proceskosten.

HOOFDSTUK 9

Beantwoording onderzoeksvraag

De aanleiding voor het schrijven van dit proefschrift vormt de discussie die in Nederland wordt gevoerd over de wijze waarop het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, en dan specifiek *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken alvorens een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* bij fiscale beslissingen moet worden toegepast (paragraaf 1.1). In deze discussie komt duidelijk naar voren dat Het Hof van Justitie een andere weg is ingeslagen met betrekking tot het horen van de belanghebbenden dan de wetgever in het verleden in Nederland. Het horen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht staat primair ten dienste van de zorgvuldige feitenvergaring door het bestuursorgaan en in het Unierecht heeft het kenbaarmakingsbeginsel als primair doel de rechtsbescherming. Om antwoord te kunnen geven op de vraag op welke wijze in Nederlandse fiscale zaken moet worden omgegaan met het kenbaarmakingsbeginsel heb ik in dit proefschrift gewerkt met de volgende onderzoeksvraag (paragraaf 1.3):

> ***In hoeverre voldoet het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met deze uitgangspunten en criteria?***

In dit hoofdstuk geef ik eerst een samenvatting van de belangrijkste bevindingen van het onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 9.1). Vervolgens beantwoord ik in paragraaf 9.2 het eerste deel van de onderzoeksvraag: in hoeverre voldoet het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Daarbij zal zichtbaar worden dat er veel overeenkomsten zijn gevonden en een (kleiner) aantal belangrijke verschillen. Met een overzicht van de overeenkomsten en verschillen zal ik aan de hand van het ontwikkelde stappenplan het tweede deel van de onderzoeksvraag beantwoorden (paragraaf 9.3):

Op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt?

Ik sluit af met een aantal aanbevelingen die een oplossing bieden voor de geconstateerde verschillen voor zover die tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel kunnen leiden.

9.1 Samenvatting van de hoofdstukken 2 tot en met 7

Het kenbaarmakingsbeginsel is een Unierechtelijk beginsel dat onderdeel is van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (paragraaf 1.2). Het beginsel houdt in dat een belanghebbende (de adressaat) het recht heeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Het doel van dit beginsel is met

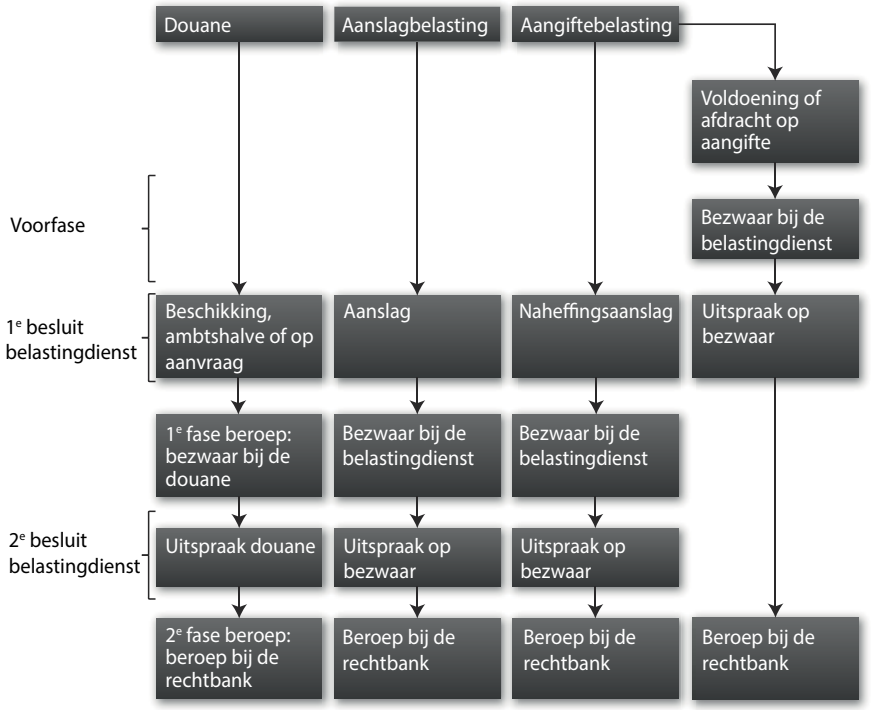
name de verzekering van de effectieve bescherming van de belanghebbende (paragraaf 3.6). Het kenbaarmakingsbeginsel stelt de belanghebbende in staat een vergissing van een bestuursorgaan te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het voorgenomen besluit (wel) wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten (paragrafen 1.2 en 3.6). Het kenbaarmakingsbeginsel kan worden gezien als een optimaliseringsvereiste (paragraaf 3.3). Dat wil zeggen dat het beginsel zo veel mogelijk zijn gelding moet hebben, maar dat het niet absoluut is. Bij het gebruik van het kenbaarmakingsbeginsel zal rekening moeten worden gehouden met het feit dat het gebruik van beginselen niet onomstreden is vanwege de onvergelijkbaarheid van beginselen en het probleem van vaagheid (paragraaf 3.5). Hierdoor is het niet mogelijk het gewicht van concurrerende beginselen nauwkeurig te bepalen. Bij het wegen van concurrerende beginselen is het daardoor niet mogelijk een fijnmazig weegsysteem te ontwikkelen. Het grove triadische systeem van Alexy past hier wel in (paragraaf 6.5.3.a). Het gebruik van beginselen, dus ook het gebruik van het kenbaarmakingsbeginsel, kent drie uitgangspunten (paragraaf 3.4): beginselen hebben een begingewicht, rechtsvormers en rechtstoepassers hebben een motiveringsplicht en zij moeten consistent zijn bij het toepassen van beginselen. Hoe groter het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel, hoe groter het gewicht moet zijn van het voldoen aan het concurrerende beginsel om het kenbaarmakingsbeginsel te kunnen beperken. Factoren die van invloed kunnen zijn op het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel, spelen een rol bij de beantwoording van de vraag wanneer een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan zijn. De twee andere uitgangspunten van het werken met beginselen (motiveringsplicht en consistente toepassing) zorgen ervoor dat bij het toepassen van een beginsel na elke toepassing meer duidelijkheid ontstaat over de vraag wanneer een beginsel al dan niet kan worden beperkt. Daarmee kan een omstandighedencatalogus worden opgesteld en kunnen voorrangsregels worden geformuleerd (paragraaf 6.6.4).

Unierechtelijke beginselen hebben alleen rechtstreekse werking als met de nationale wet- en regelgeving het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (hoofdstuk 4). Wanneer sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht is niet altijd duidelijk. Het is mogelijk dat een zaak zich geheel binnen één lidstaat afspeelt en toch het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (paragraaf 4.5). Een grensoverschrijdend element betekent op zichzelf nog niet dat sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Als hulpmiddel voor het vaststellen of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht kan een drietal vragen worden gesteld (paragraaf 4.7). Deze vragen zijn: 1) Beoogt de lidstaat met de nationale regeling de uitvoering van een Unierechtelijke bepaling? 2) Wat is de aard van de nationale bepaling? En 3) Streeft de nationale bepaling niet andere doelstellingen na dan die waarop het Unierecht ziet?

Indien het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, bepaalt het kenbaarmakingsbeginsel dat eenieder het recht heeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Het kenbaarmakingsbeginsel ziet alleen op de adressaten van deze voorgenomen overheidsbesluiten (paragraaf 5.1). Hieronder vallen geen derde-belanghebbenden. 'Eenieder' kan zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon zijn. Het maakt daarbij niet uit of een rechtspersoon gelieerd is aan de overheid. Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op alle voorgenomen nadelige beslissingen van

bestuursorganen (ook voorgenomen bezwarende besluiten genoemd) (paragraaf 5.2) en kent een materieel besluitenbegrip. Dat heeft tot gevolg dat de vorm van het voorgenomen bezwarende besluit niet van belang is. Het bestuursorgaan heeft eerst in de fase van het voornemen de verplichting een adressaat de gelegenheid te geven een standpunt kenbaar te maken (paragraaf 5.3). Deze verplichting is er nog niet in de onderzoeksfase. Het kenbaarmakingsbeginsel is niet meer aan de orde wanneer een bestuursorgaan een besluit heeft genomen of indien de belanghebbende in een eerder stadium van zijn recht afziet.

Het kenbaarmakingsbeginsel ziet nadrukkelijk op de verhouding belanghebbende – bestuursorgaan in de fase van het voornemen van het nemen van een besluit. Het gevolg is dat het kenbaarmakingsbeginsel in procedures die zien op het maken van bezwaar tegen de voldoening of afdracht op aangifte, van toepassing is op wat in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is gedefinieerd als de bezwaarfase. De uitspraak op bezwaar is in die procedures immers de eerst mogelijk nadelige beslissing die de belastingdienst neemt (paragraaf 2.3). De voorfase vanuit Unierechtelijk perspectief toegepast op het Nederlandse fiscale bestuursrecht ziet er als volgt uit:



Figuur 26

Zowel het horen in de fase van het voornemen als in de bezwaarfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is, gelet op vorenstaand schema, relevant voor het beantwoorden van de onderzoeksvraag.

Het kenbaarmakingsbeginsel geeft de belanghebbende in de voorfase, vanaf de fase van het voornemen (paragraaf 5.4), de volgende rechten:

1. recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren;
2. op verzoek recht op (inzage in) de stukken;
3. recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging; en
4. recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren.

Het recht op informatie houdt in dat het bestuursorgaan mededeling moet doen van de voornaamste in aanmerking genomen elementen (punten van bezwaar) en de kwalificatie daarvan door het bestuursorgaan, en ook moet aangeven op welke bewijsmiddelen dit is gebaseerd (paragraaf 5.4.1). Het recht op (inzage in) de stukken maakt dat een bestuursorgaan op verzoek van de belanghebbende inzage moet geven in alle documenten van het dossier die voor de verdediging relevant kunnen zijn (paragraaf 5.4.2). Als het bestuursorgaan dergelijke stukken geheim wil houden, is sprake van het beperken van het recht op (inzage in) de stukken. De lengte van de termijn die een belanghebbende moet krijgen ter voorbereiding van de verdediging is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van een specifiek geval (paragraaf 5.4.3). Ten slotte dient de belanghebbende zijn standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren (paragraaf 5.4.4). Het bestuursorgaan mag beslissen of dit schriftelijk of mondeling kan. Als de belanghebbende alle deelaspecten heeft kunnen vervullen, heeft hij een standpunt *naar behoren en effectief* kenbaar kunnen maken.

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is in drie artikelen van het Handvest gecodificeerd (artikelen 41, 47 en 48 van het Handvest) (paragraaf 5.5). Artikel 41 van het Handvest bevat wel het kenbaarmakingsbeginsel, maar dit artikel ziet alleen op instellingen, organen en instanties van de Unie (paragraaf 5.5.1.a). Het kenbaarmakingsbeginsel is voor fiscale sancties gecodificeerd in artikel 47 van het Handvest (paragraaf 5.5.1.b). Als de Nederlandse belastingdienst een voornemen heeft tot het opleggen van een fiscale sanctie is het geschreven kenbaarmakingsbeginsel van toepassing (uiteraard alleen voor zover het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht). Artikel 48 van het Handvest ziet op de rechten van de verdediging in de beroepsfase en omvat daarmee niet het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 5.5.1.c). Voor douanezaken is het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd in het DWU (paragrafen 2.2.1, 2.2.2 en 5.5.3). Indien geen sprake is van een fiscale sanctie of van een douanerecht kan een belanghebbende ten aanzien van andere fiscale voorgenomen bezwarende besluiten waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht een beroep doen op het *on*geschreven kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel kent daarmee in fiscale zaken drie verschijningsvormen: het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel, het kenbaarmakingsbeginsel als recht in de zin van het Handvest en het kenbaarmakingsbeginsel als rechtsregel in het DWU. De rechten die het kenbaarmakingsbeginsel een belanghebbende biedt, zijn voor alle verschijningsvormen gelijk (paragraaf 5.5.4). Dat wil zeggen dat het Unierecht bij alle drie de verschijningsvormen het minimale beschermingsniveau bepaalt van het kenbaarmakingsbeginsel. Het staat de lidstaten vrij meer bescherming te bieden. Daarbij kan worden gedacht aan het al eerder dan in de fase van het voornemen de belanghebbende te betrekken bij een misschien nog zeer vaag voornemen, de belanghebbende ook zonder verzoek standaard de relevante stukken te verstrekken of de belanghebbende de mogelijkheid te geven het standpunt mondeling te geven.Voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel is de verschijningsvorm wel relevant (paragraaf 5.5.4).

De uitoefening van het kenbaarmakingsbeginsel kan aan beperkingen worden onderworpen, mits die beperkingen daadwerkelijk beantwoorden aan doeleinden van algemeen belang en het door dergelijke beperkingen nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduldbare ingreep waardoor de beschermde rechten in de kern worden aangetast (paragraaf 6.1). Voor het beperken van het geschreven kenbaarmakingsbeginsel (Handvest en DWU) geldt een aanvullende eis dat een beperking bij wet moet zijn gesteld. Dat een beperking bij wet moet zijn gesteld, betekent dat de maatregel als zodanig een wettelijke basis moet hebben en dat die wet voldoende toegankelijk, voorzienbaar en precies dient te zijn (paragraaf 6.2). Hierbij is niet vereist dat de beperkende maatregel als een beperking van een beginsel wordt gepresenteerd. Wel dient de tekst zo duidelijk te zijn dat daarmee de reikwijdte van de beperking van een beginsel voorzienbaar en duidelijk is.

Dat een beperking de wezenlijke inhoud van het verdedigingsbeginsel moet eerbiedigen, houdt kortweg in dat de beperking niet zover mag strekken dat feitelijk het kenbaarmakingsbeginsel daarmee een 'dode letter' is geworden (paragraaf 6.3).

Voorts moet met de beperking een algemeen belang worden nagestreefd (paragraaf 6.4). Voor fiscale zaken komen vooral de volgende algemene belangen naar voren: inning van de eigen middelen van de Europese Unie, een doeltreffend optreden van de douaneautoriteiten, gevaar voor de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dier of plant, het milieu of de consument en het bestrijden van fraude en misbruik.

Ten slotte moet een maatregel die een beginsel beperkt, aan het evenredigheidsbeginsel voldoen, dat wil zeggen dat de maatregel geschikt en noodzakelijk moet zijn en moet voldoen aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* (paragraaf 6.5). Een maatregel moet geschikt zijn het doel te bereiken (paragraaf 6.5.1). Het is aan het bestuursorgaan aannemelijk te maken dat hiervan sprake is. Aan deze voorwaarde voldoet een beperkende maatregel over het algemeen al snel. Daarnaast moet de maatregel noodzakelijk zijn (paragraaf 6.5.2). Hierbij wordt getoetst of de minst ingrijpende maatregel is gekozen. Ten slotte wordt aangekomen bij de eis van evenredigheid *stricto sensu* (paragraaf 6.5.3). Evenredigheid *stricto sensu* houdt in dat een beperkende maatregel alleen mag wanneer het doel, dat wordt vertegenwoordigd door het concurrerende beginsel dat met de maatregel wordt gediend, de negatieve beperkende gevolgen voor één of meer andere beginselen kan rechtvaardigen.

De toets of wordt voldaan aan de evenredigheid *stricto sensu* bestaat, zo laat Alexy's Law of Balancing zien, uit drie stappen: 1) het gemotiveerd vaststellen van het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel, 2) het gemotiveerd vaststellen van het gewicht om te voldoen aan het concurrerende beginsel en 3) het vaststellen of het belang te voldoen aan het concurrerende beginsel het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel rechtvaardigt (paragraaf 6.5.3.a). Bij een gelijk gewicht van de concurrerende beginselen mag een beginsel worden beperkt. Het beperken van beginselen kan per lidstaat verschillen. Bovendien kan het begingewicht van een beginsel in de tijd veranderen. De jurisprudentie van het Hof van Justitie op het punt van het evenredigheidsbeginsel van na de invoering van het Handvest, is zeer casuïstisch (paragraaf 6.5.3.a.1). Alhoewel per zaak de motivering duidelijk aangeeft hoe de weging uitvalt, worden in een aantal arresten niet alle drie de stappen van de Law of Balancing weergegeven. In een aantal gevallen levert dit een conclusie op die uit de motivering voortvloeit en in een aantal andere gevallen niet. Hierdoor is de voorspellende

waarde van deze arresten beperkt. Wel is duidelijk dat de reikwijdte van de beperkende maatregel van groot belang is bij een weging tussen concurrerende beginselen.

Het gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel wordt bepaald door enerzijds de mate waarin het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt en anderzijds door het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 6.6.1). Het begingewicht van het kenbaarmakingsbeginsel wordt in fiscale zaken bepaald door de asymmetrische rechtsbetrekking, de ongelijkheid van partijen, de eenzijdige ingrepen door de belastingdienst, de veelheid aan wijzigingen in het belastingrecht, de discretionaire bevoegdheid, mogelijke sancties en omkering en verzwaring van de bewijslast (paragrafen 6.6.1.a en 6.6.1.b). De uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel mogen op zichzelf geen rol spelen bij de afweging (paragraaf 6.6.1.c).

Het gewicht te voldoen aan het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel wordt enerzijds bepaald door het begingewicht van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel, welk begingewicht samenhangt met het doel van het met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginsel (staatsveiligheid en volksgezondheid, bestrijding fraude en misbruik, spoedeisendheid en administratieve efficiëntie) en anderzijds met de vormgeving van de beperkende maatregel (duur, efficiëntie, reikwijdte en kosten voor derden van de beperkende maatregel). Ten aanzien van de reikwijdte van de beperkende maatregel is zichtbaar dat individuele beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel niet snel in strijd zullen zijn met het Unierecht. Categorale beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel zijn wel snel in strijd met het Unierecht, maar zijn onder omstandigheden mogelijk. De omstandighedencatalogus voor het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken ziet er als volgt uit (paragraaf 6.6.4):

Omstandigheid	**Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarheidsbeginsel**	**Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel**	**Opmerkingen**
Een asymmetrische rechtsbetrekking en ongelijkheid van partijen (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Eenzijdige ingreep (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Positie belastingdienst als direct belanghebbende (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Veelheid aan wijzigingen (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.

Omstandigheid	**Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarheidsbeginsel**	**Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel**	**Opmerkingen**
Discretionaire bevoegdheid (paragraaf 6.6.1.a)	Verzwarend	N.v.t.	Hoe meer discretionaire bevoegdheden, hoe groter het effect.
Sancties en andere fiscaal juridisch zware gevolgen van een beslissing (paragraaf 6.6.1.b)	Verzwarend	N.v.t.	Het effect zal bij een voornemen tot het opleggen van een vergrijpboete groter zijn dan bij een verzuimboete.
Omkering en verzwaring bewijslast (paragraaf 6.6.1.b)	Verzwarend	N.v.t.	N.v.t.
Uitvoeringskosten van het kenbaarheids-beginsel (paragraaf 6.6.1.c)	Verlichtend	Verzwarend	Het enkele argument van uitvoeringskosten kunnen het kenbaarmakingsbeginsel niet beperken.
Staatsveiligheid en volksgezondheid (paragraaf 6.6.2.a)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid lijkt alleen in het douanerecht bij fiscale zaken een rol te kunnen spelen.
Bestrijding van fraude en misbruik (paragraaf 6.6.2.b)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid wordt voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken veelvuldig aangehaald.
Spoedeisendheid (paragraaf 6.6.2.c)	N.v.t.	Verzwarend	De spoedeisendheid mag niet aan het bestuursorgaan zijn toe te rekenen.
Administratieve efficiëntie (paragraaf 6.6.2.d)	N.v.t.	Verzwarend	Deze omstandigheid wordt voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken veelvuldig aangehaald. Vooral in combinatie met de uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel en het feit dat ten aanzien van bepaalde bezwarende besluiten slechts een klein percentage bezwaar maakt, kan betekenen dat een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan zijn.

Omstandigheid	**Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarheidsbeginsel**	**Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel**	**Opmerkingen**
Toenemende duur van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.e)	N.v.t.	Verlichtend	N.v.t.
Toenemende efficiëntie van de maatregel (paragraaf 6.6.2.f)	N.v.t.	Verzwarend	Bij een efficiëntie van nihil wordt niet voldaan aan het vereiste van geschiktheid.
Toenemende reikwijdte van de beperkende maatregel (paragraaf 6.6.2.g, 6.6.3.a, 6.6.3.b en 6.6.3.d)	N.v.t.	Verlichtend	Categorale beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel voor een beperkte groep voorgenomen bezwarende besluiten is mogelijk als: 1) de rechtsgevolgen – indien tegen het bezwarende beluit wordt opgekomen – buiten werking worden gesteld en een normale procedure wordt gestart die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.2.g);
			2) een besluit waarbij het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt, wordt gevolgd door een later besluit waarbij het rechtsgevolg van het eerste besluit pas feitelijk merkbaar is en ten aanzien van dat latere besluit een procedure wordt gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.3.a);

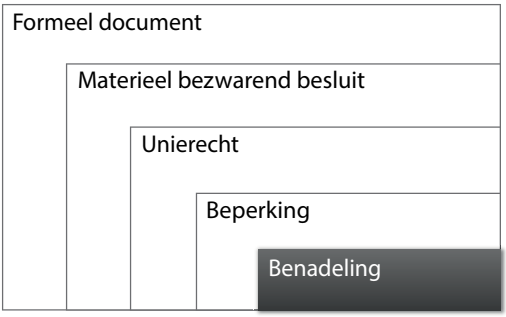
Omstandigheid	**Invloed op het gewicht van de inbreuk op het kenbaarheidsbeginsel**	**Invloed op het gewicht van het concurrerende beginsel**	**Opmerkingen**
			3) sprake is van een gebonden beschikking en de belanghebbende nimmer over voor het nemen van die beschikking relevante informatie kan beschikken (paragraaf 6.6.3.b); of 4) ten aanzien van een bezwarend besluit een procedure is gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en het opvolgend bezwarend besluit ten aanzien waarvan het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt alleen ziet op de uitvoering van het eerdere besluit (paragraaf 6.6.3.d).
De kosten van de beperkende maatregel voor een derde (paragraaf 6.6.2.h)	N.v.t.	Verlichtend	Deze omstandigheid lijkt in het belastingrecht van weinig betekenis.

Tabel 5

De omstandighedencatalogus kan worden gebruikt om te voorspellen wanneer een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel al dan niet gerechtvaardigd zal zijn. Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel is *nooit* gerechtvaardigd als een belanghebbende niet de mogelijkheid heeft op te komen tegen het bezwarende besluit en onder bepaalde omstandigheden uitstel van betaling kan krijgen (negatieve voorrangsregel) (paragraaf 6.6.2.g).

Als een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel niet gerechtvaardigd is, wordt het kenbaarmakingsbeginsel geschonden. Het Unierecht regelt de gevolgen van een dergelijke schending niet, zodat de lidstaten op dit punt procedurele autonomie hebben (paragraaf 7.1). De lidstaten moeten daarbij wel het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht nemen. Dat wil zeggen dat bij het ontbreken van een Unieregeling, de nationale regels die gelden voor besluiten waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, niet ongunstiger mogen zijn dan die voor soortgelijke nationale besluiten en de nationale procedureregels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. Daarnaast heeft het Hof van Justitie bepaald dat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel *alleen* tot vernietiging van het

bezwarende besluit kan leiden indien de procedure zonder die schending een andere afloop had kunnen hebben (het 'andere afloop'-criterium) (paragraaf 7.3). Een vernietiging kan ook een partiële vernietiging zijn (paragraaf 7.2). Het kenbaarmakingsbeginsel kan immers alleen het materiële besluit vernietigen en dan alleen voor zover met dat besluit het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Voorts ziet een vernietiging alleen op dat (zelfstandig) deel van een besluit waarvoor het kenbaarmakingsbeginsel is beperkt en waarvoor wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. De reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel ten aanzien van een formeel besluit kan worden benaderd vanuit het 'hokjesmodel' (paragrafen 5.2, 6.1 en 7.2):



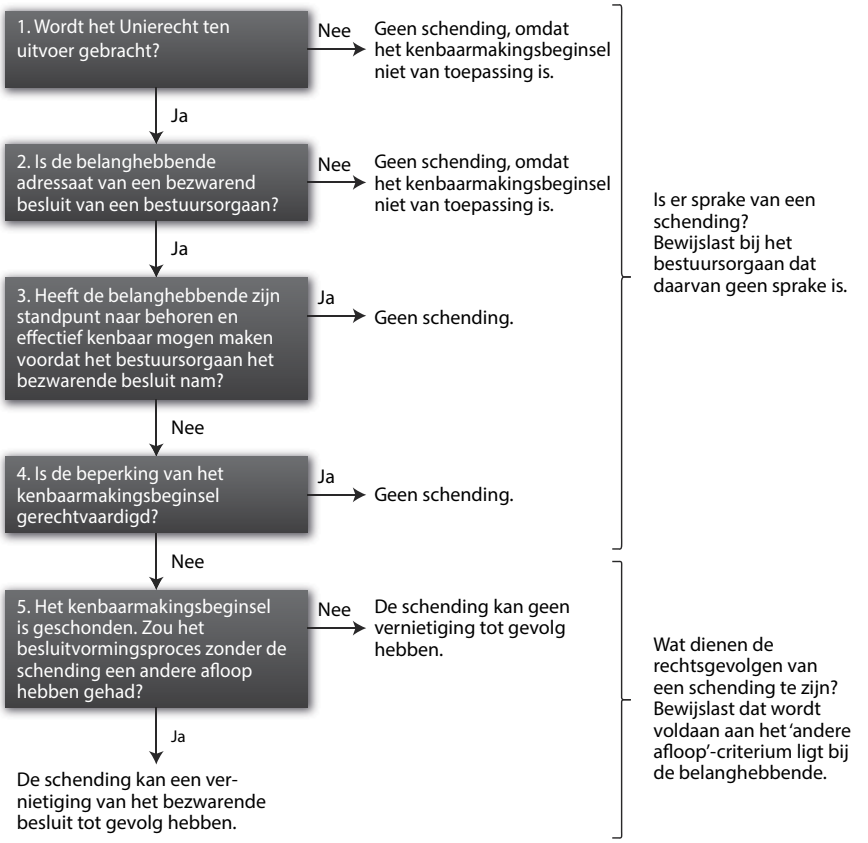
Figuur 27

Het hokjesmodel maakt zichtbaar dat het gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel door de mogelijkheid van het partieel vernietigen van een bezwarend besluit in evenwicht kan zijn met de geconstateerde schending. De mogelijkheid een bezwarend besluit partieel te vernietigen, is in Nederland voor fiscale besluiten niet of nauwelijks toegepast.[1] De gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel zijn daardoor in een aantal Nederlandse fiscale zaken groter dan die schending. Het is belangrijk dat de mogelijkheid van het partieel vernietigen van een fiscaal besluit meer aandacht krijgt. Bovendien biedt de procedurele autonomie mijns inziens de lidstaten ruimte andere rechtsgevolgen dan een (partiële) vernietiging te verbinden aan een gedeeltelijke schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.6.2). Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld de toekenning van een proceskostenvergoeding. Voor een procedure betreffende een bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte zou een terugwijzing naar de bezwaarfase een schending ongedaan kunnen maken. Deze gevolgen zijn ook mogelijk als niet wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium.

Voor een niet gerechtvaardigde beperking van het recht op (inzage in) de stukken vult het Hof van Justitie het 'andere afloop'-criterium op een specifieke wijze in. Aan dit criterium wordt voldaan als eerst de belastende stukken worden weggedacht en dan de belanghebbende aannemelijk maakt dat onder die omstandigheden de zaak een andere afloop zou kunnen hebben gehad (paragraaf 7.4). Bij ontlastende stukken is voldoende dat de belanghebbende de stukken voor het verweer had kunnen gebruiken.

1 De enige uitspraak waarin besproken wordt dat de mogelijkheid bestaat een besluit partieel te vernietigen is: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, ECLI:NL:RBZWB:2018:429, r.o. 4.16.

Het onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel heeft geleid tot het volgende stappenplan om te kunnen toetsen of sprake is van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel en zo ja, welke gevolgen aan een schending kunnen worden verbonden (paragrafen 4.9, 5.6, 6.1, 6.7 en 7.5):



Figuur 28

Dit stappenplan gebruik ik in paragraaf 9.3 als structurerend instrument voor het beantwoorden van het tweede deel van de onderzoeksvraag. Alvorens dit te doen, zal ik eerst in paragraaf 9.2 aan de hand van de opgedane kennis over het Unierecht en het kenbaarmakingsbeginsel (zoals verwoord in de hoofdstukken 2 tot en met 7 en samengevat in paragraaf 9.1) het eerste deel van de onderzoeksvraag beantwoorden.

9.2 Beantwoording van het eerste deel van de onderzoeksvraag

In deze paragraaf beantwoord ik het eerste deel van de onderzoeksvraag: in hoeverre voldoet het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt? Om deze vraag te kunnen beantwoorden, heb ik de verworven kennis over het kenbaarmakingsbeginsel (hoofdstuk 2 tot en met 7) naast het

Nederlandse (fiscale) bestuursrecht gelegd (hoofdstuk 8). Daarmee zijn de overeenkomsten en verschillen in kaart gebracht (hoofdstuk 8). Deze overeenkomsten en verschillen vat ik in deze paragraaf samen waarmee het eerste deel van de onderzoeksvraag is beantwoord. Voor een uitgebreide onderbouwing van het antwoord verwijs ik steeds naar de relevante paragrafen van dit proefschrift. Bij het beantwoorden van de eerste onderzoeksvraag ga ik ervan uit dat de eerste vraag van het stappenplan positief is beantwoord, dat wil zeggen dat Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Het antwoord is niet in alle gevallen eenvoudig te geven (paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.6). Hierop kom ik in paragraaf 9.3 terug. In paragraaf 9.2.1 zal ik de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht houden naast de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. In paragraaf 9.2.2 houd ik het hoorrecht en het beperken daarvan in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht tegen de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. Hierbij behandel ik de Awb (paragraaf 9.2.2.a), de zware procedure voor vergrijpboeten (paragraaf 9.2.2.b) en de invordering (paragraaf 9.2.2.c) los van elkaar. In paragraaf 9.2.3 trek ik mijn conclusies uit de beantwoording van het eerste deel van de onderzoeksvraag.

9.2.1 De subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel

De subjectieve reikwijdte van het hoorrecht in de Awb is in overeenstemming met de subjectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.1 en 8.3.1). Zowel rechtspersonen als natuurlijke personen kunnen gebruikmaken van het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken. De gelieerdheid van een rechtspersoon aan de overheid is daarbij geen belemmering. In Nederlandse fiscale zaken komt het bijvoorbeeld met enige regelmaat voor dat een gemeente procedeert tegen de belastingdienst.

Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op voorgenomen handelingen van de belastingdienst, die de adressaat rechtstreeks en onmiddellijk raken en die de adressaat aanmerkelijk benadelen (paragraaf 5.2). Het gaat daarbij om alle nadelige voorgenomen beslissingen van een bestuursorgaan. Hieronder vallen ook niet-schriftelijke voorgenomen besluiten en afwijzingen van aanvragen (indien nadelig). De Awb kent een andere objectieve reikwijdte dan het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.3.2.a). In de Awb wordt het hoorrecht alleen gegeven aan adressaten van voorgenomen *schriftelijke besluiten*. Voor zover het hoorrecht voor voorgenomen schriftelijke besluiten is neergelegd in de artikelen 4:7, eerste lid, en 4:8 van de Awb bevatten deze artikelen een beperktere hoorplicht in de voorfase dan het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2.d). Slechts indien het bestuursorgaan wil afwijken van door de aanvrager verstrekte gegevens of als de belanghebbende naar verwachting bedenkingen zal hebben tegen de beschikking en deze beschikking op gegevens wordt gebaseerd die niet van de belanghebbende zelf komen, bevatten de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een hoorplicht. Het kenbaarmakingsbeginsel geeft een adressaat echter ook de mogelijkheid het standpunt in de fase van het voornemen kenbaar te maken als de gegevens bekend en duidelijk zijn, bijvoorbeeld vanwege een verschillende juridische interpretatie of bijvoorbeeld bijzondere privéomstandigheden. De beperktere reikwijdte van het hoorrecht in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb laat zien dat het hoorrecht in de Awb in de voorfase bedoeld is voor feitenvergaring. Het kenbaarmakingsbeginsel ziet echter primair op rechtsbescherming.

De in artikel 4:7, tweede lid, van de Awb neergelegde beperking van het hoorrecht – als sprake is van een afwijking van de aanvraag die slechts van geringe betekenis voor de aanvrager kan zijn – is in overeenstemming met de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.3.2.e). Het kenbaarmakingsbeginsel is immers alleen van toepassing als de adressaat door de beslissing *aanmerkelijk* wordt geschaad (paragraaf 5.2). Daarvan is bij een afwijking van geringe betekenis geen sprake. De uitzondering op de motiveringsplicht, zoals neergelegd in artikel 3:48 van de Awb, kan ook niet leiden tot schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.3.2.e). De motivering kan achterwege blijven als redelijkerwijs kan worden aangenomen dat de belanghebbende daaraan geen behoefte heeft. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij een toewijzing van een aanvraag. Dan is geen sprake van een voorgenomen bezwarend besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel ziet.

Voor zover in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een hoorrecht is neergelegd voor de voorfase, is de temporele reikwijdte van deze artikelen in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.3). Dit geldt ook voor de procedure voor de vergrijpboeten en het hoorrecht, zoals neergelegd in artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb. De uitzondering op het hoorrecht, zoals neergelegd in artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb, waarbij een bestuursorgaan van het horen kan afzien indien de belanghebbende daaraan geen behoefte heeft, is in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.2.e). Het kenbaarmakingsbeginsel is immers een recht waarvan een belanghebbende kan afzien.

Schematisch kunnen de geconstateerde overeenkomsten en verschillen tussen de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel als volgt worden weergegeven:

	Overeenkomsten	**Verschillen**
Subjectieve reikwijdte	De subjectieve reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is in overeenstemming met de subjectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.1 en 8.3.1).	N.v.t.

	Overeenkomsten	**Verschillen**
Objectieve reikwijdte	N.v.t.	De bezwaarfase in Nederlandse fiscale procedures bij voldoening of afdracht op aangifte wordt vanuit Unierechtelijke perspectief geduid als de fase voordat het bestuursorgaan een besluit neemt. De Nederlandse bezwaarfase ten aanzien van de andere fiscale procedures wordt vanuit Unierechtelijk perspectief geduid als de eerste fase van beroep. De fase van beroep, hoger beroep en cassatie wordt in het Unierecht de fase van beroep genoemd.
	Voor voorgenomen schriftelijke besluiten is een hoorrecht neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb (paragrafen 5.2 en 8.3.2.a).	Voor niet-schriftelijke voorgenomen beslissingen is de objectieve reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht niet in overeenstemming met de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2). De objectieve reikwijdte van het hoorrecht, zoals neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, heeft een beperktere objectieve reikwijdte dan de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel voor voorgenomen schriftelijke besluiten (paragrafen 5.2 en 8.3.2.d).
	De uitzondering van het hoorrecht zoals neergelegd in artikel 4:7, tweede lid, van de Awb is in overeenstemming met de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2.e)	N.v.t.

	Overeenkomsten	**Verschillen**
	De uitzondering op de motiveringsplicht, zoals neergelegd in artikel 3:48 van de Awb, is in overeenstemming met de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.2 en 8.3.2.e)	N.v.t.
Temporele reikwijdte	De temporele reikwijdte is, voor zover het hoorrecht is geregeld in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb en in artikel 7:2 van de Awb,in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.3).	N.v.t.
	De uitzondering op het hoorrecht, zoals neergelegd in artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb, is in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragrafen 5.3 en 8.3.2.e).	N.v.t.

Tabel 6

9.2.2 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel

In de vorige paragraaf zijn de overeenkomsten en verschillen tussen de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel in kaart gebracht. In deze paragraaf onderzoek ik de overeenkomsten en verschillen in materiële reikwijdte. Het kenbaarmakingsbeginsel geeft de belanghebbende in de voorfase, vanaf de fase van het voornemen, de volgende rechten:

1. recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren;
2. op verzoek recht op (inzage in) de stukken;
3. recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging; en
4. recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren.

Onderzocht wordt in hoeverre de vier verschillende deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel zijn neergelegd in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Hierbij behandel ik de Awb, de zware procedure voor vergrijpboeten en de invordering steeds los van elkaar.

9.2.2.a Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb

Het recht op informatie
Het eerste deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel houdt in dat de belanghebbende recht heeft op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren (de punten van bezwaar) (paragraaf 5.4.1). Met kennis hiervan kan een belanghebbende beslissen of hij baat erbij zou kunnen hebben het bezwarende besluit ter toetsing voor te leggen aan de bevoegde rechter. Het aspect 'recht op informatie' houdt ook de verplichting in het bezwarende besluit te motiveren.

Een recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren is in de Awb niet geregeld (paragraaf 8.4.1). Het motiveren van besluiten is voor het primaire besluit geregeld in de artikelen 3:46 tot en met 3:49 van de Awb en voor de uitspraak op bezwaar in artikel 7:12 van de Awb (paragraaf 8.4.1). Deze motiveringsplicht is in overeenstemming met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan het motiveren van het bezwarende besluit van het bestuursorgaan. Artikel 3:48 van de Awb kent twee uitzonderingen op de motiveringsplicht (paragraaf 8.4.1). Het primaire besluit behoeft niet te worden gemotiveerd indien het besluit niet bezwarend is en als het al is gemotiveerd. Deze twee beperkingen zijn geen beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel is immers niet van toepassing als het besluit niet bezwarend is. Aan het motiveringsaspect van het kenbaarmakingsbeginsel wordt voldaan als het op andere wijze is gemotiveerd, bijvoorbeeld omdat de motivering al in een rapport boekenonderzoek is gegeven. Schematisch ziet de opsomming van voormelde overeenkomsten en verschillen er als volgt uit:

Overeenkomsten	**Verschillen**	**Beperking**	**Gerechtvaardigd?**
Het motiveren van besluiten is voor het primaire besluit geregeld in de artikelen 3:46 tot en met 3:49 van de Awb en voor de uitspraak op bezwaar in artikel 7:12 van de Awb (paragraaf 8.4.1).	Het recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren wordt – behoudens de motiveringsplicht – in de Awb niet geregeld (paragraaf 8.4.1).	Artikel 3:48 van de Awb kent twee uitzonderingen op de motiveringsplicht, maar dat zijn geen beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.1). Het gaat om situaties waarbij al op andere wijze aan de motiveringsplicht is voldaan of om situaties waarbij het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing is.	N.v.t.

Tabel 7

Recht op (inzage in) de stukken
Het tweede deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op (inzage in) de stukken (paragraaf 5.4.2). Net als bij het deelaspect 'het recht op informatie' geldt voor dit deelaspect dat het ten dienste staat van het kenbaarmakingsbeginsel. Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken stelt niets voor als de belanghebbende geen toegang heeft tot de informatie waarover het bestuursorgaan, dat een bezwarend besluit wil nemen, beschikt.

De Awb regelt geen recht op (inzage in) de stukken in de voorfase. De Awb regelt dit wel voor de bezwaarfase (paragraaf 8.4.2). Daarbij is het recht op (inzage in) de stukken gekoppeld aan het mogelijke hoorgesprek in de bezwaarfase (paragrafen 8.4.2 en 8.5.1). Deze koppeling kan tot problemen leiden als een belanghebbende geen behoefte heeft aan een hoorgesprek en niet weet dat hij daarmee ook het recht op (inzage in) de stukken opgeeft. Dan kan het op verzoek niet verstrekken van de stukken in de bezwaarfase leiden tot een niet gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. De reikwijdte van het recht op (inzage in) de stukken, dat wil zeggen op welke stukken de belanghebbende volgens de Awb recht heeft, is wel in overeenstemming met de reikwijdte van dit deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.2).

De Awb regelt in de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb een beperking van het recht op (inzage in) de stukken. De toets die hierbij moet worden aangelegd, is ten gunste van de belanghebbende strenger dan de toets die voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel moet worden aangelegd (paragraaf 8.5.1). De belangen die worden gediend met het beperken van de inzage in de stukken, moeten zwaarder wegen dan het belang van inzage in de stukken. Vanuit het Unierecht zou beperken al mogelijk zijn als de met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende belangen van gelijk gewicht zijn (paragraaf 6.5.3.a). Een lidstaat mag meer bescherming bieden dan het Unierecht, zodat de in het kader van de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb te maken afweging niet in strijd is met het Unierecht.

Het moment waarop wordt getoetst of het recht op (inzage in) de stukken gerechtvaardigd is beperkt, kan tot problemen leiden. Als eerst bij de rechter een schending van het kenbaarmakingsbeginsel wordt geconstateerd, kan door het alsnog overleggen van de stukken de schending niet meer ongedaan worden gemaakt. De schending heeft immers plaatsgevonden in de fase voordat het bezwarende besluit werd genomen (paragrafen 5.4.2 en 8.5.1). Bij een bezwaar tegen een voldoening of afdracht op aangifte speelt het kenbaarmakingsbeginsel in de bezwaarfase. Een schending van het recht op (inzage in) de stukken kan dan ongedaan worden gemaakt door de zaak terug te wijzen naar de bezwaarfase. Schematisch zien de overeenkomsten en verschillen er als volgt uit:

Overeenkomsten	**Verschillen**	**Beperking**	**Gerechtvaardigd?**
N.v.t.	Een recht op (inzage in) de stukken is niet geregeld voor de voorfase (paragraaf 8.4.2).	N.v.t.	N.v.t.

Overeenkomsten	**Verschillen**	**Beperking**	**Gerechtvaardigd?**
Een recht op (inzage in) de stukken is voor de bezwaarfase geregeld in artikel 7:4 van de Awb. Het soort stukken waarop de belanghebbende recht heeft (artikelen 7:4, 8:29 en 8:42 van de Awb) is conform de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.2).	Het recht op (inzage in) de stukken is gekoppeld aan het hoorgesprek (paragraaf 8.4.2).	Het recht op (inzage in) de stukken is voor de bezwaarfase gekoppeld aan het hoorgesprek (paragrafen 8.4.2 en 8.5.1). Het recht op (inzage in) de stukken kan worden beperkt (artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb) (paragraaf 8.5.1).	De koppeling van het recht op (inzage in) de stukken aan de hoorprocedure kan tot een niet gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel leiden (paragraaf 8.5.1). Het toetsingsmoment (in de beroepsfase) of stukken terecht niet ter inzage zijn gegeven, kan ertoe leiden dat het kenbaarmakingsbeginsel niet gerechtvaardigd wordt beperkt (paragraaf 8.5.1).

Tabel 8

Het recht op tijd ter voorbereiding van de verdediging
Het derde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging (paragraaf 5.4.3). Dit recht vereist dat bestuursorganen de adressaten van voorgenomen bezwarende besluiten in staat stellen naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop het bestuursorgaan het bezwarende besluit wil baseren. Deze adressaten dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken. Of de termijn voldoende is, is afhankelijk van het belang van de te nemen besluiten voor de belanghebbende, de complexiteit van de zaak (procedure en wetgeving), het aantal personen dat het voorgenomen besluit kan raken, de overige in aanmerking te nemen publieke of particuliere belangen, de omvang van het dossier en de positie van de belanghebbende en diens kennis van de bevindingen van het bestuursorgaan.

Aangenomen wordt dat het recht op tijd ter voorbereiding van de verdediging voor de voorfase impliciet is geregeld in de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb (paragraaf 8.4.3). Voor de bezwaarfase is dit in overeenstemming met de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel geregeld (paragraaf 8.4.3). Voor dit deelaspect zijn geen verschillen gevonden.

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase
Om een standpunt *naar behoren en effectief* kenbaar te kunnen maken, heeft de belanghebbende allereerst recht op informatie, op verzoek recht op (inzage in) de stukken en vervolgens recht op tijd ter voorbereiding van de verdediging. Daarna kan de belanghebbende als vierde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel zijn standpunt kenbaar

maken; hij mag reageren (paragraaf 5.4.4). Voor een aantal bezwarende besluiten is dit geregeld in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, maar niet voor alle bezwarende besluiten (paragraaf 8.3.2d). In artikel 4:9 van de Awb is neergelegd dat een belanghebbende zijn standpunt mondeling of schriftelijk kenbaar mag maken (paragraaf 8.4.4.a). Daarmee wordt ten gunste van een belanghebbende afgeweken van de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Het kenbaarmakingsbeginsel houdt slechts in dat de belanghebbende een standpunt kenbaar moet kunnen maken. De vorm waarin dat gebeurt, is aan het bestuursorgaan.

In artikel 4:8 van de Awb is een beperking opgenomen van het daar geregelde recht het standpunt kenbaar te mogen maken. Van het horen kan worden afgezien, als de belanghebbende niet heeft voldaan aan een wettelijke verplichting gegevens te verstrekken. Deze beperking is, gelet op de beperkte objectieve reikwijdte van artikel 4:8 van de Awb, begrijpelijk en passend. Artikel 4:8 van de Awb ziet op het vergaren van feiten en gegevens. Het recht het standpunt kenbaar te mogen maken als deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel ziet echter op meer dan alleen het vergaren van de feiten, zodat de beperking van artikel 4:8 van de Awb kan leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.a).

In artikel 4:11 van de Awb zijn drie uitzonderingen opgenomen van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase (voor zowel artikel 4:7 als 4:8 van de Awb). De eerste uitzondering van artikel 4:11 van de Awb, inhoudende dat van het hoorrecht kan worden afgezien bij vereiste spoed, kan leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Het betreft een individuele toets waarbij het bestuursorgaan de vereiste spoed wel aannemelijk moet maken (paragraaf 8.5.2.b). De enkele aanwezigheid van wettelijke termijnen en het stilzitten van een bestuursorgaan is onvoldoende voor een gerechtvaardigde beperking (paragraaf 6.6.2.c). De tweede uitzondering, dat dit niet behoeft als de belanghebbende het standpunt al kenbaar heeft mogen maken, kan niet leiden tot een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, omdat aan de vereisten daarvan is voldaan (paragraaf 8.5.2.b). De derde uitzondering van artikel 4:11 van de Awb ziet op het geval waarin het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden bereikt als de belanghebbende daarvan niet reeds van tevoren in kennis wordt gesteld (paragraaf 8.5.2.b). Ook dit is een individuele toets die – indien aan de voorwaarden wordt voldaan – zal leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel.

De volgende relevante beperking van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase is neergelegd in artikel 4:12, eerste lid, van de Awb (paragraaf 8.5.2.c). Hierin is bepaald dat het bestuursorgaan de toepassing van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb achterwege kan laten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak als tegen die beschikking bezwaar kan worden gemaakt of administratief beroep kan worden ingesteld en de nadelige gevolgen na bezwaar of administratief beroep volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Deze beperking is categoraal van aard en beperkt het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase voor alle financiële besluiten, en daarmee voor nagenoeg alle fiscale besluiten. Hiermee wordt de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel niet geëerbiedigd, zodat deze categorale beperking zal leiden tot schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.c).

Schematisch ziet het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase, gehouden tegen de vereisten van het kenbaarmakingsbeginsel, er als volgt uit:

Overeenkomsten	**Verschillen**	**Beperking**	**Gerechtvaardigd?**
Voor een aantal bezwarende besluiten is het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, geregeld in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb voor de voorfase (paragrafen 8.3.2.a en 8.3.2.d).	De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb regelen geen recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voor alle fiscale besluiten (paragraaf 8.3.2.a).	In artikel 4:8 van de Awb is een beperking opgenomen, indien de belanghebbende niet heeft voldaan aan zijn wettelijke plicht gegevens te verstrekken.	Afhankelijk van de feiten en omstandigheden kan deze beperking leiden tot een niet gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.a).
		In artikel 4:11 van de Awb zijn uitzonderingen op het recht het standpunt kenbaar te maken opgenomen (paragraaf 8.5.2.b). De tweede uitzondering van artikel 4:11 van de Awb kan niet leiden tot een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, nu bij die beperking de belanghebbende al van het recht gebruik heeft gemaakt (paragraaf 8.5.2.b).	De eerste uitzondering van artikel 4:11 van de Awb is een individuele toets die – als aan de voorwaarden wordt voldaan – zal leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Aan de voorwaarden wordt niet voldaan bij het verstrijken van algemene termijnen en het stilzitten van een bestuursorgaan (paragraaf 8.5.2.b). De derde uitzondering van artikel 4:11 van de Awb zal – als aan de voorwaarden wordt voldaan – leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.b).

Overeenkomsten	Verschillen	Beperking	Gerechtvaardigd?
		In artikel 4:12 van de Awb is een beperking neergelegd voor alle financiële besluiten (paragraaf 8.5.2.c).	De beperking van artikel 4:12 van de Awb is categoraal van aard en leidt tot niet gerechtvaardigde beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.c).
Artikel 4:9 van de Awb regelt dat een standpunt kenbaar maken mondeling of schriftelijk kan. Hiermee wordt ten gunste van de belanghebbende afgeweken van de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 8.4.4.a).	N.v.t.	N.v.t.	N.v.t.

Tabel 9

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase
Voor de bezwaarfase is het recht een standpunt kenbaar te mogen maken goed geregeld (voor bezwaren tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte is dit vanuit het kenbaarmakingsbeginsel bezien de voorfase, zie paragraaf 2.3). Via de artikelen 6:4 en 6:5 van de Awb kan dat schriftelijk door middel van een bezwaarschrift. Daarnaast is in artikel 7:2 van de Awb geregeld dat dit ook mondeling kan (paragrafen 8.4.4.a en 8.4.4.b). Het initiatief voor een hoorgesprek, dat via artikel 25 van de AWR verschuift naar de belanghebbende, wordt in het Besluit Fiscaal bestuursrecht teruggelegd bij de inspecteur. Het behoeft de opmerking dat het recht een standpunt kenbaar te mogen maken op een eerder moment plaatsvindt (artikelen 6:4 en 6:5 van de Awb) dan het recht op (inzage in) de stukken. Aangezien daarna nog de mogelijkheid bestaat tot een mondelinge toelichting (artikel 7:2 van de Awb) zal dat, indien conform de Awb uitgevoerd, niet kunnen leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

In artikel 7:3 is een vijftal uitzonderingen neergelegd op het recht op een hoorgesprek in de bezwaarfase. De derde en vierde uitzondering, als de belanghebbende afstand doet van zijn recht, zijn geen beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel. Het is een recht en geen plicht en een belanghebbende mag hiervan afzien (paragrafen 8.5.2.d en 8.3.3.b). De vijfde uitzondering kan ook niet leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel,

omdat deze uitzondering ziet op de situatie dat geen sprake is van een *bezwarend* besluit (paragrafen 8.3.2.e en 8.5.2.d). De eerste en tweede uitzondering, als een bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is, zal indien aannemelijk leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.d).

De overeenkomsten en verschillen met betrekking tot de deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in de Awb in de bezwaarfase en de beperkingen daarvan in de Awb kunnen schematisch als volgt worden weergegeven:

Overeenkomsten	**Verschillen**	**Beperking**	**Gerechtvaardigd?**
De artikelen 6:4 en 6:5 van de Awb regelen een schriftelijk recht voor de bezwaarfase om een standpunt kenbaar te mogen maken en artikel 7:2 van de Awb regelt een mondeling recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase (paragraaf 8.4.4.b). Artikel 25 van de AWR legt het initiatief bij de belanghebbende en niet bij het bestuursorgaan. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht draait dit terug (paragraaf 8.4.4.b).	Het schriftelijke recht een standpunt kenbaar te mogen maken kan plaatsvinden voordat een recht bestaat op (inzage in) de stukken (paragraaf 8.4.4.b).	In artikel 7:3 van de Awb zijn vijf beperkingen van het hoorrecht in de bezwaarfase neergelegd. De in artikel 7:3, aanhef en onder c, van de Awb neergelegde beperkingen zijn geen beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, omdat de belanghebbende afstand heeft gedaan van zijn recht. De in artikel 7:3, aanhef en onder e, van de Awb neergelegde beperking is ook geen beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, omdat geen sprake meer is van een bezwarend besluit (paragrafen 8.5.2.d, 8.8.3.b, 8.3.2.e en 8.5.2.d).	De in artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb neergelegde beperking is een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.d). De in artikel 7:3, aanhef en onder b, van de Awb neergelegde beperking is een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.5.2.d).

Tabel 10

9.2.2.b Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken in de voorfase is voor de vergrijpboeten geregeld in afdeling 5.4.2 van de Awb. Deze zware procedure regelt een recht op informatie, op verzoek een recht op (inzage in) de stukken en een recht een standpunt kenbaar te mogen maken. In paragraaf 12, vierde lid, van het BBBB is neergelegd dat als de belastingdienst de zware procedure toepast, de inspecteur aan de belanghebbende een redelijke termijn geeft waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten. Een kleine kanttekening is dat de mogelijkheid lijkt te bestaan dat de stukken voor belanghebbende in een onbegrijpelijke taal worden aangeleverd. Zolang dat niet gebeurt of een belanghebbende tijd krijgt om een vertaling te regelen, zal geen schending van het kenbaarmakingsbeginsel optreden. De zware procedure voldoet mijns inziens aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Schematisch ziet dat er als volgt uit:

Overeenkomsten	**Verschillen**	**Beperking**	**Gerechtvaardigd?**
De zware procedure bevat alle vier de deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.4.4.c).	De zware procedure lijkt ruimte te geven om de stukken in een voor de belanghebbende niet begrijpelijke taal aan te leveren (paragraaf 8.4.4.c).	N.v.t.	N.v.t.

Tabel 11

9.2.2.c Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering

Het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd in artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008. Dit artikel bevat het recht op informatie, het recht op tijd en het recht een standpunt kenbaar te maken. Dat het kenbaarmakingsbeginsel niet in de Invorderingswet is gecodificeerd, maar in beleid is vervat, leidt niet tot strijd met het Unierecht. Het kenbaarmakingsbeginsel is een materieel beginsel van formeel recht, zodat enkel van belang is dat een bestuursorgaan een belanghebbende daadwerkelijk de gelegenheid geeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt (paragraaf 5.4). Het is van belang dat in artikel 49.2a het kenbaarmakingsbeginsel slechts is opgenomen voor een beperkt aantal voorgenomen aansprakelijkheidsbesluiten en niet voor alle bezwarende beslissingen. Daar komt bij dat geen recht op (inzage in) de stukken in de voorfase is opgenomen.

Artikel 10 van de IW 1990 bepaalt dat in een aantal gevallen een belastingaanslag direct invorderbaar is. In de praktijk betekent dit ook dat de belastingdienst het bezwarende besluit neemt zonder de belanghebbende de mogelijkheid te geven een standpunt kenbaar

te maken over het voornemen tot het nemen van het besluit. Artikel 10 IW 1990 wordt dan analoog toegepast als reden voor het beperken van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken. Zolang alleen het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, is dit mogelijk (paragraaf 8.5.2.e). Voor sancties en in douanezaken is dat niet het geval. In douanezaken is het DWU – waarin het kenbaarmakingsbeginsel is gecodificeerd – van toepassing en voor sancties is het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd in het Handvest (paragraaf 8.5.2.e). Schematisch ziet dit er als volgt uit:

Overeenkomsten	**Verschillen**	**Beperking**	**Gerechtvaardigd?**
In artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 is het recht op informatie, tijd en een standpunt naar behoren en effectief kenbaar mogen maken, geregeld voor bestuurdersaansprakelijkheid voor bepaalde belastingmiddelen (paragrafen 8.1.3 en 8.4.4.d).	In artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 is geen recht op (inzage in) de stukken opgenomen (paragraaf 8.4.4.d). Artikel 49.2a van de Leidraad invordering 2008 regelt het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken niet voor alle voorgenomen inforderingsbesluiten waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (paragraaf 8.2.6).	N.v.t.	N.v.t.
N.v.t.	N.v.t.	Artikel 10 van de IW 1990 wordt analoog toegepast op voorgenomen bezwarende fiscale besluiten (paragraaf 8.5.2.e).	Een analoge toepassing van artikel 10 van de IW 1990 is niet mogelijk voor sancties en douanezaken (paragraaf 8.5.2.e).

Tabel 12

9.2.3 Conclusie na beantwoording eerste onderzoeksvraag

Met de paragrafen 9.2.1 en 9.2.2 is het eerste deel van de onderzoeksvraag beantwoord en is duidelijk in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet aan de uitgangspunten

en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Er zijn zowel overeenkomsten als verschillen geconstateerd. De volgende belangrijke overeenkomsten zijn geconstateerd:

1. De bezwaarfase voldoet aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. De procedure waarbij bezwaar kan worden gemaakt tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte – in Nederland de bezwaarfase genoemd waarbij de belanghebbende de gelegenheid moet krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren – voldoet aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. Ten aanzien van die procedures zal zich niet snel een schending van het kenbaarmakingsbeginsel voordoen.
2. De zware procedure voor vergrijpboeten voldoet eveneens aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. Bij vergrijpboeten zal daarom – als de zware procedure wordt gevolgd – geen schending van het kenbaarmakingsbeginsel optreden.
3. De individuele beperkingen van het hoorrecht in de Awb en artikel 10 IW 1990 leiden, indien aan de voorwaarden van die beperkingen wordt voldaan, indien het tot een weging komt tot gerechtvaardigde beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel.

Er zijn ook belangrijke verschillen geconstateerd. Een aantal geconstateerde verschillen kan leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Dat zijn de volgende verschillen:

1. Het hoorrecht in de voorfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht heeft een beperktere objectieve reikwijdte dan het kenbaarmakingsbeginsel.
2. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent geen recht op (inzage in) de stukken voor de voorfase (uitgezonderd de zware procedure voor vergrijpboeten).
3. De categorale beperking van het hoorrecht in de voorfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voor financiële besluiten (artikel 4:12 van de Awb) is in strijd met het Unierecht.
4. Doordat het toetsmoment in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht of een beperking van het recht op (inzage in) de stukken gerechtvaardigd is, gelegen is in de beroepsfase kan dat ertoe leiden dat bij een niet gerechtvaardigde beperking het kenbaarmakingsbeginsel wordt geschonden welke schending niet altijd kan worden hersteld.
   Daarnaast is er nog een verschil geconstateerd ten aanzien van de gevolgen die worden verbonden aan een schending:
5. In het Nederlandse fiscale bestuursrecht wordt bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel het bezwarende besluit geheel vernietigd terwijl in een aantal gevallen partiële vernietiging ook tot de mogelijkheden behoort.

De verschillen, die kunnen leiden tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, worden onderworpen aan het tweede deel van de onderzoeksvraag: op welke wijze kan het nationale (fiscale) bestuursrecht ingericht worden, zodat het voldoet aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

9.3 Beantwoording van het tweede deel van de onderzoeksvraag en aanbevelingen

Aan de hand van het stappenplan beantwoord ik het tweede deel van de onderzoeksvraag:

Op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt?

Op grond van de onderzoeksresultaten en de daaruit getrokken conclusies kom ik voor de vijf geconstateerde verschillen tot vier aanbevelingen. De eerste drie aanbevelingen hebben betrekking op de wijze waarop het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in overeenstemming kan worden gebracht met het kenbaarmakingsbeginsel. De laatste aanbeveling ziet op de wijze waarop rechtstoepassers met het kenbaarmakingsbeginsel om kunnen gaan en ziet daarmee op het vijfde geconstateerde verschil. Ik onderzoek ook de wenselijkheid om het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in overeenstemming te brengen met het kenbaarmakingsbeginsel en de haalbaarheid daarvan.

9.3.1 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht?

In de eerste stap moet worden bepaald of met de nationale wet- en regelgeving het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Het kenbaarmakingsbeginsel is immers alleen dan van toepassing (zie hoofdstuk 4). Het beantwoorden van deze vraag is niet in alle gevallen eenvoudig. In de paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.4 is nader onderzoek gedaan naar de vraag wanneer in fiscale zaken het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Uit dat onderzoek is naar voren gekomen dat voor verschillende rechtsgebieden, zoals het douanerecht en de omzetbelasting, het antwoord eenvoudig is te geven. Het Unierecht wordt ten uitvoer gebracht (paragraaf 8.2.1). Voor de accijns kunnen daarop uitzonderingen bestaan, maar bijna altijd wordt het Unierecht uitgevoerd (paragraaf 8.2.1). Ook ten aanzien van de BPM speelt het Unierecht een grote rol. Voor deze rechtsgebieden ligt het voor de hand het kenbaarmakingsbeginsel ten aanzien van alle voorgenomen bezwarende besluiten toe te passen. Voor voldoening of afdracht op aangifte wordt het kenbaarmakingsbeginsel toegepast. Voor naheffingsaanslagen wordt het beginsel in vele gevallen toegepast. Ten aanzien van nadelige beslissingen op aanvraag zou dit wel een verandering betekenen.

Ten aanzien van andere rechtsgebieden, zoals de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting, is het ten uitvoer brengen van het Unierecht eerder uitzondering dan regel, maar die uitzondering komt wel voor (paragraaf 8.2.3). Zelfs bij de overdrachtsbelasting kan daarvan sprake zijn, bij bijvoorbeeld de afbakening met de omzetbelasting (paragraaf 8.2.4). Ten aanzien van deze rechtsgebieden kan de belastingdienst niet in alle gevallen zonder specifieke kennis van alle feiten en omstandigheden vooraf vaststellen of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Dit kan tot de situatie leiden dat een belanghebbende achteraf het recht blijkt te hebben gehad een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken, dat het bestuursorgaan dit niet heeft onderkent en de belanghebbende de gelegenheid niet heeft gegeven en dit leidt tot een schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

Het voorgaande maakt duidelijk dat de eerste drie geconstateerde verschillen niet kunnen worden opgelost door de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor alléén die voorgenomen fiscale besluiten waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Bovendien zou het invoeren van het kenbaarmakingsbeginsel voor alleen die fiscale zaken waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, tot gevolg hebben dat ten aanzien van één formeel voorgenomen bezwarend besluit de situatie kan ontstaan dat de belanghebbende ten

aanzien van een deel van het voorgenomen bezwarende besluit in de voorfase een standpunt al naar behoren en effectief kenbaar mag maken, maar ten aanzien van een ander deel van het voorgenomen bezwarende besluit moet wachten tot de bezwaarfase. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij het aansprakelijk stellen van bestuurders voor de omzetbelasting en de loonheffingen (paragraaf 8.2.6). Mijns inziens is dat een onwenselijk gevolg en aan een belanghebbende niet uit te leggen. Uitvoering geven aan het kenbaarmakingsbeginsel in alle zaken waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, is alleen mogelijk als het kenbaarmakingsbeginsel wordt gecodificeerd voor alle fiscale rechtsgebieden waarbij de mogelijkheid bestaat dat Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Hiermee kan ook een einde worden gemaakt aan de situatie dat personen op wie het Unierecht van toepassing is een betere rechtsbescherming genieten dan personen op wier situatie alleen het nationale recht van toepassing is.[2] Voordat ik op grond van deze conclusie tot een aanbeveling kom, zal ik eerst stap 2 en een deel van stap 3 van het stappenplan bespreken, omdat die stappen van belang zijn voor de aanbeveling.

9.3.2 Stap 2: Is sprake van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit?

Als sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht komt de tweede stap uit het stappenplan aan de orde, te weten: de vraag of sprake is van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit. Vanuit het Unierechtelijk perspectief is dit uitgewerkt in de paragrafen 5.1 tot en met 5.3 en vanuit het perspectief van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in de paragrafen 8.3.1 tot en met 8.3.3. De subjectieve en temporele reikwijdte leiden niet tot relevante verschillen tussen het kenbaarmakingsbeginsel en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. De objectieve reikwijdte leidt wel tot relevante verschillen. Het kenbaarmakingsbeginsel kent een ruimere objectieve reikwijdte dan het hoorrecht in de voorfase in de Awb. Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op alle nadelige beslissingen van de belastingdienst, het hoorrecht in de Awb alleen op schriftelijke beschikkingen. Daarbij komt nog dat het kenbaarmakingsbeginsel vereist dat ten aanzien van al die nadelige beslissingen het standpunt kenbaar mag worden gemaakt voordat de beslissing wordt genomen terwijl de Awb alleen een hoorrecht regelt als ten aanzien van de voorgenomen schriftelijke beschikkingen onduidelijkheid bestaat over de feiten. De conclusie die ik hieruit trek, is dat de eerste drie geconstateerde verschillen niet worden opgelost door voor fiscale voorgenomen beslissingen artikel 4:12 van de Awb buiten werking te stellen en aan te sluiten bij het hoorrecht van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb. Dan zal nog steeds in een aantal fiscale zaken niet worden voldaan aan de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. De eerste drie geconstateerde verschillen kunnen wel worden weggenomen door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor alle fiscale voorgenomen besluiten.

9.3.3 Stap 3: Heeft de belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken?

Als vaststaat dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht en sprake is van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit, wordt toegekomen aan de vraag of de belanghebbende

2 Wattel 2016, p. 364.

zijn standpunt ook daadwerkelijk naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. De belanghebbende heeft daarvoor het recht op informatie (paragraaf 5.4.1), het recht op (inzage in) de stukken (paragraaf 5.4.2), het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging (paragraaf 5.4.3) en het recht een standpunt kenbaar te mogen maken (paragraaf 5.4.4). In de paragrafen 8.4.1 tot en met 8.4.4 is onderzocht hoe de verschillende deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht zijn geregeld. Het recht op informatie voor de voorfase is niet geregeld. In de praktijk is te zien dat een belanghebbende deze informatie met enige regelmaat wel krijgt, bijvoorbeeld via een voornemen of een rapport van een boekenonderzoek. Ten aanzien van de motiveringsplicht is het recht op informatie zowel voor de voorfase als voor de bezwaarfase goed geregeld. Het recht op (inzage in) de stukken wordt pas vanaf de bezwaarfase geregeld en is daarbij gekoppeld aan het hoorgesprek. Daarbij is niet duidelijk of een belanghebbende weet dat met het afstand doen van het hoorgesprek hij ook zijn recht op (inzage in) de stukken verspeelt. Alhoewel het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging niet expliciet wordt geregeld, is niet gebleken dat de gegeven termijnen in de praktijk problematisch zijn. Een standpunt kenbaar maken is zowel voor de voorfase als voor de bezwaarfase mogelijk, maar heeft voor de voorfase een beperktere reikwijdte (alleen feitenvergaring).

Voor vergrijpboeten, waarop de zware procedure van artikel 5:53 van de Awb van toepassing is, is het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voor de voorfase voor alle deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in overeenstemming met het Unierecht (paragraaf 8.4.4). Op dit punt zijn geen aanpassingen nodig.

Voor bestuurdersaansprakelijkheid voor bepaalde belastingen is in de Leidraad Invordering 2008 opgenomen dat al in de voorfase de belanghebbende de gelegenheid krijgt een standpunt kenbaar te maken. Hierbij is het recht op (inzage in) de stukken niet geregeld.

De lappendeken met verschillende deelaspecten die al dan niet zijn gecodificeerd, geven de belastingdienst weinig duidelijkheid over wat van de dienst wordt verwacht. Het is daarom niet vreemd dat de belastingdienst soms alleen dat doet wat is gecodificeerd en de rest niet, hetgeen niet wenselijk is en kan leiden tot schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Dergelijke schendingen kunnen worden voorkomen door bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel ook te codificeren.

9.3.3.a Aanbeveling naar aanleiding van de stappen 1, 2 en 3

De bespreking van de eerste drie stappen van het stappenplan laat zien dat de eerste drie geconstateerde verschillen kunnen worden weggenomen door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel. De eerste aanbeveling is dan ook:

Aanbeveling 1: Schep een wettelijke basis voor het kenbaarmakingsbeginsel voor nadelige fiscale beslissingen waarbij de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel concreet worden benoemd.

De vraag kan daarbij worden gesteld of de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel wenselijk is. Mijns inziens wel. Een dergelijke brede codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel past bij een keuze van Nederland voor lidmaatschap van de Unie. Waarom zou Nederland vast willen blijven houden aan het eigen nationale systeem en de positieve verplichtingen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet omarmen?[3] De lidstaten zijn verplicht de Unierechtelijke grondrechten daadwerkelijk te effectueren. Daarbinnen past de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel. Zeker nu nog steeds een toename van de invloed van het Unierecht wordt gesignaleerd.[4] Zelfs Italië, met Nederland in de tijd van het *Transocean*-arrest de vreemde eend in de bijt, heeft sinds 1 juli 2020 stappen gezet en sinds 1 juli 2020 is bijvoorbeeld het 'andere afloop'-criterium gecodificeerd.[5]

Door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel wordt bovendien in een vroeg stadium de ongelijkheid tussen partijen in het fiscale recht in zekere mate gecompenseerd (paragaaf 3.6).[6] Deze ongelijkheidscompensatie is van extra belang in een tijd dat de belastingdienst tal van bevoegdheden heeft, die soms diep ingrijpen in de grondrechten van de burger (bijvoorbeeld de ruime informatievergaringsbevoegdheden, waarbij verstrekkende sancties horen, zoals omkering en verzwaring van de bewijslast en boeten, de mogelijkheid een belastingadviseur als medepleger te beboeten en de voortdurende uitbreiding en verzwaring van de boeten).[7] Gribnau constateert dat de bevoegdheden van de belastingdienst in de loop der tijd steeds verder zijn toegenomen en daarmee ook de ongelijkheid.[8] Hij geeft aan dat niet altijd sprake is van voldoende rechtsbescherming ter compensatie van dergelijke verstrekkende bevoegdheden.[9] Hiermee ben ik het eens. Tegenover verregaande inbreuken dient een goede mogelijkheid tot verdediging (ongelijkheidscompensatie) te staan op een zo vroeg mogelijk moment. De verregaande inbreuken, die door wetgeving en technische middelen toenemen, maken rechtsbescherming in de voorfase mijns inziens belangrijker. Juist het kenbaarmakingsbeginsel draagt bij aan meer rechtsbescherming op een zo vroeg mogelijk moment. Daar komt bij dat het kenbaarmakingsbeginsel goed past in het huidige

3 Prechal 2010; Annotatie van J.H. Gerards en M. den Heijer bij HvJ 5 november 2014, C-166/13, *EHRC* 2015/2.
4 Dam, van en Eijsden, van, 2008, onder 1; Prechal en Widdershoven 2017, p. 473.
5 Contrino en Cavalo 2020.
6 Zie ook: Barkhuysen e.a. 2014, p. 183, onder 5.3: "de vraag of in het bestuursrecht de focus bij grondrechtenbescherming terecht zo zeer op de bestuursrechter is gericht. Immers, anders dan in het strafprocesrecht, waar grondrechtenbeperkingen van verdachten al in de opsporings- en vervolgingsfase 'gemonitord' worden door een rechter-commissaris en/of de raadkamer, komt de bestuursrechter, in het voorbereidend traject van een besluit dat inbreekt op een grondrecht van burgers, thans geen rol toe."
7 Barkhuysen e.a. 2014, p. 17, onder 1.1; Gribnau 2013, onder 4.2.
8 Gribnau 2013, onder 4.2.
9 Gribnau 2013, onder 4.2.

tijdsbeeld (bottom-up) waarbij meer regie ligt bij de samenleving (paragraaf 1.1).[10] De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel slaat een brug tussen de rechtsbescherming in de controlefase en de rechtsbescherming vanaf de bezwaarfase.[11]

Bovendien geeft de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel met alle deelaspecten de belastingdienst duidelijkheid.[12] Het waarborgen van de rechten van de verdediging is nu afhankelijk van jurisprudentierecht.[13] De jurisprudentie van het Hof van Justitie is versnipperd en casuïstisch en maakt dat onduidelijkheid bestaat over de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. Daardoor oordelen Nederlandse rechters op dit vlak verschillend.[14] Zichtbaar is daarmee dat de rechter met het kenbaarmakingsbeginsel worstelt. Ik deel dan ook niet de conclusie van Den Ouden en Van den Brink dat de belastingrechter zich prima redt.[15] De belastingrechter heeft onvoldoende duidelijkheid kunnen bieden om de discussies over het kenbaarmakingsbeginsel goed op te lossen. De belastingdienst moet weten waar hij aan toe is en wat van de belastingdienst wordt verwacht.[16] Mezouar en Gomes Vale Viga merken terecht op dat de codificatie de bekendheid van het kenbaarmakingsbeginsel zal vergroten voor zowel de belastingdienst als de belastingplichtige.[17] Dit zal duidelijkheid geven over de rechten en plichten.

Ten slotte pleit voor de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel dat naast duidelijkheid de belastingdienst daarbij op andere wijze baat kan hebben. Doordat de belastingdienst een belanghebbende in een vroeg stadium al bij het voornemen tot het opleggen van een bezwarend besluit betrekt, kan de belanghebbende bijdragen aan het onderzoek naar de feiten, vergissingen voorkomen en persoonlijke omstandigheden melden. Hierdoor zal de belastingdienst al in een vroeg stadium objectief betere beslissingen kunnen nemen. Ik verwacht dat met de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel het aantal bezwaren zal afnemen en daarmee ook het aantal rechtszaken. Nu is ook zichtbaar dat contact tussen de belanghebbende en de belastingdienst (nu vaak in de bezwaarfase) veelvuldig een gang naar

10 Rotmans e.a. 2014, H-1, onder De samenleving kantelt.
11 Per 1 juli 2011 is voor de controlefase de Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen ingevoerd.
12 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 2.1: 'omdat een toenemende rechtsbescherming voor belastingplichtigen als gevolg van codificatie de toepassing van het verdedigingsbeginsel minder ingewikkeld maakt. Bij de voorvraag over de werkingssfeer van het Unierecht hoeft dan niet meer te worden stilgestaan en kan men terugvallen op de bekend veronderstelde nationale wetgeving.'.
13 Widdershoven e.a. 2007, p. 82.
14 Van den Brink en den Ouden, 2014, p. 97.
15 Van den Brink en den Ouden, 2014, p. 97.
16 Van den Brink en den Ouden, 2014, p. 97: "Doordat de Europeanisering van het bestuursrecht door rechtsbeginselen vooral via de jurisprudentie gestalte krijgt, leidt dit echter wel tot een onoverzichtelijk en versnipperd geheel, hetgeen doet denken aan het pre-Awb-tijdperk. Bovendien bestaat het risico op uiteenlopende jurisprudentie van de verschillende bestuursrechters. Dit komt de rechtszekerheid van de burger niet ten goede."
17 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 5.

de rechter voorkomt.[18] De toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel behoeft daarmee niet te leiden tot een vermindering van de bestuurlijke efficiëntie en een toename van de kosten. Zeker niet bij het optimaal kiezen van de gewenste beperkingen (zie paragaaf 9.3.4). Het eerder om de tafel gaan met een belastingplichtige zal bovendien een positieve invloed hebben op de relatie van de belastingdienst met een belastingplichtige en daarmee een positieve uitwerking hebben op het imago van de belastingdienst. Het kenbaarmakingsbeginsel kan bijdrage aan meer transparantie aan de zijde van de belastingdienst en aan meer vertrouwen van de burger in de belastingdienst.[19] Waar de belastingdienst en de belanghebbende nu problemen in de bezwaarfase oplossen (als dat dan nog mogelijk is) en daarmee in een aantal gevallen de gang naar de rechter voorkomen, kan dat bij het toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel in de voorfase gebeuren. De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel zal een positief effect hebben op de rechtvaardigheidsbeleving van belastingplichtigen hetgeen de bereidheid tot het naleven van fiscale regelgeving doet toenemen.[20] De persoonlijke benadering door de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel kan het onpersoonlijke karakter van belastingheffing wegnemen.[21]

Het kenbaarmakingsbeginsel zou kunnen worden gecodificeerd in de Awb. Meerdere auteurs pleiten hiervoor.[22] Widdershoven e.a. achten dit passend bij de ambitie van de Awb als algemene wet. Widdershoven e.a. geven aan dat bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in de Awb het kenbaarmakingsbeginsel kan worden opgenomen in afdeling 3.2 van de Awb (zorgvuldigheid en belangenafweging).[23] Artikel 3:1 van de Awb kan dan van overeenkomstige toepassing worden verklaard op bezwarende beslissingen, niet zijnde besluiten en de procedurele waarborgen in afdeling 4.1.2 van de Awb (de voorbereiding). Mezouar en Gomes Vale Viga denken aan aansluiting bij paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.[24] Voor fiscale zaken kan ook gedacht worden aan de codificatie in de AWR. Deze keuze is aan de wetgever en gaat de omvang van dit proefschrift te buiten.

18 https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/11/04/18e-halfjaarsrapportage: Blijkens tabel 4 van de 18e halfjaarsrapportage van de belastingdienst werden het eerste half jaar van 20 15 314.746 bezwaren ingediend en in het eerste half jaar van 20 16 406.703. Latere rapportages geven deze cijfers niet meer. https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-306589.pdf: De 13e halfjaarsrapportage van de belastingdienst (juli - december 2013) laat zien dat het aantal afgedane bezwaarschriften 400.000 (2010), 439.000 (2011), 473.000 (2012), 412.000 (2013) bedragen en het aantal afgedane beroepschriften: 5.100 (2010), 5.300 (2011), 5.000 (2012), 5.300 (2013).

19 Gribnau en Steenbergen, van, 2019: "Deze samenloop van omstandigheden versterkte de daling van het vertrouwen in het bedrijfsleven, de overheid en het belastingstelstel in bredere zin. Transparantie wordt gezien als middel tot herstel van het verloren gegane vertrouwen. Het is om die reden dat transparantie bij veel overheidsinstanties in de belangstelling staat."

20 Gribnau en Steenbergen, van, 2014, onder 6.

21 Gribnau en Steenbergen, van, 2014, onder 6.

22 Zie bijvoorbeeld: Widdershoven e.a. 2007, p. 82-84; Michiels 2007; Moor, de - Vugt, van, 2012, p. 16.

23 Widdershoven e.a. 2007, p. 82-84; Widdershoven 2019, p. 462; zie ook: Pahladsingh 2019, p. 139.

24 Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 5; In paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is neergelegd dat de inspecteur bij correcties van aangiften zo veel mogelijk contact opneemt met de belastingplichtige. Mezouar en Gomes Vale Viga bepleiten bij dit artikel aan te sluiten en dit artikel ook van toepassing te maken op andere besluiten dan op de aangiftebelastingen.

Inspiratie voor codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel kan op vele plekken worden gevonden en verschillende voorbeelden zijn gedurende het onderzoek de revue gepasseerd. In dat kader kan worden gedacht aan de zware procedure voor vergrijpboeten zoals neergelegd in de Awb, waarvan is geconstateerd dat die procedure in overeenstemming is met het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.1.2). Inspiratie kan ook geput worden uit paragraaf 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 waarbij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor bepaalde besluiten inzake bestuurdersaansprakelijkheid is geregeld. Daarbij is alleen het recht op (inzage in) de stukken niet geregeld. Wel is het eerste, het derde en vierde deelaspect geregeld. Deze tekst luidt als volgt:

> *"Voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet zijn begrepen, stuurt hij een vooraankondiging. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek. Als bijlage stuurt de ontvanger de conceptbeschikking mee. De ontvanger stelt de belanghebbende in de gelegenheid om binnen drie weken na de dagtekening van de vooraankondiging zijn zienswijze kenbaar te mogen maken."*

Een ander voorbeeld, dit keer vanuit het Unierecht, kan worden gevonden in artikel 22, zesde lid, van het DWU in combinatie met artikel 29 van het DWU. Deze artikelen regelen het eerste, derde en vierde deelaspect. Opvallend is dat ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken niets is geregeld. De tekst van artikel 22, zesde lid, van het DWU luidt als volgt:

> *"Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking."*

Het kenbaarmakingsbeginsel is ook terug te vinden in boek III van Draft Model Rules on EU Administrative Law (ook Europese Awb genoemd) van The Research Network on EU Administrative Law (ReNEUAL), waarbij researchers uit een groot aantal lidstaten een 'Europese Awb' hebben ontworpen.[25] ReNEUAL geeft daarbij aan dat dit ontwerp laat zien dat het mogelijk is een Europese verordening te maken van gezamenlijke regels voor administratieve procedures.[26] In de literatuur is zelfs besproken of het zinvol zou zijn deze 'Europese Awb' in te voeren als een lidstaat het Unierecht niet uitvoert.[27] Invoering van gezamenlijke procedurele regels voor administratieve procedures is nog niet in beeld. Het voorstel van ReNEUAL kan echter ook inspiratie geven voor een codificatie van het

25 Zie voor de tekst: http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf.
A. Brenninkmeijer en R. Widdershoven hebben daarbij input geleverd op de conceptversies van het voorstel. D. Curtin, professor of European Law, Amsterdam University en J. Mendes, Associate Professor of European Law, Amsterdam University waren lid van de drafting teams. Zie over deze Draft Model Rules: Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 87; F.J. van Ommeren & C.J. Wolswinkel 2014; Addink 2014.

26 http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf.: onder editorial note; zie ook bijvoorbeeld: Addink 2014, Scheltema 2014 en Widdershoven e.a. 2007.

27 Scheltema 2014.

kenbaarmakingsbeginsel. Relevante teksten uit Draft Model Rules on EU Administrative Law zijn:[28]

> *"Chapter 4: Right to a Hearing and inter-administrative consultations*
> *Access to the File Section 1:*
> *III-22 Access to the File*
> *(1) Every party has a right of access to his or her file, while respecting the legitimate interests of confidentiality and of professional and business secrecy.*
> *(2) If documents contain confidential information or professional or business secrets, the public authority must, where possible, provide a non-confidential version or summary of the documents.*
> *(3) Every party shall have the opportunity to examine all documents in his or her file, which may be relevant for its defence, including incriminating and exculpatory evidence, before the decision is taken.*
> *(4) The way in which access to the file is provided is for the public authority to determine, and may be regulated through sector-specific legislation, provided that it does not undermine the substance of the right. Subject to this caveat, access to the file may be provided either through copies of documentation, or the opportunity to study the file in the office of the public authority, or a combination of both.*
> *(…)*
>
> *III-23 Right to be heard by persons adversely affected*
> *(1) Every party has the right to be heard by a public authority before a decision, which would affect him or her adversely, is taken.*
> *(…)*
> *(3) Every party has the right to notice of the central issues that are to be decided by the public authority and the core arguments that inform its reasoning,*
>
> *Book III – Single Case Decision-Making*
> *in order that the party can effectively make known its views on the matter and can exercise its rights of defence.*
> *(…)*
> *(4) Every party must have adequate time in which to respond after notice in accord with paragraph 3 has been provided. The public authority should set clear time-limits within which the response is to occur.*
> *(5) The public authority has discretion as to the form and content of the hearing. This includes the choice as to whether the hearing should be written or oral, whether to allow cross-examination and the nature of the evidence. In choosing how to exercise this discretion the public authority should take into account the objectives of the legislation, the legislative provisions, the importance of the person's interests, the importance of the additional process right for protection of the person's interest, and the costs of granting such rights."*

Naast voormelde citaten zijn meer voorbeelden van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel of deelaspecten daarvan vindbaar.[29]

Uit dit alles blijkt dat de wetgever veel keuzes heeft bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel. De codificatie kan in de Awb met een zeer brede reikwijdte of alleen voor nadelige fiscale beslissingen in de AWR worden opgenomen. De deelaspecten kunnen

28 Voor een vertaling: zie bijlage 1.

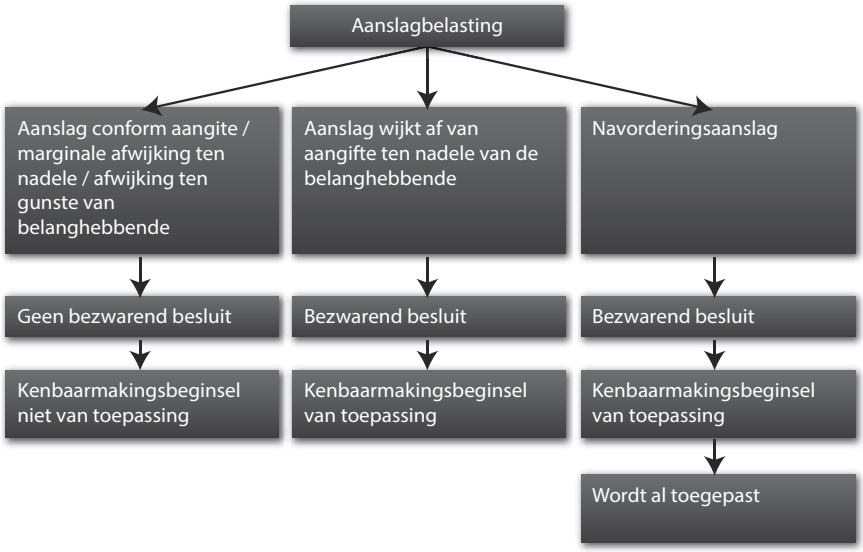
29 Andere voorbeelden zijn: artikel 6 e.v. van Verordening (EG) nr. 773/2004 van de Commissie van 7 april 2004 betreffende procedures van de Commissie op grond van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag, artikel 27 e.v. van Verordening (EG) nr. 1/2003 van de Raad van 16 december 2002 betreffende de uitvoering van de mededingingsregels van de artikelen 81 en 82 van het Verdrag en artikel 16 van de Europese Code van goed administratief gedrag.

algemeen worden geformuleerd of zoals in de voorgestelde 'Europese Awb', zeer gedetailleerd worden uitgewerkt. Bij het bespreken van mogelijke beperkingen (paragraaf 9.3.4) zal zichtbaar worden dat op dat vlak de wetgever nog veel meer keuzes heeft. Zo kan worden gekozen voor heel veel of juist weinig beperkingen en alles ertussen in. Daarbij is het de vraag welke beperkingen opportuun zijn. Dergelijke keuzes kunnen verschillende achtergronden hebben, zoals een maatschappelijke, culturele of financiële achtergrond. In dit proefschrift zal ik geen keuzes bepalen, daarvoor zou een breed vervolgonderzoek noodzakelijk zijn met ook aandacht voor de kosten en de maatschappelijke consequenties van de verschillende keuzes. Wel zal ik, net als in deze paragraaf voor de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel, voor de beperkingen laten zien welke mogelijkheden de wetgever in ieder geval heeft. Alvorens deze mogelijke beperkingen te bespreken, zal ik eerst nog stilstaan bij de gevolgen van aanbeveling 1 voor de verschillende fiscale heffingsmethoden en voor de beslissingen op aanvraag en de uitvoerbaarheid van de aanbeveling.

9.3.3.b De gevolgen en de uitvoerbaarheid van aanbeveling 1

In hoofdstuk 2 zijn de verschillende heffingsmethoden besproken. Hierna wordt bezien hoe aanbeveling 1, de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor voorgenomen fiscale bezwarende besluiten, voor deze heffingsmethoden uitwerkt en ook voor beslissingen op aanvraag en voor boeten.

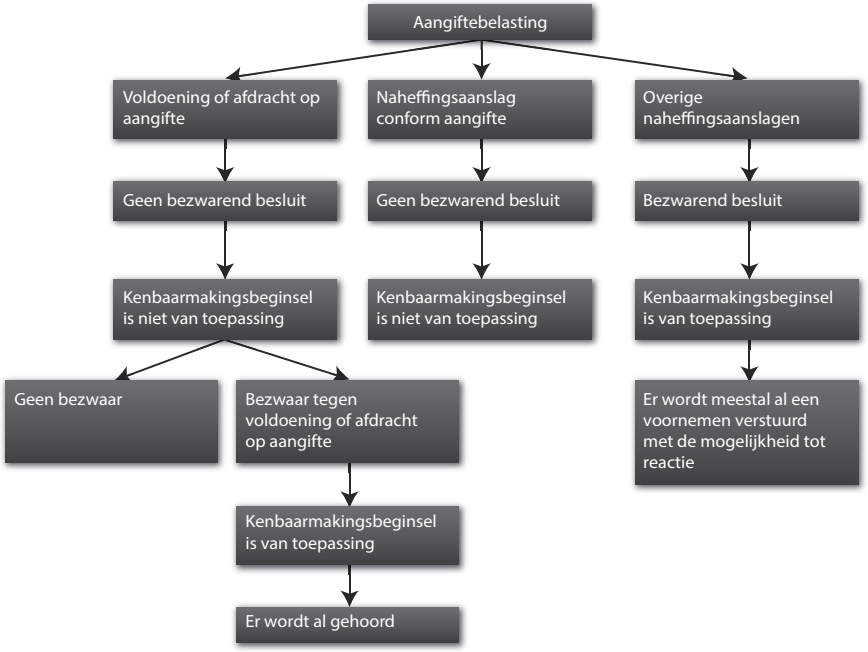
Aanslagbelastingen
Als een aanslag wordt opgelegd conform de aangifte (aanslagbelastingen) is sprake van een besluit, maar niet van een bezwarend besluit, zodat bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel dit beginsel in de voorfase niet van toepassing is op dergelijke voorgenomen besluiten. Het kenbaarmakingsbeginsel is ook niet van toepassing indien slechts marginaal ten nadele van de belanghebbende van een aangifte wordt afgeweken of ten gunste van de belanghebbende wordt afgeweken. De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel betekent wel dat de belastingplichtige het recht krijgt een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken als de inspecteur meer dan marginaal ten nadele van de belanghebbende wil afwijken van de aangifte of wanneer de inspecteur een navorderingsaanslag wil opleggen. In dat laatste geval wordt al veelvuldig de belastingplichtige de gelegenheid gegeven zijn zienswijze te geven over een voorgenomen navorderingsaanslag. Voor aanslagbelastingen werkt de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel dan grofweg als volgt uit:



Figuur 29

Aangiftebelastingen
Bij voldoening of afdracht op aangifte is geen sprake van een bezwarend overheidsbesluit. Ten aanzien van die (voorgenomen) handelingen is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Alleen als tegen de voldoening of afdracht op aangifte bezwaar wordt gemaakt, is het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing op de bezwaarfase. Echter ook nu bestaat de mogelijkheid dat een belanghebbende wordt gehoord in de bezwaarfase, zodat op dit punt het systeem geen aanpassingen behoeft. Het naheffen kan plaatsvinden conform de aangifte indien een te late voldoening/afdracht of geen voldoening/afdracht op aangifte plaatsvindt. Een naheffingsaanslag conform de aangifte of met een marginale afwijking daarvan is wel een besluit, maar geen bezwarend besluit. Het kenbaarmakingsbeginsel is dan niet van toepassing ten aanzien van een voornemen een dergelijk besluit te nemen. Indien een naheffingsaanslag wordt opgelegd, die ten nadele van de belanghebbende afwijkt van de aangifte of als een naheffingsaanslag wordt opgelegd en er geen aangifte is, is sprake van een bezwarend besluit. In veel gevallen wordt bij dergelijke voorgenomen naheffingsaanslagen aan de belanghebbende al de gelegenheid gegeven een standpunt kenbaar te maken.[30] Voor aangiftebelastingen ziet de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel er als volgt uit:

30 Paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.



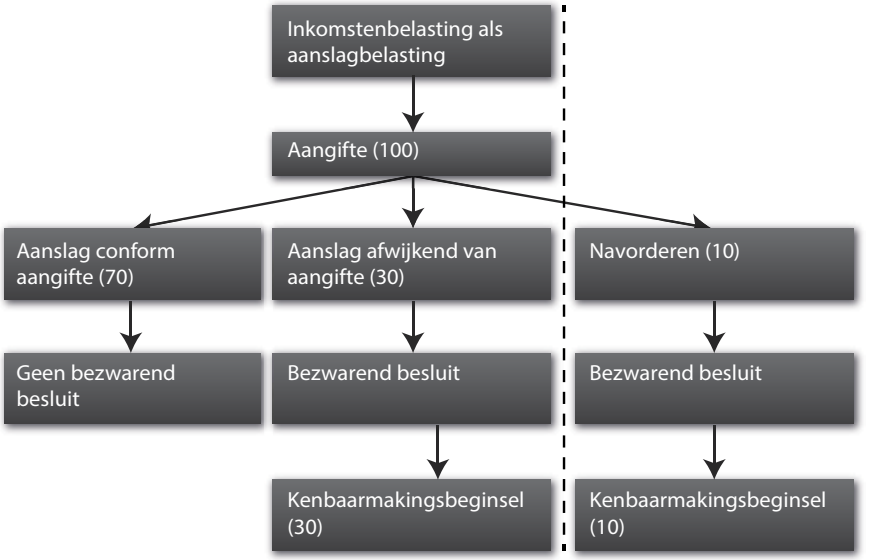
Figuur 30

Aanslagbelastingen versus aangiftebelastingen

Gelet op de hiervoor opgenomen schema's inzake de aangifte- en de aanslagbelastingen lijkt het wellicht aantrekkelijk van aanslagbelastingen aangiftebelastingen te maken. Iets wat bijvoorbeeld voor de inkomstenbelasting meerdere keren is voorgesteld.[31] Voor het kenbaarmakingsbeginsel leidt dit echter niet tot enorme verschillen. Een cijfermatig voorbeeld maakt dit duidelijk. Indien de inkomstenbelasting een aanslagbelasting is, behoeft niet te worden 'gehoord' in de voorfase als een aanslag conform de aangifte wordt opgelegd (hieronder vallen ook marginale afwijkingen en afwijkingen ten gunste van de belanghebbende). Dan is de belastingplichtige immers niet aanmerkelijk geschaad door het besluit. In dit voorbeeld gaat het daarbij om zeventig zaken. Als ten nadele van de belanghebbende van de aangifte wordt afgeweken dan moet de belanghebbende wel de gelegenheid krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de belastingdienst de bezwarende aanslag oplegt. In het voorbeeld betreft het dertig zaken. Ook kan de inspecteur erachter komen dat te weinig belasting is geheven nadat een aanslag is opgelegd en gaan navorderen (in het voorbeeld tien zaken). In die situatie moet de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar mogen maken voordat wordt nagevorderd. Nu lijkt het totale aantal op 110 uit te komen, maar dat is niet juist. De 10 zaken waarin een navorderingsaanslag wordt opgelegd, zijn zaken waarbij

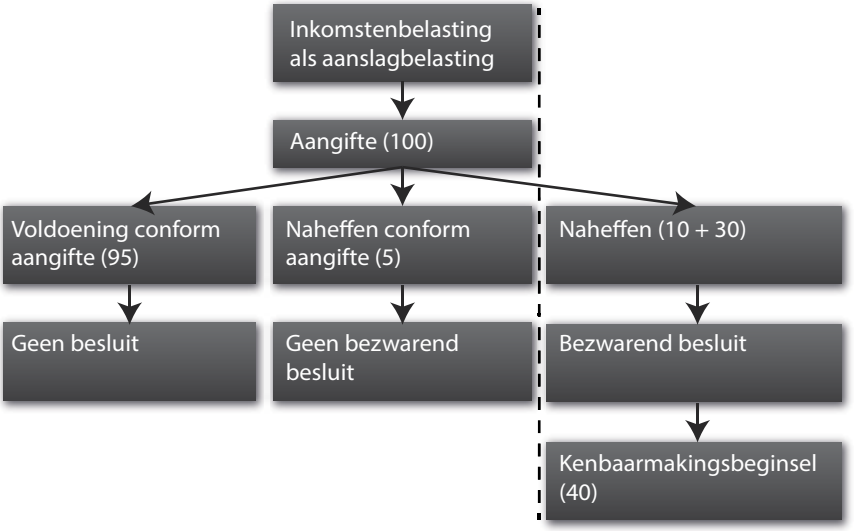
31 Zie Roose, 2019, onder 1.1.

eerst een aanslag is opgelegd. Deze zaken kennen dus twee keer een aanslag. In figuur 31 is dit schematisch weergegeven.



Figuur 31

De inkomstenbelasting als aangiftebelasting geeft de volgende uitwerking. Ten aanzien van de voldoening of afdracht op aangifte is het kenbaarmakingsbeginsel pas van toepassing bij een eventuele bezwaarfase. Het kenbaarmakingsbeginsel is niet van toepassing op een naheffingsaanslag die conform de aangifte wordt opgelegd. Daarmee lijkt een groot verschil te ontstaan met de aanslagbelastingvariant, maar dat is niet het geval. Indien een inspecteur wil afwijken van de voldoening of afdracht op aangifte zal de inspecteur moeten naheffen. Dat zal de inspecteur moeten doen voor de dertig zaken waarbij bij een aanslagbelasting een aanslag wordt opgelegd in afwijking van de aangifte en in de tien zaken waarin bij een aanslagbelasting wordt nagevorderd. In die gevallen moet de inspecteur aan de belanghebbende de gelegenheid geven een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de naheffingsaanslag wordt opgelegd. Dit aantal is gelijk aan het aantal zaken voor de aanslagbelasting. Het verschil tussen de aanslagbelastingen en aangiftebelastingen komt tot uitdrukking in het feit dat de procedure voor de aanslagbelastingen – vanuit het Unierecht bezien – een beroepsfase extra kent ten opzichte van de procedure voor de aangiftebelastingen bij het maken van bezwaar tegen de voldoening of afdracht op aangifte. Ook hier lijkt de totale telling van 140 niet juist als begonnen wordt met 100 aangiften, maar die telling klopt wel. Dit is inzichtelijk gemaakt in figuur 32. De eerste twee pijlers tellen op tot 100. De laatste pijler met 10 en 30 zaken betreft zaken waarbij al op aangifte is voldaan en een tweede ronden ingaan. Dat zijn de zaken waarbij als het een aanslagbelasting was geweest was afgeweken van de aangifte of was nagevorderd.



Figuur 32

Beslissingen op aanvraag
Er bestaan ook fiscale beslissingen op aanvraag. Als een aanvraag wordt toegewezen of slechts marginaal afwijkt van de aanvraag dan is er geen sprake van een bezwarend besluit en is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Als de belastingdienst wil afwijken van de aanvraag dan, dient bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel de aanvrager de gelegenheid te krijgen zijn zienswijze te geven. Het horen voordat een verzoek wordt afgewezen, vindt nu niet plaats. In figuur 33 is dit schematisch weergegeven.

Figuur 33

Boeten
In paragraaf 2.1.4 is besproken dat een onderscheid wordt gemaakt tussen verzuim- en vergrijpboeten. Door codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel moet in beginsel bij zowel het opleggen van verzuim- als vergrijpboeten de belanghebbende de gelegenheid krijgen het standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat de belastingdienst de boete oplegt. Bij vergrijpboeten gebeurt dit in alle gevallen, bij verzuimboeten niet.

Concluderend heeft de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor fiscale bezwarende besluiten tot gevolg dat in de voorfase vaker moet worden gehoord. Daarbij leveren aanslagbelastingen en aangiftebelastingen geen noemenswaardige verschillen op. De vraag is wel in hoeverre een codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel uitvoerbaar is.

Uitvoerbaarheid
Bij het doen van aanbevelingen is het belangrijk te bezien of die aanbevelingen haalbaar zijn. Zeker nu de Nederlandse wetgever bewust ervoor heeft gekozen het hoorrecht uit te sluiten voor fiscale besluiten vanuit het oogpunt van de zware last die dat met zich brengt voor de overheid, omdat sprake is van een groot aantal jaarlijks terugkerende fiscale besluiten. In de tijd van *Transocean Marine Paint Association* (1974) kenden Nederland en Italië als enige twee lidstaten het kenbaarmakingsbeginsel niet. Het feit dat andere lidstaten het kenbaarmakingsbeginsel al toepassen, laat op zichzelf al zien dat de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel uitvoerbaar is. Dit verklaart misschien waarom bij de voorgestelde 'Europese Awb' door deze grote groep vooraanstaande wetenschappers uit verschillende lidstaten van de Unie (waaronder Nederland) met geen woord wordt gerept over de uitvoerbaarheid. Vele lidstaten kennen het kenbaarmakingsbeginsel ook nationaal al.[32] Voor hen zal de uitvoerbaarheid een gegeven zijn.

Daarnaast is van belang dat het kenbaarmakingsbeginsel maar op een deel van de fiscale voorgenomen besluiten van toepassing is, namelijk alleen op de voorgenomen bezwarende besluiten. Daar komt bij dat de belastingdienst voor een deel van de bezwarende besluiten al veelvuldig het kenbaarmakingsbeginsel in acht neemt.[33] Daarvan is sprake bij bijvoorbeeld het opleggen van navorderings- en naheffingsaanslagen. Ook voor bepaalde aansprakelijkstellingen wordt het kenbaarmakingsbeginsel al toegepast, bij douanebesluiten is dit al het geval en ook bij vergrijpboeten. Daar komt nog bij dat, zoals in de volgende paragrafen zal blijken, het goed mogelijk is het aantal te beperken door het invoeren van individuele en categorale beperkingen. Bovendien zal niet elke belastingplichtige ingaan op een uitnodiging om een zienswijze te mogen geven over een voorgenomen bezwarend besluit. Het is immers een recht van de belastingplichtige en geen plicht. Ten slotte mag worden verwacht dat het invoeren van het kenbaarmakingsbeginsel tot gevolg heeft dat

32 Zie voor de tekst: http://www.reneual.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_BooksI_VI_2014-09-03.pdf.
A. Brenninkmeijer en R. Widdershoven hebben daarbij input geleverd op de conceptversies van het voorstel. D. Curtin, professor of European Law, Amsterdam University en J. Mendes, Associate Professor of European Law, Amsterdam University waren lid van de drafting teams. Zie over deze Draft Model Rules: Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 87; F.J. van Ommeren & C.J. Wolswinkel 2014; Addink 2014.

33 Zie paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

het aantal bezwaren afneemt. Er zijn signalen uit de praktijk dat door de invoering van het kenbaarmakingsbeginsel voor bezwarende douanebesluiten het aantal bezwaren ten aanzien van douanebesluiten afneemt. Cijfers ontbreken echter. Nader onderzoek op dit punt kan heel waardevol zijn bij de uitwerking van mijn aanbevelingen. Zeker nu in de volgende paragraaf wordt besproken dat juist op het vlak van de beperkingen lidstaten een grote vrijheid genieten en bij invoering van het kenbaarmakingsbeginsel de wetgever de keuze heeft juist weinig of heel veel beperkingen op te nemen. Dit zal van invloed zijn op het kostenplaatje en moeten worden doorgerekend. Bovendien kan het hoorrecht in de bezwaarfase worden beperkt in die zaken waarbij in de voorfase is gehoord of zelfs ervoor worden gekozen de bezwaarfase in die gevallen over te slaan. Al deze keuzes hebben invloed op de kosten. Het gaat te ver om onderzoek naar de kosten in dit onderzoek mee te nemen.

Gelet op het vorenstaande behoeft mijns inziens aan de uitvoerbaarheid van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor fiscale bezwarende besluiten niet te worden getwijfeld.

9.3.4 Stap 4: Is een beperking gerechtvaardigd?

De paragrafen 9.3.1 tot en met 9.3.3 hebben geleid tot de gecombineerde aanbeveling om een wettelijke basis te creëren voor het kenbaarmakingsbeginsel voor alle bezwarende fiscale beslissingen waarbij de vier deelaspecten van dit recht concreet worden benoemd (paragraaf 9.3.3.a). Daarbij is aandacht besteed aan de positieve gevolgen daarvan, de gevolgen en de uitvoerbaarheid. Betoogd is dat als gevolg van deze aanbeveling een belanghebbende ten aanzien van een aanzienlijk aantal bezwarende beslissingen van de belastingdienst de gelegenheid moet krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de belastingdienst het bezwarende fiscale besluit neemt. In paragraaf 9.3.3.b heb ik laten zien dat dit de uitvoerbaarheid niet in de weg staat. Toch kan het opportuun zijn het aantal zaken waarbij vooraf moet worden gehoord te beperken. Een dergelijke beperking zal de uitvoerbaarheid positief beïnvloeden. Bestudering van het Unierecht laat zien dat het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt door concurrerende beginselen (hoofdstuk 6). Als het kenbaarmakingsbeginsel een wettelijke basis krijgt, is het noodzakelijk gewenste beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel ook een wettelijke basis te geven (paragraaf 6.2). Hierdoor kan het aantal zaken waarin de belanghebbende in de voorfase moet worden gehoord worden beperkt en kan een goede balans worden gevonden tussen het voldoen aan het kenbaarmakingsbeginsel en ruimte voor daarmee concurrerende beginselen, zoals het bestrijden van fraude en de administratieve efficiëntie. De tweede aanbeveling is daarom:

Aanbeveling 2: Schep een wettelijke basis voor categorale en individuele beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel.

Deze tweede aanbeveling zal ik hierna toelichten. Het onderzoek laat zien dat veel verschillende beperkingen mogelijk zijn (paragrafen 6.6.2, 6.6.3 en 8.5). In de volgende paragrafen laat ik zien welke keuzes de wetgever kan maken. Hierbij maak ik een onderscheid tussen

individuele beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel, individuele beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken en categorale beperkingen.

9.3.4.a Individuele beperkingen

Als aan de voorwaarden van een individuele beperking wordt voldaan, leidt dit in het algemeen tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel (hoofdstuk 6). Individuele beperkingen tasten namelijk de kern van het kenbaarmakingsbeginsel niet aan. Het kenbaarmakingsbeginsel wordt niet voor een groot aantal besluiten beperkt. Voorbeelden van individuele beperkingsgronden kunnen worden gevonden in de artikelen 4:8 en 4:11 van de Awb (paragrafen 8.5.2.a en 8.5.2.b). Ook kan worden gedacht aan de individuele beperkingen uit het douanerecht, zoals neergelegd in artikel 22, zesde lid, aanhef en onder c en e, van het DWU (paragrafen 6.6.3.c en 6.6.3.e). De voorgestelde Europese Awb kent beperkingen van bijvoorbeeld het recht op (inzage in) de stukken (zie artikel 22, tweede lid van de voorgestelde Europese Awb, paragraaf 9.3.3.a) en artikel 10 van de IW 1990 geeft mogelijke individuele beperkingen weer (paragrafen 9.3.3.a en 8.5.2.e).[34] Ik zal op basis van dit onderzoek aangeven welke individuele beperkingen in ieder geval tot de mogelijkheden behoren. Het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt als:

Algemeen
- sprake is van voor de belastingdienst niet voorzienbare spoed (paragrafen 6.6.2.c en 8.5.2.b); en
- het met het bezwarende besluit beoogde doel slechts kan worden bereikt als de belanghebbende daarvan niet reeds van tevoren in kennis wordt gesteld (paragrafen 6.6.2.b en 8.5.2.b).

Gevaar voor verlies van belastinggelden
- de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard en die belastingaanslag onder de werking van de schuldsaneringsregeling valt (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- gegronde vrees bestaat dat goederen van de belastingschuldige zullen worden verduisterd (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- de belastingschuldige Nederland metterwoon wil verlaten dan wel zijn plaats van vestiging wil overbrengen naar een plaats buiten Nederland, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingschuld kan worden verhaald (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- de belastingschuldige buiten Nederland woont of gevestigd is dan wel in Nederland geen vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft en aannemelijk is dat gegronde vrees bestaat dat de belastingschuld niet kan worden verhaald (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e);
- op goederen waarop een belastingschuld van de belastingschuldige kan worden verhaald beslag is gelegd voor zijn belastingschuld (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e); en

34 "If documents contain confidential information or professional or business secrets, the public authority must, where possible, provide a non-confidential version or summary of the documents; (5) The right of access to the file does not cover access to documentation that is irrelevant and bears no relation to the allegations of fact or law in the particular case."

– goederen van de belastingschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden (paragrafen 8.1.3 en 8.5.2.e).

Gevaar
– de aard of de omvang van een gevaar voor de veiligheid van de Europese Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dier of plant, het milieu of de consument daartoe aanleiding geeft (paragraaf 6.6.3.c).

Beperking van een deelaspect
– gewichtige redenen bestaan het recht op (inzage in) de stukken te beperken (paragraaf 8.5.1).

Het voordeel van de codificatie van de beperkingen is dat duidelijkheid wordt gegeven onder welke omstandigheden het kenbaarmakingsbeginsel mag worden beperkt. Bij het opstellen van de omstandighedencatalogus is gebleken dat wel duidelijkheid bestaat welke omstandigheden een rol kunnen spelen bij een weging van met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen, maar dat nog weinig duidelijkheid bestaat hoe de afwegingen uit moeten vallen. Daar komt bij dat als het kenbaarmakingsbeginsel een wettelijke basis krijgt, de beperkingen ook een wettelijke basis nodig hebben. In dit kader is het aan de wetgever keuzes te maken welke beperkingen wel of niet worden ingevoerd. De wetgever zal dan moeten analyseren wat de effecten, kosten en gedragsreacties zijn, van verschillende keuzes. Bij een heel laag percentage bezwaar bij bijvoorbeeld verzuimboetes kan beperking voor de hand liggen, kostenefficiënt zijn en niet tot negatief gedrag bij burgers leiden. Bij navorderings- en naheffingsaanslagen lijkt me een beperking niet voor de hand liggen en een dergelijke beperking zal niet snel op begrip bij burgers kunnen rekenen. Naast een uitvoerig cijfermatig onderzoek is voor het maken van de keuzes wellicht ook gedragskundig onderzoek opportuun om de impact per beperkende maatregel te bezien. Dat valt buiten de scope van dit onderzoek, maar is bij codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel aan te bevelen.

9.3.4.b Individuele beperking van het recht op (inzage in) de stukken

Tijdens het onderzoek is gebleken dat de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb een beperking van het recht op (inzage in) de stukken regelen welke in lijn is met het Unierecht (paragraaf 8.5.1). Een dergelijke beperking is ook zeker mogelijk bij de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel voor voorgenomen fiscale besluiten. De evenredigheidstoets *stricto sensu* van de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb is zelfs, ten gunste van de belanghebbende, strikter dan de toets die wordt aangelegd door het Hof van Justitie en artikel 52 van het Handvest bij het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Deze beperking is daarmee niet strijdig met de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Echter, doordat de toetsing of de beperking gerechtvaardigd is, pas plaatsvindt in de beroepsfase, kan een constatering dat stukken ten onrechte geheim zijn gehouden tot gevolg hebben dat het kenbaarmakingsbeginsel wordt geschonden (vierde geconstateerde verschil). Deze schending kan niet ongedaan worden gemaakt door het alsnog overleggen van de stukken in de rechterlijke fase. Deze discrepantie kan worden opgeheven door het toetsingsmoment ten aanzien van het al dan niet geheim mogen houden van stukken, naar voren te halen, naar

de voorfase. Gelijk aan de procedure van de informatiebeschikking zou al in de voorfase zelfstandig moeten worden getoetst of de stukken geheim mogen blijven, zodat vanaf het moment van het voornemen, als geheimhouding niet gerechtvaardigd is, de belastingdienst de belastingplichtige alsnog (inzage in) de stukken kan geven. Wettelijke termijnen kunnen daarbij net als bij de informatiebeschikking worden verlengd. Hierbij zou analoog aan de discussie die hierover wordt gevoerd voor de informatiebeschikking, gedacht kunnen worden aan één feitelijke instantie.[35] Als de stukken pas later in een procedure aan de belastingdienst ter beschikking komen te staan, kan de geheimhoudingstoets op dat moment plaatsvinden. De derde aanbeveling is daarom:

Aanbeveling 3: Toets al in de voorfase of het beperken van het recht op (inzage in) de stukken gerechtvaardigd is.

Aanbeveling 1 creëert voor de belanghebbende een recht op (inzage in) de stukken in de voorfase. Blijkens aanbeveling 2 zijn beperkingen hierop mogelijk. Aanbeveling 3 zorgt ervoor dat als de belastingdienst zich beroept op een gerechtvaardigde beperking van het recht op (inzage in) de stukken de beperking tijdig wordt getoetst, zodat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel wordt voorkomen. Nu het aantal geheimhoudingsprocedures per jaar beperkt is, zal deze aanbeveling mijns inziens goed uitvoerbaar zijn.
Ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken kan in het huidige digitale tijdperk de vraag worden gesteld waarom er nog zoveel discussie bestaat over het overleggen van de op de zaak betrekking hebbende stukken. Waar ik bij de bank bij mijn stukken kan en bij mijn ziektekostenverzekeraar een handzaam digitaal dossier heb waarin de stukken van mijn zijde en van de zijde van de verzekeraar te zien zijn, kan een belastingplichtige eerst in de bezwaarfase gekoppeld aan een hoorgesprek de stukken inzien. Waarom heeft de belastingdienst nog geen digitale dossiers per belastingplichtige die voor die belastingplichtige op ieder moment is in te zien? Als de belastingdienst bepaalde documenten geheim wil houden dan kan dat in het digitale dossier worden vermeld. De belastingdienst zou mijns inziens in een dergelijk systeem moeten investeren. Op die wijze zijn – op geheime stukken na – alle stukken voor de belanghebbende in te zien. Nu komen de stukken soms pas in de beroepsprocedure of hoger beroepsprocedure boven tafel. Dat is vanuit de gedachte van rechtsbescherming en ongelijkheidscompensatie onwenselijk.

9.3.4.c Categorale beperkingen

Het kenbaarmakingsbeginsel beperken voor alle bezwarende fiscale besluiten zou de wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel aantasten (paragraaf 8.5.2.c). Uit het onderzoek is naar voren gekomen dat voor beperkte groepen van voorgenomen besluiten het onder bepaalde voorwaarden wel mogelijk is het kenbaarmakingsbeginsel categoraal te beperken (paragrafen 6.6.2.g, 6.6.3.a, 6.6.3.b en 6.6.3.d). Een categorale beperking zal niet gerechtvaardigd zijn als de belanghebbende niet de mogelijkheid heeft om het bezwarende besluit in rechte te betwisten en/of niet de mogelijkheid heeft om een opschorting van het

35 Zie voor één feitelijke instantie bij de informatiebeschikking bijvoorbeeld: Raaijmakers 2018.

bezwarende besluit te vragen en onder bepaalde omstandigheden te krijgen. Indien voldaan wordt aan de negatieve voorrangsregel zijn de volgende categorale beperkingen mogelijk:

- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel voor een beperkte groep voorgenomen bezwarende fiscale besluiten waarbij, indien bezwaar wordt gemaakt tegen het bezwarende besluit, de rechtsgevolgen buiten werking worden gesteld en een normale procedure wordt gestart, die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (*Texdata Software*-methode) (paragraaf 6.6.2.g).[36]
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit als dat besluit wordt gevolgd door een later bezwarend besluit waarin het eerste besluit wordt toegepast en de rechtsgevolgen van het eerste besluit pas merkbaar zijn bij het latere besluit en ten aanzien van het laatste bezwarende besluit een procedure wordt gevolgd, die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt (paragraaf 6.6.3.a).
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit indien sprake is van een gebonden beschikking en de belanghebbende nimmer over voor het nemen van die beschikking relevante informatie kan beschikken (paragraaf 6.6.3.b).
- Een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel bij een voorgenomen bezwarend besluit als voorafgaand aan dat voorgenomen bezwarende besluit reeds een procedure is gevolgd die voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt en sprake is van een opvolgend bezwarend besluit dat alleen ziet op de uitvoering van het eerdere besluit (paragraaf 6.6.3.d).

Met deze categorieën en de negatieve voorrangsregel in de hand zijn verschillende beperkingen denkbaar, vooral met behulp van de *Texdata Software*-methode. Zinvolle categorale beperkingen kunnen mijns inziens zien op verzuimboeten, aanmaningen en dwangbevelen of bepaalde aanslagen IB/PVV. Hierna ga ik in op deze mogelijkheden.

Het zou mijns inziens zeker opportuun zijn een categorale beperking in te voeren voor bijvoorbeeld verzuimboeten met een op *Texdata Software* gelijkend systeem. Het horen in alle zaken betreffende verzuimboeten geeft heel veel werk. Vanuit het oogpunt van efficiëntie aan de zijde van de overheid zal het opportuun zijn een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel neer te leggen voor verzuimboeten. Ook al kan de hoogte van een verzuimboete enorm oplopen, in de meeste gevallen gaat het toch over relatief beperkte bedragen. Hierbij moet wel rekening worden gehouden met het feit dat de jurisprudentie van het Hof van Justitie niet positief staat tegenover het uitsluiten van hele categorieën besluiten. Daartegenover staat wel het algemeen belang van administratieve efficiëntie. Mijns inziens is het enkel uitzonderen vanwege administratieve efficiëntie risicovol. Er is waarschijnlijk meer nodig. Als de reikwijdte toch behoorlijk groot is, kan dat worden gecompenseerd (zie zaak *Texdata Software*) door het effect te beperken als de belanghebbende het niet eens is met het besluit. In dat kader zou aan een op *Texdata Software* gelijkend systeem kunnen worden gedacht waarbij, bij een gemotiveerd bezwaar, de verzuimboete buiten werking wordt gesteld en de belanghebbende via een normale

36 HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software).

procedure eerst wordt gehoord voordat wellicht alsnog een verzuimboete wordt opgelegd.[37] Een automatisch uitstel van betalen bij het maken van gemotiveerd bezwaar zou mijns inziens ook Unierechtelijk acceptabel zijn.

Voor procedures inzake de kosten van aanmaningen en dwangbevelen kan ik mij een dergelijk systeem ook heel goed voorstellen. Er worden jaarlijks bijna drie miljoen aanmaningen verstuurd en ongeveer twee miljoen dwangbevelen.[38]

Elk jaar wordt ook een enorm aantal aanslagen IB/PVV opgelegd.[39] Het lijkt daarbij niet efficiënt om steeds vooraf een belanghebbende uit te nodigen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken. De wetgever zou ervoor kunnen kiezen voor afwijkingen van de aangifte ten nadele van de belanghebbende die niet gering, maar ook niet zeer groot zijn, een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel op te nemen. Bij het instellen van een dergelijke categorale beperking zou ervoor kunnen worden gekozen om voor het bedrag dat wordt afgeweken van de aangifte automatisch uitstel van betaling te verlenen bij een gemotiveerd bezwaar.

Met de aanbevelingen 1 tot en met 3 ontstaat een genuanceerd systeem waarbij rechtsbescherming in de voorfase een grotere rol krijgt, maar er ook voldoende ruimte is voor concurrerende beginselen. Tot zover mijn aanbevelingen aan de wetgever, gebaseerd op dit onderzoek en de eerste vier stappen van het stappenplan. Dan rest hierna nog de vijfde stap van het stappenplan.

9.3.5 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan een schending worden verbonden?

De vijfde stap van het stappenplan is het beantwoorden van de vraag welke gevolgen een schending van het kenbaarmakingsbeginsel zou moeten hebben. Aangezien het Unierecht deze gevolgen niet regelt, hebben de lidstaten procedurele autonomie (paragraaf 7.1). Wel moet worden voldaan aan de eisen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid en vernietiging van het bezwarende besluit is pas mogelijk als wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium (paragrafen 7.1 en 7.3). Vernietiging kan ook een partiële vernietiging van het bezwarende besluit inhouden (paragrafen 7.2 en 8.6.1). Als vijfde verschil is geconstateerd dat rechtstoepassers in Nederlandse fiscale zaken geen gebruikmaken van de mogelijkheid om een bezwarend besluit partieel te vernietigen of andere rechtsgevolgen aan een schending te verbinden dan een vernietiging. De procedurele autonomie van de

37 HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software), punt 15: 15 § 283 UGB, getiteld „Dwangsommen", zoals gewijzigd bij het Budgetbegleitgesetz 2011 (…) 3. Indien tijdig een met redenen omkleed bezwaarschrift tegen de beschikking wordt ingediend, treedt de dwangsombeschikking buiten werking. Over de oplegging van de dwangsom wordt in een normale procedure bij beschikking beslist. Indien de dwangsomprocedure niet moet worden beëindigd, kan – zonder voorafgaande ingebrekestellingdreiging – een dwangsom van € 700 tot € 3.600 worden opgelegd. Tegen de in een gewone procedure opgelegde dwangsom kan het betrokken orgaan beroep instellen (…).

38 https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-306589.pdf: p. 32, tabel 43.

39 https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/11/04/18e-halfjaarsrapportage: Blijkens deze rapportage zijn er in de eerste helft van 2015 9.621.683 en in de eerste helft van 2016 9.881.842 aangiften inkomstenbelasting ingediend. De latere halfjaarsrapportages geven deze cijfers niet meer weer.

lidstaten maakt dat dit wel kan (paragraaf 8.6.2). Zo kan bijvoorbeeld worden gekozen voor het terugwijzen van een zaak naar de bezwaarfase, als daardoor de schending ongedaan kan worden gemaakt. Daarvan zal slechts in een beperkt aantal gevallen sprake kunnen zijn (bij bezwaar tegen eigen voldoening of afdracht op aangifte). Ook kan gedacht worden aan het in stand laten van de rechtsgevolgen van het bezwarende besluit, al dan niet met vergoeding van de proceskosten. Het onderzoek naar de rechtsgevolgen van een schending in Nederlandse fiscale procedures laat zien dat alleen het vernietigen van het gehele bezwarende besluit in beeld is (paragraaf 8.6.1). Het partieel vernietigen of andere mogelijke rechtsgevolgen komen in de jurisprudentie van de Hoge Raad en lagere nationale rechtspraak niet naar voren (paragraaf 8.6.1). Het palet met verschillende rechtsgevolgen biedt juist de mogelijkheid de gevolgen van een schending in balans te brengen met de mate van benadeling die de schending met zich bracht. Rechtsbescherming is belangrijk, maar kleine gebreken moeten mijns inziens niet leiden tot zeer grote gevolgen. Daarom is de laatste aanbeveling gericht aan de rechtstoepassers en deze luidt:

Aanbeveling 4: Zorg voor evenredigheid tussen de benadeling door de schending en de gevolgen van de schending. Hiervoor is het van belang dat rechtstoepassers, indien dit deze evenredigheid dient, gebruikmaken van de mogelijkheid een bezwarend besluit partieel te vernietigen en/of van de mogelijkheid gebruikmaken andere rechtsgevolgen aan een schending te verbinden dan het vernietigen van een bezwarend besluit.

Met behulp van het hokjesmodel (paragrafen 5.2, 6.1, 7.2 en 9.1) kan een rechtstoepasser (belastingdienst of rechter) allereerst bezien op welk deel van het formele besluit het kenbaarmakingsbeginsel effect kan hebben. Vervolgens kan worden bezien hoe ver de beperking strekt en of de benadeling op het geheel of op een deel ziet. Op deze wijze ontstaat een genuanceerd systeem met evenredigheid tussen de schending en de gevolgen daarvan. Daarmee wordt het vijfde geconstateerde verschil ondervangen. Aangezien het kenbaarmakingsbeginsel tot doel heeft de rechtsbescherming, is het van belang dat de gevolgen van een schending de belastingdienst stimuleren een volgende keer wel het kenbaarmakingsbeginsel toe te passen. Hierin past bijvoorbeeld – als niet wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium – dat wel een veroordeling van de belastingdienst in de proceskosten plaatsvindt. Een proceskostenveroordeling komt veelvuldig voor als een belanghebbende in de bezwaarfase ten onrechte niet is gehoord op grond van de Awb.

De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel met inachtneming van de aanbevelingen zal het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in lijn brengen met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

BIJLAGE 1

Vertaling van de Draft model Rules on EU Administrative Law

Hoofdstuk 4: Het recht op een hoorzitting en interbestuurlijk overleg

III-22 Toegang tot het dossier
(1) Elke partij heeft recht op toegang tot zijn of haar dossier, met inachtneming van de belangen van vertrouwelijkheid en van beroeps- en zakengeheim.
(…)
(2) Indien documenten vertrouwelijke informatie of beroeps- of zakengeheimen bevatten, moet het bestuursorgaan, waar mogelijk, een niet-vertrouwelijke versie of samenvatting van de documenten verstrekken.
(3) Elke partij krijgt voordat de beslissing wordt genomen de gelegenheid om alle documenten in zijn of haar dossier te onderzoeken die relevant kunnen zijn voor zijn of haar verdediging, inclusief belastend en ontlastend bewijs.
(4) Het bestuursorgaan bepaalt de wijze waarop toegang tot het dossier wordt verleend en deze wijze kan worden gereguleerd door sector specifieke wetgeving op voorwaarde dat dit de inhoud van het recht niet ondermijnt. Behoudens dit voorbehoud, kan toegang tot het dossier worden verleend door middel van kopieën van documentatie, of de mogelijkheid om het dossier te bestuderen in het kantoor van het bestuursorgaan, of een combinatie van beide.

III-23 Het recht van personen die benadeeld zijn om te worden gehoord
(1) Elke partij heeft het recht om door een bestuursorgaan te worden gehoord voordat een beslissing wordt genomen die voor hem of haar nadelig zou zijn.
(…)
(3) Elke partij heeft het recht kennis te nemen van de centrale kwesties waarover het bestuursorgaan moet beslissen en de kernargumenten die aan de redenering ten grondslag liggen,

Boek III Besluitvorming in één zaak
Opdat een partij zijn of haar standpunten over de zaak effectief kenbaar kan maken en zijn of haar rechten van verdediging kan uitoefenen.
(…)
(4) Elke partij moet voldoende tijd hebben om te reageren nadat de kennisgeving in overeenstemming met paragraaf 3 is gedaan. Het bestuursorgaan dient duidelijke termijnen vast te stellen waarbinnen de reactie moet plaatsvinden.

(5) Het bestuursorgaan kan naar eigen goeddunken beslissen over de vorm en inhoud van de hoorzitting. Dit omvat de keuze of de hoorzitting mondeling of schriftelijk moet plaatsvinden, of kruisverhoor wordt toegestaan en de aard van het bewijs. Bij het kiezen van hoe deze discretionaire bevoegdheid moet worden uitgeoefend, moet het bestuursorgaan rekening houden met de doelstellingen van de wetgeving, de mogelijkheden conform de wettelijke bepalingen, het gewicht van de belangen van de persoon, het belang van het aanvullende procesrecht ter bescherming van het belang van de persoon en de kosten van toekenning van dergelijke rechten.

SUMMARY

The rights of the defence is a fundamental principle of European Union law, to which the Union right to be heard in all proceedings is inherent (hereafter: the right to be heard). The right to be heard is affirmed in the Charter of Fundamental Rights of the European Union (hereafter: Charter), which ensures that both the rights of the defence and the rights to a fair legal process in all judicial proceedings is respected. In accordance with the right to be heard, which applies when authorities intend to adopt a measure that will adversely affect a person, the addressees of such judicial decisions must be provided with the opportunity to make their views effectively known, regarding the information on which the authorities intend to base their decision. The authorities of the Member States are subject to that obligation when taking decisions that are within the scope of European Union law, even though their national legislation does not expressly provide such a procedural requirement.

The purpose for writing this thesis is derived from the current debate in the Netherlands on how this right to be heard should be applied in Dutch tax matters and tax decisions. Concerning the scope of this right a number of discussions and ambiguities exist. Discussions on this topic take place because Dutch legislation does not implement the right to be heard for the majority of tax decisions. In order to answer the question how to deal with the Union right to be heard in Dutch tax matters, I have formulated the following research question:

> ***To what extent does Dutch (tax) procedural law comply with the right to be heard and how can Dutch (tax) procedural law be structured to ensure it is in line with this right?***

Findings

Principles have a relative character and the right to be heard competes with other principles. The use of principles is not undisputed, due to the incommensurability of principles and the issue of vagueness. When using principles, legislators and legal practitioners should take into account that principles have an initial weight. Legislators and legal practitioners also have the duty to substantiate decisions. They are obliged to be consistent when applying principles as well. When the right to be heard is codified, it could become a legal rule. An example of the right to be heard as a legal rule can be found in the Union Custom codes.

The right to be heard only has a direct effect on national matters if Union law is being implemented under national laws and regulations. It is not always clear when Union law is being implemented. It is possible that a case takes entirely place within one Member State and at the same time is subject to Union law and a cross-border element does not necessarily mean that Union law is being implemented. When applying customs law and VAT, Union law is being implemented. Also, for excise duties it is mainly clear when Union

law is being implemented and that the right to be heard has a direct effect. More uncertainty arises in cases that concern other Dutch taxes, such as income taxes.

The right to be heard guarantees every person the opportunity to make his or her views effectively known during an administrative procedure, before the adoption of any decision that adversely affects his or her interests. The right to be heard consists of four elements. It entitles a person to (1) information, (2) access to documents upon request, (3) sufficient time to prepare for the defence and (4) the right to express his or her views. The right to be heard is applied to a larger scope of decisions than the rulings defined in the Dutch (tax) administrative law. The right to information implies that the administrative authority must inform the addressee on the main elements of the claim, their classification and the evidence it is based on. The right to documents entails that an administrative authority must, at the request of the person concerned, provide access to all documents that may be relevant for his/her defence. The time period granted to the addressee to prepare his/her defence varies and depends on the facts and circumstances of each specific case. In the last phase this person must be able to make his/her views known on the elements of the claim and their classification. If (s)he has been able to fulfil all four elements of the right to be heard, (s)he was able to make his/her views *effectively* known.

The right to be heard is codified in article 41 of the Charter, but this article only concerns institutions, bodies, offices and agencies of the European Union and it is not applicable in national disputes. The right to be heard is codified in Article 47 of the Charter for tax fines. Article 48 of the Charter concerns the rights of the defence in the phase of appeal and does not include the right to be heard before a decision is made. In tax matters that do not concern a tax fine, a person cannot invoke the Charter but can rely on the unwritten right to be heard.

The written and unwritten right to be heard offers the same level of protection. The conditions for limiting the right to be heard differ for the written and unwritten form. For custom matters the right to be heard is codified as a rule of law and the Union Custom Codes determines the maximum protection as well as the limitations of this right. The Custom Code determines that the right to be heard may be limited in "other specific cases" (article 22 of the Union Custom Codes). In my opinion this gives the Member States the freedom to limit the right to be heard in custom matters for other cases than the ones that are specifically named in article 22 of the Union Custom Codes.

Fundamental rights – such as the rights of the defence, which include the right to be heard – may be restricted, provided that the limitations correspond to objectives of general interest pursued by the measure in question and do not constitute, with regard to the objectives pursued, a disproportionate and intolerable interference which infringes upon the very substance of the rights guaranteed. Any limitation on the exercise of the written right to be heard must be provided by law.

The expression 'in accordance with the law' requires, firstly, that the impugned limitation should have some basis in domestic law; secondly, it refers to the quality of the law in question, requiring that it should be accessible to the person concerned, who must moreover be able to foresee its consequences for them, and that it is compatible with the rule of law.

Furthermore, the limitation must pursue a general interest, for example, in fiscal matters, threats to the security of the European Union and its residents, the environment or consumers and the fight against fraud.

Alimitation is not disproportionate if it is suitable, necessary and meets the requirements of proportionality *stricto sensu*. Suitable means that a limitation must be fit to achieve its legitimate purpose. The government can demonstrate that this is the case. In general, a limitation easily fulfils this condition. In addition, the limitation must be necessary. This involves a check whether the least drastic restrictive measure has been chosen. Finally, there is the requirement of proportionality *stricto sensu*. Proportionality *stricto sensu* means that a limitation is only allowed where the legitimate aim, represented by the competing principle served by the limitation, can justify the negative restrictive effects on one or more other principles. The analysis of various circumstances that appear in the literature and case law of the Court of Justice gives a catalog of circumstances that should be taken into account when the right to be heard is being restricted in fiscal matters. This catalog also provides information on the kind of effect a circumstance has.

Circumstances	**Influence on the weight of the limitation of the right to be heard**	**Influence on the weight of the competitive principle**	**Comments**
An asymmetrical legal relationship and inequality between the parties	Enlarging	n/a	n/a
Unilateral intervention	Enlarging	n/a	n/a
Multitude of changes	Enlarging	n/a	n/a
Discretion	Enlarging	n/a	n/a
Sanctions	Enlarging	n/a	n/a
Reversal of proof and increased burden of proof	Enlarging	n/a	n/a

Circumstances	**Influence on the weight of the limitation of the right to be heard**	**Influence on the weight of the competitive principle**	**Comments**
Costs to implement the right to be heard	Reducing	Enlarging	Costs can only play a role in combination with other circumstances in limiting the right to be heard. The cost aspect alone is not sufficient to limit the right to be heard.
State security or public health		Enlarging	n/a
Fight against fraud		Enlarging	This circumstance is frequently cited to limit the right to be heard in tax matters.
Urgency limitation		Enlarging	n/a
Administrative efficiency	Reducing	n/a	This circumstance is frequently cited to limit the right to be heard in tax matters.
Increasing duration of the limitation		Reducing	n/a
Increasing efficiency of the limitation		Enlarging	n/a
Increasing scope of the limitation		Reducing	n/a
Major (economic) interests of the interested party	Enlarging	n/a	n/a

Circumstances	Influence on the weight of the limitation of the right to be heard	Influence on the weight of the competitive principle	Comments
Limitation is categorical in nature	Reducing	n/a	4 categorical limitations are possible: 1) The legal consequences – if the limitation is contested – are canceled and a normal procedure is started that complies with the requirements of the right to be heard (paragraph 6.7.1.e). (2) If a decision restricting the right to be heard is followed by subsequent decisions where first the legal effect of the primary decision is taking effect and a procedure is followed that meets the requirements of the right to be heard (section 6.8.1). 3) If there is a tied decision and the interested party is unable to give information that may be relevant for taking the decision (section 6.8.2). 4) If an adverse decision is preceded by an adversely affecting decision (first decision) that meets the requirements of the right to be heard and the subsequent adversely affecting decision with regard to which the right to be heard is limited, only implements the first decision (section 6.8.4).
The costs of the limitation for a third party		Reducing	This circumstance seems of little significance in tax law.

Table 13

Union law does not regulate the consequences of non-observance of the right to be heard, which means Member States have procedural autonomy. Member States must, however,

respect the principles of effectiveness and equivalence. Non-observance of the right to be heard can only lead to an annulment of the adverse decision if it is established that, had it not been for such an irregularity, the outcome of the procedure might have been different (the 'other outcome'-criterium). Non-observance of the entire right to be heard or total non-observance of the right to (get access to) the documents leads to the annulment of the adverse decision if the 'other outcome'-criterium is met.

Partial annulment of an adverse decision is possible when 1) the formal document entails more than just the material adverse decision, 2) Union Law applies to only part of the adverse decision, 3) non-observance applies to only part of the adverse decision and when 4) disadvantage only applies to part of the adverse decision. This is shown in figure 35.

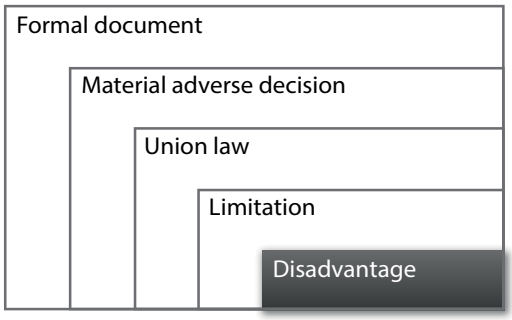


Figure 34

The burden of proof that the right to be heard has been fulfilled, lies with the administrative authority. In the event of non-observance of the right to be heard, the burden of proof that the 'other outcome-criterium is met, lies with the interested party.

The 'other outcome'-criterium can be met when:
- the interested party can bring forward a legal statement that would make sense,
- evidence has been lost due to the passage of time,
- there is discussion about the facts or their interpretation,
- the tax authorities have made a settlement proposal, or
- a previous judicial authority has delivered a favorable opinion to the interested party.

My investigation into the right to be heard has yielded the following step-by-step plan to assess whether there is non-observance of the right to be heard and whether non-observance should result in an annulment of the adverse decision:

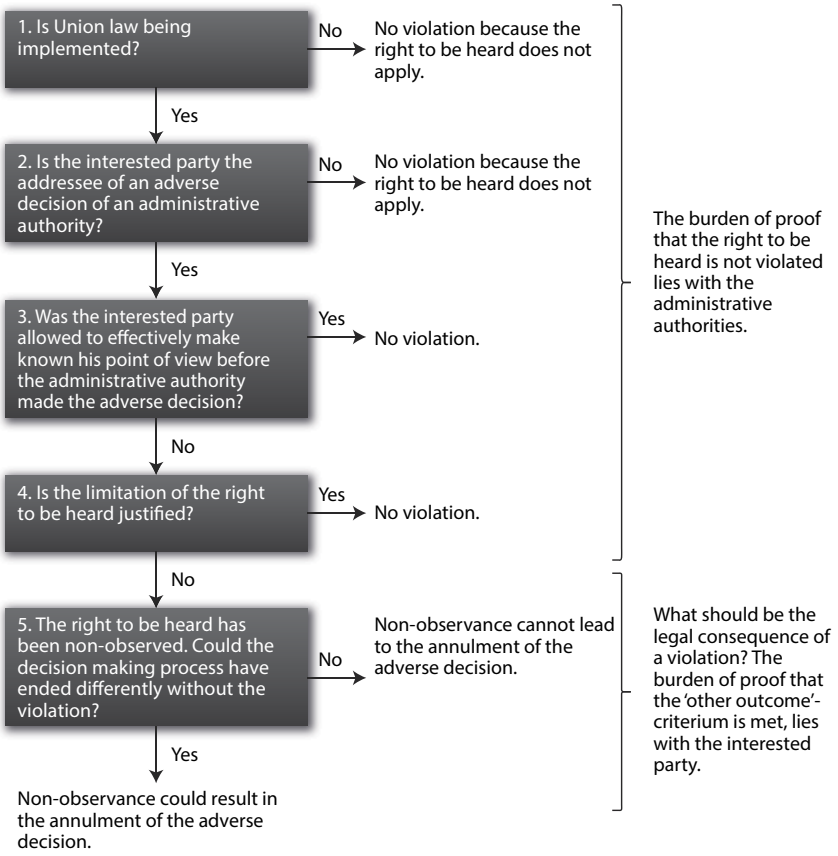


Figure 35

Guided by the step-by-step plan, Dutch (fiscal) procedural law was compared with the requirements of the right to be heard. The most significant similarities are:

- The Dutch objection phase meets the requirements of the right to be heard.
- The Dutch procedure for administrative tax fines meets the requirements of the right to be heard.
- The individual limitations of the right to be heard as codified in the Awb, when the conditions of a limitation are met, lead to justified limitations of the right to be heard.

In addition, a number of discrepancies have been identified. Differences that could lead to non-observance of the right to be heard are:

- The right to be heard in Dutch procedural law has a smaller scope than the right to be heard in Union law.

- The categorical limitation of the right to be heard for financial decisions in Dutch procedural law leads to non-observance of the right to be heard, if Union law is being implemented.
- The moment of assessment of a limitation of the right to documents leads in most cases to non-observance of the right to be heard. Non-observance cannot be undone at the moment of assessment.

Conclusion and recommendations

Steps 1 through 3
The right to be heard applies only if a Member State implements Union law. A Member State is likely to be acting within the scope of Union law when a Member State:

1. directly applies a source of Union law to a specific case at hand, most frequently a regulation (the *direct application* scenario);
2. applies national law that transposes or implements a measure or an obligation of Union law. Although the national authority is likely to apply a source of national law to a case, Union law still remains in the background, certainly for the purposes of interpretation (the *indirect application* scenario); and
3. finds itself in a situation in which a national rule makes use of the derogations or justifications to limitations allowed by Union law (the *derogation* scenario).

The answer to the question if Union law is being implemented by different Dutch tax laws and regulations is not always simple or clear early on in a case. This means that it will be difficult to introduce the right to be heard only for those (intended) Dutch tax decisions that implement Union law. In addition, introducing the right to be heard for only those tax matters that implement Union law could result in different procedures for different parts of the same formal tax decisions. The party concerned will be able to express his/her view about one part of the intended decision before the decision is made, however, (s)he should then wait until the decision is made, before (s)he will be able to express his/her views about another part of the decision. This can be the case, for example, when directors are held liable for VAT and payroll taxes. Implementation of the right to be heard in all cases where Union law is implemented is only possible if the right to be heard is being applied in all tax decisions, where it is possible to implement Union law. This also prevents the divergence of coherent procedures. A broad application of the right to be heard is in line with the membership of the Netherlands to the European Union. This way, the Netherlands conform to the decisions made under Union law. Implementation also leads to more recognition and appreciation of the right to be heard.

The right to be heard as defined in Union law has a broader concept of decisions than the right to be heard as stated in the Dutch procedural laws and regulations. Meaning that it is not automatically possible that the right to be heard will be integrated in the existing articles in Dutch procedural law. This discrepancy can, however, be remedied through the codification of the right to be heard in all tax decisions.

In Dutch law diverse elements of the right to be heard are codified for various tax decisions. This does not help the Dutch tax authorities in understanding what exactly is expected of

them. As a result, the Dutch tax authorities do sometimes only execute what is codified and not what is actually demanded of them in relation to the right to be heard. This situation is not desirable and can lead to non-observance of the right to be heard. It can, however, be avoided by codifying all four elements of the right to be heard.

An analysis of the first three steps of the step-by-step plan with regard to the differences between Dutch procedural (tax) law and the right to be heard leads to the recommendation to codify the right to be heard by creating a right for a person to make his/her position known before an administrative authority takes an incriminating tax decision, in which the four elements of this right are also codified. Inspiration for the codification can be found in the procedure for fines in the AWR, paragraph 49.2a of the Dutch 'Richtlijn Invordering', article 22 of the Custom laws and the proposal for European administrative rules (see section 9.3.3.a of this thesis). The assessment method which is applied (self-assessment or return-based), gives no significant larger or smaller number of cases in which the right to be heard must be implemented.

Step 4 (figure 36)
The first recommendation (previous paragraph) leads to codification of the right to be heard for a very large number of intended tax decisions. The codification of limitations of the right to be heard creates a system with nuances in which the right to be heard is balanced with competing interests, such as practicality, efficiency and the fight against tax fraud. Analysis of the fourth step of the step-by-step plan, with regard to the differences between Dutch (fiscal) procedural law, leads to the second recommendation. This recommendation is to link categorical and individual limitations to the codification of the right to be heard.

If the conditions of the individual limitation are met, the limitation will be justified (Section 9.2.4.a of this thesis contains a list of possible individual limitations). This is not automatically the case for categorical limitations. Limiting the right to be heard for *all* adverse tax decisions would affect the essential content of this right and will lead to non-observance of the right to be heard. Judgements of the European Court and Union Custom laws show that there are at least four situations in which a categorical limitation of the right to be heard is possible for a limited number of tax decisions. The right to be heard can be justifiably limited in:

1. Decisions of which the legal consequences, when contested, are nullified and a normal procedure is started that meets the requirements of the right to be heard (section 6.7.1.e).
2. Decisions restricting the right to be heard, and this decision is followed by subsequent decisions where the legal effect of the first decision is noticeable first, and a procedure that meets the requirements of the right to be heard is followed regarding those subsequent decisions (see section 6.8.1 of this thesis).
3. Bound decisions where the interested party does not have access to information relevant for the decision that must be made (see section 6.8.2 of this thesis).
4. Successive decisions, whereby a procedure has been followed with regard to the previous adversely affecting decision that complies with the requirements of the right to be heard and the subsequent adverse decision is limited only to the implementation of the preceding decision (see section 6.8.4 of this thesis).

A categorical limitation must in all cases comply with the negative rule from the *Kamino-case*. Meaning that the person concerned should be able to request and under certain circumstances obtain suspension of the adverse decision, and (s)he must be able to contest the decision that is adversely affecting him/her. A categorical limitation may be appropriate for, for example, default fines, payment reminders and writ of execution.

This thesis shows that the limitation of the right to documents in Dutch procedural (tax) laws (articles 7:4 and 8:29 of the Awb) are in line with the right to be heard. However, as the assessment of whether the limitation is justified does not take place before the appeal phase, a finding such as that a document or part of it has been wrongfully kept secret may result in non-observance of the right to be heard, and this non-observance cannot be remedied by the subsequent submission of the documents in the judicial phase. This leads to the third recommendation, with regard to limiting the right to documents, to create a moment of assessment of this limitation before an adverse decision is taken.

Step 5
Analysis of the fifth step of the step-by-step plan regarding the differences between Dutch procedural (tax)law and the Union law shows that in case of non-observance of the right to be heard, it should be considered what consequences this non-observance must have. Since Union law does not regulate the consequences, Member States have procedural autonomy. Annulment of the adverse decision is only possible if the "other outcome" criterion is met. The procedural autonomy of the Member States means that a Member State also has the option to provide legal consequences to non-observance other than (partial) annulment of the adverse decision in the event of established non-observance. It is possible to refer a case back to the objection phase, if this helps to rectify the non-observance. It could also be considered to preserve the legal consequences of the adverse decision, whether or not with reimbursement of the legal costs. Research into the legal consequences of non-observance in Dutch tax proceedings shows that only the annulment of the adverse decision is being used. Legal protection is important, however, minor non-observances of the right to be heard, should not lead to disproportionate consequences. The last (fourth) recommendation therefore addresses the legal operators and ensures proportionality between the type of non-observance and the consequences of the non-observance.

Feasibility and desirability of the recommendations
When drawing up recommendations, it is important to consider whether the recommendations are actually feasible. Even more so because the Dutch legislator has deliberately chosen to exclude the right to be heard in financial decisions, because it will entail an expected heavy (financial) burden on the government. This is due to the large number of tax decisions that recur annually. The fact that other Member States already apply the right to be heard, in itself shows that codification of the right to be heard is feasible. The feasibility is also reflected in the proposed European administrative rules, that also include the right to be heard. The feasibility of this proposal has been considered by a large group of scientists from different Member States of the Union. With the increasing influence of Union law, it is conceivable that European administrative rules will be introduced in the future, and should be applied by all Member states.

In addition, it is important to realise that the right to be heard applies to only part of the intended tax decisions, namely only the adverse decisions. Furthermore, the Dutch tax authorities already apply the right to be heard for a number of intended adverse decisions, such as certain liabilities and customs decisions. In addition, not every taxpayer will use his/her right to be heard on an intended adverse decision. After all, it is a taxpayer's right and not a duty (see section 5.4.4). In addition, under specific conditions, it is possible to introduce individual and categorical limitations. Finally, it is likely that the introduction of the right to be heard will lead to a decrease in the number of objections. Tax authorities/ customs seem to confirm this, although hard figures to support this assumption are hard to find.

In view of the above, there is no doubt about the feasibility of the codification of the right to be heard for tax decisions.

Finally, the question rises whether such codification of the right to be heard, as outlined before, is desirable. Based on this research, I think it is. Membership of the European Union also means that a Member State complies with regulations of Union law. Codifying the right to be heard helps reducing inequalities between citizens and administrative authorities in an early stage. Such inequality compensation may be considered to be of significant importance in a time where administrative authorities have numerous powers, which sometimes intervene deeply in the fundamental rights of their citizens. The tax authorities also benefit from codifying the right to be heard. Involvement of the person concerned at an early stage in the decision process will enable him/her to contribute to the investigation of the facts, to prevent errors and to report personal circumstances. This will allow the tax authorities to make more objective and better decisions at an early stage. I expect that the national application of the right to be heard will reduce the number of objections. It is also quite feasible that such an early collaboration between the party concerned and the tax authorities will frequently lead to the prevention of legal proceedings. Therefore, the application of the right to be heard does not have to lead to a decreasing administrative efficiency and the associated increase in costs. Reaching out to a taxpayer early on will have an enlarging effect on the relationship between tax authorities and taxpayers and thus also an aggravating effect on the reputation of tax authorities. All in all, I strongly recommend the implementation of the right to be heard in tax matters and to codify limitations of the right to be heard.

LIJST VAN AANGEHAALDE LITERATUUR

Boeken en tijdschriften

Addink 2014	G.H. Addink, 'Europees bestuursrecht in ontwikkeling: op weg naar een Europese Awb', *NTB* 2014/24.
Alberdingk Thijm en Vries, de, 2015	C. Alberdingk Thijm en C. de Vries, 'De toenemende invloed van het Handvest op het recht van intellectuele eigendom', *Berichten industriële eigendom*, september 2015.
Alexy 1979	R. Alexy, 'Zum Begriff des Rechtsprinzips', in: *Rechtstheorie*, Beiheft 1 (1979).
Alexy 2010	R. Alexy, *A Theory of Constitutional Rights*, vertaald door J. Rivers, paperback edition, Oxford: Oxford University Press 2010.
Alexy 2014	R. Alexy, 'Constitutional Rights and Proportionality', *Revus - Journal for Constitutional Theory and Philosophy of Law*, 19 April 2014
Barak 2012	A. Barak, *Proportionality: Constitutional Rights and their Limitations*, Cambridge: Cambridge University Press 2012.
Barents en Brinkhorst 2012	R. Barents en L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees recht*, Kluwer Deventer, 2012.
Barkhuysen, Bos en Have ten, 2011	T. Barkhuysen, A.W. Bos en F. ten Have, 'Een verkenning van de betekenis van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie voor het privaatrecht, deel 1: De inhoud, de juridische status en het toepassingsbereik van het Handvest, in het bijzonder in horizontale verhoudingen', *NTBR*, 2011/68.
Barkhuysen e.a. 2014	T. Barkhuysen e.a., Rapport *Adequate rechtsbescherming bij grondrechtenbeperkend overheidsingrijpen*, Deventer: Kluwer 2014.
Barkhuysen en Bos 2014	T. Barkhuysen en A.W. Bos, 'De betekenis van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie voor het bestuursrecht: een actualisatie anno 2014', *JBplus* 2014/1.
Barkhuysen e.a. 2018	T. Barkhuysen e.a., *Bestuursrecht in het Awb-tijdperk*, Deventer, Wolters Kluwer, 2018.
Baron en Bekker 2015	J.D. Baron en R.S. Bekker, 'Spider-man: with great power, comes great responsibility', *TFB* 2015/05-03.

Baron 2016	J.D. Baron, 'De bestuurdersaansprakelijkheid van artikel 36 IW en het Europeesrechtelijke verdedigingsbeginsel', *FIPB* 2016/1903.
Beumer 2016	A.E. Beumer, *De publieke handhavingsprocedure van het mededingingsrecht in het licht van de mensenrechten*, (diss. Universiteit Leiden), Boom Juridisch 2016.
Beune en Beune 2019	B.H.R. Beune en R.B.H. Beune. 'De steen des aanstoots, de ontwikkeling van het recht van de verdediging, *TFB* 2019/9.
Boer, Heuvel van den en Vergouwen 2019	J.P. Boer, R.L.G. van den Heuvel en T.M. Vergouwen, '*Belastingrecht*', Den Haag, Boom Juridisch, 2019.
Boersma en Breukelen, van, 2017	B.J.B. Boersma en A.P. van Breukelen, *Heffingsgrondslagen douanerecht: classificatie, douanewaarde & oorsprong*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2017.
Bogaert, van den, e.a., 2017	S. van den Bogaert, B. van Rompuy, V. Borger, M. Aalbers en T. Weber, 'Kroniek van het Europees materieel recht', *NJB* 2017/1914.
Bolhaar 2012	W. Bolhaar, 'De wenselijkheid van een open stelsel van rechtsbescherming', *FF* 2012/222-04.
Bomer 2018	A.H. Bomer, *Het nationale vertrouwensbeginsel onder Europees vuur – De zaak Nigl*, in: D.A. Albregtse & P. Kavelaars (red.), Ontroerend goed (Van der Paardt-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2018.
Bongaarts 2013	L.M.S.M. Bongaarts, 'De invloed van het Europese Handvest op de BTW', *Btw-bulletin* 2013/3.
Brandsma 2011	F. Brandsma, 'Het AGBG en het natuurrecht', *GROM* 2011/28.115
Breuer 2019	A.C. Breuer, 'De invloed van het Europese recht op het formele belastingrecht anno 2019', *TFB* 2019/26.
Brink, van den en Ouden, den, 2014	J.E. van den Brink en W. den Ouden, 'Europeanisering door rechtsbeginselen. Op weg naar rechtseenheid en duidelijkheid of de bescherming van de Nederlandse burger in gevaar?', in: B.J. Schueler en R.J.G.M. Widdershoven (red.), Europeanisering van het algemeen bestuursrecht: 75 jaar VAR, Den Haag: Boom Juridische uitgevers.
Brink, van den, e.a., 2017	J.E. van den Brink e.a., 'Rechtsbeginselen en fundamentele rechten', in: S. Prechal en R.J.G.M. Widdershoven (red.), *Inleiding tot het Europees bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2017.
Brouwer 1991	P.W. Brouwer, 'Rechtsbeginselen en rechtspositivisme', *Ars Aequi* 1991, 40.
Buijze 2009	A.W.G.J. Buijze, 'Effectiviteit in het bestuursrecht', *NTB* 2009/31.
Buijze 2014	A. Buijze, 'Het Hof van Justitie in Kamino-Datema; horen in bezwaar onder voorwaarden gesanctioneerd', *NtEr* 2014/9.3.

Burg 2000	H.J.M. Burg, *The model of principles. The quest for rationality in the implementation of conflicting principles*, (diss. Universiteit van Amsterdam), 2000.
Contrino en Cavalo 2020	A. Contrino en A. Cavalo, 'Taxable Person's Fundamental Rights in Tax Proceedings: the ECJ and the Italian Jurisprudence', *International VAT Monitor* September/October 2020.
Dam, van en Eijsden, van, 2008	J.J. van Dam en J.A.R. van Eijsden, 'Ambtshalve rechterlijke toepassing van het Europees recht in belastingzaken', *MBB (NDFR)* 2008/227.
Damen 2008	L.J.A. Damen, 'Ongelijkheidscompensatie door juiste wetsinterpretatie', *Ars Aequi* september 2008.
Danwitz, von en Paraschas 2017	T. von Danwitz en K. Paraschas, 'A fresh start for the Charter: Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights', *Fordham International Law Journal*, Volume 35, Issue 5, 2017.
Dijkstra 2015	C.M. Dijkstra, 'Privacy en derdenonderzoek: een gespannen verhouding', *FTV* 2015(12).
Dongen, van, 2007	A. van Dongen, 'De algemene beginselen bestaan niet', *NTFR* 2007/164.
Douma 2007	S.C.W. Douma, 'Het evenredigheidsbeginsel stricto sensu als belangenafweging tussen nationale fiscale soevereiniteit en vrij verkeer', WFR 2007/247.
Douma 2013	S.C.W. Douma, 'Misbruik van secundair Unierecht in de directe belastingen', *TFO* 2013/125.4.
Douma e.a. 2019	S.C.W. Douma e.a., 'Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer, Wolters Kluwer, 2019.
Duijkersloot 2014	T. Duijkersloot, 'Consequences of the Violation by Administrative Authorities of the Right to be heard under EU-law: the Case M.G. and N.R.', *REALaw* 2014/1.
Dworkin 1978	R. Dworkin, *Taking Rights Seriously*, London: Bloomsbury 1978.
Eijsden, van, 2014	J.A.R. van Eijsden, 'De invloed van het Unierecht op het formele belastingrecht en het fiscale procesrecht: over beginselen en vrijheden', *TFB (NDFR)* 2014/2.
Emiliou 1996	N. Emiliou, *The Principle of Proportionality in European Law, A Comparative Study*, London – The Hague – Boston: Kluwer Law International 1996.
Emmerik, van, e.a., 2010	M. van Emmerik e.a., 'Kroniek van het Nederlands en Europees constitutioneel recht', *NJB* 2010/1793.
Feenstra en Perdaems 2019	A.A. Feenstra en A.J.C. Perdaems, 'De jacht op buitenlands vermogen, anno 2018', *WFR* 2019/7.
Feteris 1995	M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht: van vondeling tot troetelkind*, Deventer: Kluwer 1995.

Feteris 2002	M.W.C. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002.
Feteris 2005	M.W.C. Feteris, *Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte*, Deventer: Kluwer 2005.
Feteris 2007	M.W.C. Feteris, *Formeel belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2007.
Feteris 2017	M.W.C. Feteris, 'Rechtsbescherming door de belastingrechter anno 2016', *WFR* 2017/29.
Fierstra 2013	M. Fierstra (2013), 'Åkerberg Fransson: ruim toepassingsgebied van Handvest op handelingen van lidstaten', *NtEr* 2013/6.
Fontanelli 2014	F. Fontanelli, 'The implementation of European Union law by member states under articles 51 (1) of the Charter of Fundamental Rights', 20 Columbia Journal of European Law 193 (2013-2014).
Fortuin 2012	P. Fortuin, 'Geheimhouding van stukken voor de belastingrechter', *NTFR-B* 2012/16
Fortuin 2016A	P. Fortuin, 'Het EU-rechtelijke verdedigingsbeginsel (deel I)', *NTFR-B* 2016/8.
Fortuin 2016B	P. Fortuin, 'Het EU-rechtelijke verdedigingsbeginsel (deel II)', *NTFR-B* 2016/10.
Gerards 2007	J. Gerards, 'Het evenredigheidsbeginsel van art. 3:4 lid 2 Awb en het Europese recht', in: T. Barkhuysen, W. den Ouden en E. Styger, *Europees recht effectueren: algemeen bestuursrecht als instrument voor de effectieve uitvoering van EG-recht*, Alphen aan de Rijn: Kluwer 2007.
Gerards 2010	J.H. Gerards, 'Meer rechtsbeginselen in de Awb? Gezichtspunten voor toekomstige codificatie', in: T. Barkhuysen e.a. (red.), Bestuursrecht harmoniseren: 15 jaar Awb, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2010.
Gerards 2012	J. Gerards, 'Beginselrecht; 'in de regel', De juridische meerwaarde van het vastleggen van algemene rechtsbeginselen', in: R.J.N. Schlössels, A.J. Bok en A.G.A Nijmeijer, *In de regel. Over kenmerken, structuur en samenhang van geschreven en ongeschreven regels in het bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2012.
Gerbrandy 2009	A. Gerbrandy, *Convergentie in het mededingingsrecht*, (diss. Universiteit Utrecht), Den Haag: Boom juridische uitgevers 2009.
Gerrits-Jansens 1998	M.P. Gerrits-Janssens, 'Verdedigingsbeginsel en de Mededingingswet', *NTB* 1998/7.
Ginneken, van en Timmerman 2011	M.J. van Ginneken en L. Timmerman, 'De betekenis van het evenredigheidsbeginsel voor het ondernemingsrecht', *Ondernemingsrecht* 2011/123.

Gribnau 1994	J.L.M. Gribnau, 'Argumentatie op basis van beginselen in het belastingrecht', in E.T. Feteris e.a., *Met redenen omkleed*, Nijmegen, Ars Aequi, 1994.
Gribnau 2011	J.L.M. Gribnau, 'Fiscale ethiek: wederkerige verantwoordelijkheid voor de integriteit van het belastingrecht', Vereniging voor Belastingwetenschap, in het boek: *Belastingen en ethiek, Preadviezen en bespreking preadviezen* (geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 243), Deventer: Kluwer 2011.
Gribnau 2013	J.L.M. Gribnau, 'Legitieme belastingheffing, recht, governance en vertrouwen', *MBB* 2013/7-8.
Gribnau 2015	J.L.M. Gribnau, 'Tweehonderd jaar belastingwetenschap', *in het boek: Tweehonderd jaar belastingwetenschap*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015.
Gribnau en Steenbergen, van, 2014	H. Gribnau en A. van Steenbergen, 'Prettig contact met de Belastingdienst', In: B. Marseille en L. van der Velden (Eds.), *Vertrouwen verdient: Visies op geschillenbeslechting door de overheid*. Ministerie van Buitenlandse Zaken, 2014.
Gribnau en Steenbergen, van, 2019	H. Gribnau en A. van Steenbergen, 'Transparantie in de fiscaliteit: "It's complicated"', *Informatief* 2019/94, https://vhmf.nl/images/stories/informatief/Informatief2019-94w.pdf.
Groussot 2006	X. Groussot, *General Principles of Community Law*, Europa Law Publishing, Groningen 2006.
Haas, de, 2013	P. de Haas, 'Bestuursrechtelijke conclusie over de redelijke termijn', *NTFRA* 2013/37.
Happé 1996	R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer, Kluwer 1996.
Harbo 2010	T. Harbo, 'The function of the proportionality principle in EU law', *European Law journal*, volume 16 nr. 2 March 2010.
Hendriks 2006	M. Hendriks, 'Geheim bewijs in fiscale zaken', *WFR* 2006/955.
Herreveld 2020	F.R. Herreveld, 'Fiscale rechtsbescherming en rechtsstatelijkheid', *TFB* maart 2020, nr. 1-2.
Heuvel, van den, 2018	L.R.G. van den Heuvel, *Duidelijkheid van fiscale wetgeving, een onderzoek naar een nadere invulling van de kwaliteitseis van eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid voor fiscale wetgeving*, (diss. Universiteit Leiden), SDU, 2018.
Hilten, van, 1998	M.E. van Hilten, *De Europese dimensie van door de fiscus opgewekt vertrouwen in de BTW en het douanerecht* (oratie Leiden), Leiden: Rijksuniversiteit Leiden 1998.
Houdijker, den, 2012	F.M.J. Den Houdijker, *Afweging van grondrechten in een veellagig rechtssysteem. De toepassing van het proportionaliteitsbeginsel in strikte zin door het EHRM en het HvJ EU*, (diss. Universiteit Leiden), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2012.

Houdijker, den en Schuurmans 2015	F.M.J. Den Houdijker en Y.E. Schuurmans, 'Geheim bewijs in een doeltreffende voorziening in rechte', *JBPlus* 2015/3.
Immerseel 2011	S.F. van Immerseel, *Fiscaal bezwaar in AWR en Awb*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2011.
Jansen en Langbroek 2007	O. Jansen en Ph.M. Langbroek, *Defence rights during administrative investigations*, Antwerpen: Intersentia 2007.
Jans 2000	J.H. Jans, 'Evenredigheid Revisited', *SEW* 7/8 (2000) juli/augustus.
Jans e.a. 2011	J.H. Jans, S. Prechal en R.J.G.M. Widdershoven, *Inleiding tot het Europees bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2011.
Jans e.a. 2015	J.H. Jans, S. Prechal en R.J.G.M. Widdershoven, *Europeanisation of Public Law*, Europa Law Publishing, Groningen 2015.
Jans e.a. 2017	J.H. Jans, S. Prechal en R.J.G.M. Widdershoven, *Inleiding tot het Europees bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2017
Kamminga 2015	A.S.G. Kamminga, 'WFR Fiscaal Café 2015: Rechtsbescherming begint niet pas bij de rechter', *WFR* 2015/440.
Keulemans 2015	A.E. Keulemans, 'Bewijsperikelen in de knoflookbollenzaak – een zaak met een luchtje?', *WFR* 2015/1210.
Keulemans 2016	A.E. Keulemans, 'Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: een update', *WFR* 2016/73.
Keulemans 2016A	A.E. Keulemans, 'Codificatie van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het Handvest', https://www.europesefiscalestudies.nl/upload/A.E.%20Keulemans%20PMIB%202016.pdf
Klap en Groenewegen	A. Klap en T. Groenewegen, *Kernbegrippen van de Algemene wet bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri, 2019.
Klatt 2012	M. Klatt, 'Robert Alexy's Philosophy of Law as System', *Institutionalized Reason* 1-26, Oxford, Oxford University Press, 2012.
Kloosterhuis 2006	H.T.M. Kloosterhuis, 'Wat het zwaarst is…. Argumentatie op basis van belangenafweging', *THEMIS* 2006-4.
Kokott en Ost 2011	J. Kokott en H. Ost, 'Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht', *EuZW* 13/2011, p. 496-503.
Kokott en Sobotta 2010	J. Kokott en C. Sobotta, The Charter of Fundamental rights in the European Union after Lisbon', EUI Working papers, *Academy of European Law (AEL)* 2010/6.
Kokott en Sobotta 2015	J. Kokott en C. Sobotta, 'Protection of Fundamental Rights in the European Union: On the Relationship between EU Fundamental Rights, the European Convention and National Standards of Protection', *Yearbook of European Law (YEL)*, Vol. 34, No. 1, p. 60-73, 2015.
Kumm 2004	M. Kumm, 'Constitutional rights as principles: On the structure and domain of constitutional justice', *International Journal of Constitutional Law*, July 2004, p. 574-596.

Kumm 2006	M. Kumm, 'What Do you Have in Virtue of Having a Constitutional Right? On the Place and Limits of the Proportionality Requirement', 2006, New York University Public Law and Legal Theory Working Papers, paper 46, http://lsr.nellco.org/nyu_plltwp/46.
Lammers 2012	M.H.W.N. Lammers, 'Het verdedigingsbeginsel', *MBB* 2012/4 en *MBB* 2012/6.
Lange, de, 2014	R. de Lange, 'De invloed van Duits recht op de grondrechten en het denken over grondrechten in Nederland na 1945', *Ars Aequi* juli/augustus 2014.
Langereis 1986	Ch.J. Langereis, *Fiscale Rechtsbescherming*, Fiscale Monografieën nr. 39, Deventer: Kluwer 1986.
Lasok	K.P.E. Lasok, 'General Principle of EU Law', *Law of the European Union*, issue 16 (3.109).
Leijten 1981	J.C.M. Leijten, 'Rechtspraak en topiek', in W. van Gerven en J.C.M. Leijten, Theorie en praktijk van de rechtsvinding, Zwolle, W.E.J. Tjeenk Willink, 1981.
Leijten 2013	A.E.M. Leijten, 'Aharon Barak, Proportionality, constitutional Rights and their Limitations', *TvCR* oktober 2013.
Lenaerts 2012	K. Lenaerts, 'Exploring the Limits of the EU Charter of fundamental Rights', *European Constitutional Law Review*, 8, p. 375-403, 2012.
Maagdenberg, van den en Meijerman 2018	P.M. van den Maagdenberg en V.L. Meijerman, 'Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel – HR 24 november 2017 in het licht van de jurisprudentie van het Hof van Justitie', *WFR* 2018/65.
Mennes en Wolkers 2015	E.H. Mennes en A. Wolkers, 'Sopropé nu ook voor de btw', *Btw-bulletin* 2015/85.
Meuwissen 1991	D.H.M. Meuwissen, 'Rechtsbeginselen en natuurrecht', *Ars Aequi* 40 (1991), 10.
Mezouar en Gomes Vale Viga 2021	H. Mezouar en M.D.C. Gomes Vale Viga, 'Het Unierechtelijk verdedigingsbeginsel in ontwikkeling in fiscalibus, over de wederopstanding van het Unierechtelijk verdedigingsbeginsel', *TFB* februari 2021/1.
Michiels 2007	F.C.M.A. Michiels, 'Het gaat beter met de Awb, maar nog niet goed (genoeg)', *NTB* 2007/23.
Mol, de, 2012	M. de Mol, *Het toepassingsgebied van Unierechtelijke grondrechten & het beginsel van de allocatie van bevoegdheden*, Maastricht: Working Papers 2012.
Mol, de, e.a. 2012	M. de Mol, mr. A. Pahladsingh, mr. L.R. van Heijningen, 'Inroepbaarheid in rechte van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie: Toepassingsgebied en het onderscheid tussen 'rechten' en 'beginselen'', *SEW* 2012/6

Mol, de, 2013	M. de Mol, 'De toepassing van Uniegrondrechten op nationaal recht en het allocatiebeginsel', *NTM-NJCMbull.* 2013/61.
Mol, de, 2014	M. de Mol, *De directe werking van de grondrechten van de Europese Unie*, (diss. Universiteit Maastricht), Oisterwijk: Wolf Legal Publishers 2014.
Mol, de, 2019	M. de Mol, 'Het leerstuk van de horizontale directe werking van Unie-grondrechten op de voet gevolgd', *AA* 2019/0371
Moor, de - Vugt, van, 1993	A.J.C. de Moor-van Vugt, 'Hobbels bij de rechtshandhaving', in: J.A.E. Vervaele (red.), *Bestuursrechtelijke toepassing en handhaving van gemeenschapsrecht in Nederland*, Deventer: Kluwer 1993.
Moor, de - Vugt, van, 2012	A.J.C. de Moor-van Vugt, The Ghost of the Criminal Charge'; the EU Rights of Defense in Dutch Administrative Law', *REALaw* 2012, vol. 5, nr. 2.
Morijn e.a. 2015	J. Morijn, A. Pahladsingh en H. Palm, 'Vijf jaar bindend Handvest van de Grondrechten: wat heeft het de rechtzoekende opgeleverd?', *NtEr* 2015/4.4.
Niessen en Niessen-Cobben, 2018	R.E.C.M. Niessen en R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Inleiding formeel belastingrecht*, Den Haag, Sdu Uitgevers bv, 2018.
Niessen-Cobben 2015	R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'De toepassing van de informatiebeschikking: een overzicht', *FTV* 2015 (12) 58.
Niessen en Hofstra 2010	R.E.C.M. Niessen en H.J. Hofstra, *Inleiding tot het Nederlandse belastingrecht*, Deventer: Kluwer 2010.
Nieuwenhuis 2015	A. Nieuwenhuis, 'Appreciatiemarge en botsing van grondrechten', *NTM/NJCM-bull.* 2015/2.
Nijnatten, van, 2018	E.J.F.C. van Nijnatten, 'Verwachtingen managen: het EU-Handvest in de Nederlandse fiscaliteit', *WFR* 2018/213.
Okhuizen e.a. 2016	E.C.G. Okhuizen e.a., *Hoofdzaken formeel belastingrecht*, Den Haag, Boom juridisch, 2016.
Olsthoorn 2016	P. Olsthoorn, *Big Data voor fraudebestrijding*, Working paper, Den Haag: WRR Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2016, beschikbaar via www.wrr.nl.
Ommeren, van en Wolswinkel, 2014	F.J. van Ommeren & C.J. Wolswinkel, 'Naar een Algemene wet bestuursrecht voor de EU', *NTB* 2014.
Oudenaarden e.a. 2019	M.R. Oudenaarden, E. Tulp en J Zijlstra, *Douanememo 2019*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2019.
Pahladsingh 2019	A. Pahladshing, 'Het Unierechtelijk verdedigingsbeginsel en de hoorplicht: een doorbraak in Nederland?', in: H. de Waele, J. Krommendijk en K. Zwaan (red), *Tien jaar EU-grondrechtenhandvest in Nederland – Een impact assessment*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Pauwels 2009	M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen: Een rechtstheoretisch onderzoek naar een methode voor vorming van wettelijk overgangsrecht in het belastingrecht*, (diss. Universiteit Tilburg), Fiscaal Wetenschappelijke Reeks, nr. 13, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009.
Pauwels 2011	M.R.T. Pauwels, 'Over de problematiek van incommensurabiliteit, het SGP-arrest, en algemene beginselen van behoorlijk bestuur'. In J. L. M. Gribnau (Ed.), *Principieel belastingrecht: Liber Amicorum Richard Happé,* Wolf Legal Publishers (WLP) 2011.
Peers e.a. 2014	S. Peers, T. Hervey, J. Kenner en A. Ward, *The EU Charter of fundamental Rights*, Oxford and Portland Oregon: Hart Publishing 2014
Pelinck 2016A	M.J. Pelinck, 'Het verdedigingsbeginsel: l'art pour l'art (deel I)', *TFB* 2016/1.
Pelinck 2016B	M.J. Pelinck, 'Het verdedigingsbeginsel: l'art pour l'art (deel II)', *TFB* 2016/3.
Poelmann 2019	E. Poelmann, 'Enige actuele raakvlakken tussen fiscaliteit en het Handvest', *NDFR* 2019/7.
Poelmann en Niessen-Cobben 2019	E. Poelmann en R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'De toekomst van de fiscale rechtsbescherming?', *TFB* september 2019, nr. 5-6.
Poelmann e.a. 2020	E. Poelmann, J.H.P.M. Raaijmakers, W.A.P. van Roij, F.H.H. Sijbers en M.M. de Werd, *Cursus belastingrecht. Formeel belastingrecht: Studenteneditie 2019-2020*, Deventer: Wolters Kluwer 2020.
Popelier 1999	P. Popelier, *Toepassing van de wet in de tijd. Vaststelling en beoordeling van temporele functies,* Brussel: Story-Scientia 1999.
Prechal en Widdershoven 2017	S. Prechal en R.J.G.M. Widdershoven (red.), *Inleiding tot het Europees bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2017.
Prechal 2010	S. Prechal, 'Competence Creep and General Principles of Law', *Review of European Administrative Law,* 1 (2010).
Pulido 2006	C.B. Pulido, 'The Rationality of Balancing', *Rechts- und Sozialphilosphie*, Volume 92, Number 2, April 2006, pp. 195-208(14).
Punt en Vliet, van, 2000	E.N. Punt en D.G. van Vliet, *Douanerechten Inleiding tot het communautaire douanerecht*, Kluwer-Deventer, 2000.
Raaijmakers 2018	J.H.P.M. Raaijmakers, 'Ontwikkelingen rond de informatiebeschikking', *FIPB* 2018-0075.

Reneman 2014	M. Reneman, 'Expulsion of EU Citizens on the Basis of Secret Information: Article 47 of the EU Charter on Fundamental Rights Requires Disclosure of the Essence of the Case', *Review of European Administrative Law*, vol. 7, nr. 1, 69-79, Paris, Paris Legal Publisher, 2014
Richardson 2017	M. Richardson, 'The EU and ECHR Rights of the Defence Principles in Matters of Taxation, Punitive Tax Surcharges and Prosecution of Tax Offences', *EC Tax Review* 2017-6.
Rivers 2006	J. Rivers, 'Proportionality and variable intensity of review', *Cambridge Law Journal* 65(1), maart 2006, p. 174-207.
Roose 2019	H.M. Roose, *Heffingsmethoden, een valse dichotomie*, (diss. Universiteit Tilburg), 2019.
Rotmans e.a. 2014	J. Rotmans, M.J. Linden en H. Toxopeus, *Verandering van tijdperk*, 's-Hertogenbosch: Aeneas, Uitgeverij voor Vakinformatie 2014.
Sauter 2017	W. Sauter, *Proportionality in EU Law: A Balancing Act?,* Cambridge: Cambridge university Press 2013, published online 27 October 2017, https://doi.org/10.5235/152888713809813611.
Schijndel, van, 2007	M.J.W. Van Schijndel, *Spanning tussen het Europese douanerecht en het algemeen bestuursrecht: Wel of niet aansluiten bij de Awb', in: 'Europees recht effectueren, algemeen bestuursrecht als instrument voor de effectieve uitvoering van EG-recht*, Alphen aan den Rijn: Kluwer 2007.
Scheltema 2014	M. Scheltema, 'Een Europese Awb? Ja, maar beperkt: het is geen nationale Awb', *NTB* 2014/36.
Schlössels 2004	R.J.N. Schlössels, 'Dimensies van rechtsbeginselen, enige observaties vanuit het bestuursrecht', in het boek: R.J.N. Schlössels, A.J. Bok en A.G.A Nijmeijer: *In de regel: Over de aard, inhoud en samenhang van rechtsbeginselen in het bestuursrecht*, Deventer: Kluwer 2004.
Simon 1997	H.J. Simon, *Handboek bestuurs(process)recht volgens de Awb*, Den Haag: Sdu Uitgevers 1997.
Slooten, van, 2013	G.J. van Slooten, 'Over Sopropé en het horen in de Awb als regeling van aanvullend recht', *WFR* 2013/43.
Slooten, van, 2014	G.J. van Slooten, 'Fraude en het recht van de Unie: een kwestie van reddeloos, redeloos en vooral rechteloos?', *WFR* 2014/1145.
Slooten, van, 2015	G.J. van Slooten, 'Durft u het EU-recht al te vertrouwen', *TFB* 2015/02.
Slooten, van, 2018	G.J. van Slooten, 'Het dilemma van het recht op verdediging zonder verjaring', *TFB* 2018/1.

Smit, Eijsden van en Kiekebeld 2019	D.S. Smit, J.A.R. van Eijsden en B.J. Kiekebeld, *Nederlands belastingrecht in Europees perspectief* (FED Fiscale Brochures), Deventer: Wolters Kluwer 2019.
Snell 2015	J. Snell, 'Fundamental Rights Review of National Measures: Nothing New under the Charter?', *European Public Law* 2015/285.
Soeteman 2009	A. Soeteman, 'Rechtsbeginselen en positivisme!?', *Rechtsfilosofie & Rechtstheorie* 2009 (38) 1.
Soeteman 2018	A. Soeteman, 'Doe het goede, laat het kwade: natuurrecht bij Thomas van Aquino', *AA* maart 2018.
Steenman en Ettema 2000	R. Steenman & C.M. Ettema, 'Opgewekt vertrouwen door Nederlandse belastingautoriteiten in de BTW en het douanerecht; een vergelijking', BtwBrief 2000, nr. 10, p. 3-8.
Stevens 2013	L.G.M. Stevens, 'Subsidiariteit en verantwoordelijkheidsverdeling in de fiscaliteit', *NDFR* 2013/8.
Timmermans en Schlössels 2015	L.J.M. Timmermans en R.J.N. Schlössels, 'Het Unierecht op behoorlijk bestuur. Achtergrond, juridisch karakter en toepassingsbereik van artikel 41 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie', in J.H. Gerards, H.C.F.J.A. de Waele & K.M. Zwaan (eds*), Vijf jaar Bindend EU-Grondrechtenhandvest. Doorwerking, consequenties, perspectieven* (Serie staat en recht, nr. 26), Deventer: Wolters Kluwer 2015.
Tolonen 1991	H. Tolonen, 'Rules, Principles and Goals: the Interplay between Law, Morals and Politics', *Scandinavian studies in law*, Nº 35, 1991, p. 269-293.
Trimidas 2007	T. Trimidas, *The General Principles of EU Law*, Oxford: Oxford University Press 2007.
Twist, van, 2011	M.J.W. van Twist, Marktwerking en de rol van de overheid', in Het eigene van de overheid, Input voor het debat over de rol van de overheid, CAOP, 2011.
Vegt, van der, 2018	J.M. van der Vegt, 'Kroniek formeel Europees belastingrecht', *TFB* 2018/7.
Visser 2008	W.M.G. Visser, *Accijnzen (Fiscale monografieën 126)*, Deventer: Kluwer 2008.
Vliet van, 2019	D.G. van Vliet, '*Douanerecht*', Deventer, Wolters Kluwer, 2019.
Vos, de, 2011	N. de Vos, *Europeanisering van het vertrouwensbeginsel*, (diss. Universiteit Utrecht), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2011.
Waard, de, 1987	B.W.N. de Waard, *Beginselen van behoorlijke rechtspleging met name in het administratief procesrecht*, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink Zwolle 1987.

Waele, de en Kieft 2010	H. de Waele en I. Kieft, 'De doorwerking van richtlijnen en algemene beginselen van EU-recht', *NtEr* juni 2010, nr. 5
Wattel 2016	P.J. Wattel, 'Verse knoflook, internetseks en het verdedigingsbeginsel', in G. Knigge e.a. (red), *Gehoord de Procureur-Generaal* (Fokkens-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2016.
Wenders 2010	D.W.M. Wenders, *Doorwerking van de beginselen van behoorlijke rechtspleging in de bestuurlijke voorprocedures*, (diss. Universiteit Maastricht), Deventer: Kluwer 2010.
Werf, van der, 2016	H.B. van der Werf, 'Zelfstandige ("stand-alone") toepassing van Unierechtelijke algemene beginselen???', *WFR* 2016/68
Widdershoven e.a. 2007	R.J.G.M. Widdershoven, M.J.M. Verhoeven e.a., 'Derde evaluatie van de Algemene wet bestuursrecht 2006, De Europese agenda van de Awb', *WODC* 2007.
Widdershoven 2019	R.J.G.M. Widdershoven, 'De Awb binnen het Unierecht: geen rustig bezit', in: T. Barkhuysen e.a. (red), *25 jaar Awb. In eenheid en verscheidenheid*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.
Wijsman 2017	L.C.A. Wijsman, *Nemo tenetur in belastingzaken*, (diss. Erasmus Universiteit Rotterdam), Fiscale Monografieën nr. 150, Wolters Kluwer, 2017.
Witte 2011	Witte, *Das Recht auf rechtliches Gehör im Modernisierten Zollkodex*, (diss. Westfällischen Wilhelms-Universität Münster) Witten: Mendel Verlag 2011.
Wolkers en Jeronimus 2018	A. Wolkers en R. Jeronimus, 'Schending van het verdedigingsbeginsel: (langzaam) meer duidelijkheid', *Btw-bulletin* 2018/44.
Wolkers en Mennes 2016	A. Wolkers en A.E. Mennes, 'Bindende tariefinlichtingen: veranderingen per 1 mei 2016', *Btw-bulletin* 2016/39.

Europese richtlijnen

Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag
Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten
Accijnsrichtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsprodukten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop
Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken
Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten
Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit
Richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 90/435/EEG betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten
Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Btw-richtlijn)
Richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG
Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat
Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten

Europese verordeningen

Verordening nr. 99/63/EEG van de Commissie van 25 juli 1963 over het horen van belanghebbenden en derden overeenkomstig artikel 19, leden 1 en 2, van verordening nr. 17 van de Raad (artikel 11) gaat bijvoorbeeld uit van minimaal twee weken met de mogelijkheid tot verlenging
Verordening nr. 857/84 van de Raad van 31 maart 1984 houdende algemene voorschriften voor de toepassing van de in artikel 5 quarter van Verordening (EEG) nr. 804/68 bedoelde heffing in de sector melk en zuivelprodukten vervatte machtiging

Verordening (EG) nr. 343/2003 van de Raad van 18 februari 2003 tot vaststelling van de criteria en instrumenten om te bepalen welke lidstaat verantwoordelijk is voor de behandeling van een asielverzoek dat door een onderdaan van een derde land bij een van de lidstaten wordt ingediend
Verordening 452/2007 van de Raad van 23 april 2007 tot instelling van een definitief antidumpingrecht en tot definitieve inning van het voorlopige antidumpingrecht op strijkplanken van oorsprong uit de Volksrepubliek China en Oekraïne
Verordening (EG) nr. 1225/2009 van de Raad van 30 november 2009 betreffende beschermende maatregelen tegen invoer met dumping uit landen die geen lid zijn van de Europese Gemeenschap, 30 november 2009, PbEU 2009 L 343
Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie
Gedelegeerde verordening 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie
Verordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie

Europese besluiten

Besluit 94/728/EG, Euratom van 31 oktober 1994 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen
Besluit 2000/597/EG, Euratom van de Raad van 29 september 2000 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen
Besluit 2007/436/EG, Euratom van de Raad van 7 juni 2007 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen

Diverse Europese documenten

Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 15 February 2000 (16.02) (OR. f), CHARTE 4123/1/00 REV 1, CONVENT 5
Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 18 April 2000 (19.04) (OR. fr), CHARTE 4235/00, CONVENT 27
Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 16 May 2000 (18.05) (OR. fr), CHARTE 4316/00, CONVENT 34
Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 23 June 2000 (OR. fr), CHARTE 4373/00, CONVENT 40
Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 15 July 2000 (OR. fr), CHARTE 4422/00, CONVENT 45

Draft Charter of Fundamental Rights of the European Union, fundamental.rights@consilium.eu.int, Brussels, 11 October 2000 (OR. Fr), CHARTE 4473/00, CONVENT 49
2010 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2011 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2012 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2013 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2014 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2015 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2016 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2017 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission
2018 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission

Rapporten

13e Halfjaarsrapportage Belastingdienst
18e Halfjaarsrapportage Belastingdienst
Jaarrapportage Bedrijfsvoering Rijk 2017
Jaarplan 2019 Belastingdienst

Parlementaire stukken

MvA, zitting 1955/56, 3704
Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3
Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. B
Kamerstukken II, 1989/90, 21 221, nr. 4
Kamerstukken II, 1990/91, 21 221, nr. 5
Kamerstukken II, 1991/92, 22 495, nr. 3
Kamerstukken II, 1997/98, 25 175, nr. 5

Besluiten van de Staatssecretaris van Financiën

Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 15 december 2015, nr. BLK-B2015/1540M
Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2016, nr. BLKB2016/19

JURISPRUDENTIE

HvJ

1957
HvJ 12 juli 1957, zaken 7/56 en 3/57 tot en met 7/57, (Algera).

1963
HvJ 5 februari 1963, zaak 26/62, (Van Gend en Loos).
Conclusie A-G Lagrange van 26 maart 1963, zaak 32/62, (Alvis).

1964
HvJ 4 juli 1963, zaak 32/62, (Alvis).
HvJ 15 juli 1964, zaak 66/63, (Nederland/Hoge Autoriteit).
HvJ 15 juli 1964, zaak 6/64, (Costa/E.N.E.L.).

1966
HvJ 13 juli 1966, zaken 56/64 en 58/64, (Consten en Grundig).

1969
HvJ 7 mei 1969, zaak 12/68, (X).
HvJ 12 november 1969, zaak 29/69, (Stauder).

1970
HvJ 15 juli 1970, zaak 41/69, (Chemiefarma).
Conclusie van A-G Dutheillet de Lamothe van 2 december 1970, zaak 11/70, (Internationale Handelsgesellschaft).
HvJ 17 december 1970, zaak 11/70, (Internationale Handelsgesellschaft).

1971
HvJ 30 juni 1971, zaak 19/70, (Almini).

1972
HvJ 14 juli 1972, zaak 51/69, (Bayer).
HvJ 14 juli 1972, zaak 48/69, (ICI).

1974
HvJ 14 mei 1974, zaak 4/73, (Nold II).

Conclusie A-G Warner van 19 september 1974,, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).
HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).

1976
HvJ 16 december 1976, zaak 33/76, (Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral).
HvJ 16 december 1976, zaak 45/76, (Comet).

1977
HvJ 7 juli 1977, zaak 43/74, (Guillot).

1978
HvJ 14 februari 1978, zaak 27/76, (United Brands).

1979
HvJ 13 februari 1979, zaak 85/76, (Hoffmann-La Roche).

1982
HvJ 6 mei 1982, zaken 146/81, 192/81 en 193/81 (Baywa).
HvJ 18 mei 1982, zaak 155/79, (AM & S).
HvJ 7 juli 1981, zaak 158/80 (Rewe).

1983
HvJ 23 februari 1983, zaak 66/82, (Fromançais).
HvJ 7 juni 1983, zaak 100/80, (Musique Diffusion française).
HvJ 9 november 1983, zaak 322/81, (Michelin).

1984
HvJ 17 januari 1984, zaken 43/82 en 63/82, (VBVB en VBBB).
HvJ 3 juli 1984, zaak 141/84 R (De Compte).

1985
HvJ 11 juli 1985, zaken 60/84 en 61/84, (Cinéthèque).

1986
HvJ 15 mei 1986, zaak 222/84, (Johnston).
HvJ 24 juni 1986, zaak 53/85, (Akzo Chemie).

1987
HvJ 15 oktober 1987, zaak 222/86, (Unectef).

1988
HvJ 19 april 1988, zaak 319/85, (Misset).
HvJ 26 september 1988, 229/88 R (Cargill).

1989
HvJ 13 juli 1989, zaak 5/88, (Wachauf).
HvJ 18 oktober 1989, zaak 374/87, (Orkem).

1990
HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie).
HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie).
HvJ 18 oktober 1990, zaken C-297/88 en C-197/89, (Dzodzi).
HvJ 13 november 1990, zaak C-106/89, (Marleasing).
HvJ 13 november 1990, zaak C- 331/88, (Fedesa).

1991
Conclusie A-G Van Gerven van 11 juni 1991, zaak C-159/90, (Society for the Protection of Unborn Children Ireland).
HvJ 18 juni 1991, zaak C-260/89, (ERT).
HvJ 27 juni 1991, zaak 49/88, (Al-Jubail Fertilizer Company).
HvJ 3 juli 1991, zaak 62/86, (AKZO).
HvJ 25 juli 1991, zaak C-76/90, (Säger).
HvJ 21 november 1991, zaak C-269/90, (Technische Universität München).

1992
HvJ 12 februari 1992, zaken C-48/90 en C-66/90, (Nederland en PTT Nederland/Commissie).
HvJ 31 maart 1992, zaak C-255/90 P, (Burban).
HvJ 3 december 1992, zaak C-97/91, (Oleificio Borelli).

1993
HvJ 10 november 1993, zaak C-60/92, (Otto/Postbank).

1994
HvJ 29 juni 1994, zaak C-135/92, (Fiskano).
HvJ 5 oktober 1994, zaak C-133/93, (Crispoltoni).

1995
HvJ 19 juli 1995, zaak C-149/95 (Atlantic Container Line).
HvJ 14 december 1995, zaak C-312/93, (Peterbroeck).
HvJ 14 december 1995, zaak C-430/93, (Van Schijndel).

1996
HvJ 12 maart 1996, zaak C-441/93 (Pafitis).
HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P, (Lisrestal).

1997
HvJ 29 mei 1997, zaak C-299/95, (Kremzow).

HvJ 26 juni 1997, zaak C-368/95, (Familiapress).
HvJ 10 juli 1997, zaak C-261/95, (Palmisani).
HvJ 17 juli 1997, zaak C-130/95 (Giloy).
HvJ 17 juli 1997, zaak C-28/95, (Leur-Bloem).
HvJ 18 december 1997, zaak C-309/96, (Annibaldi).
HvJ 18 december 1997, zaken C-286/94 (Garage Molenweide).

1998
HvJ 14 mei 1998, zaak C-48/96 P, (Windpark Groothuysen).
HvJ 17 december 1998, zaak C-185/95 P, (Baustahlgewebe).

1999
HvJ 11 mei 1999, zaak C-350/97, (Monsees).
HvJ 8 juli 1999, zaak C-51/92 P, (Hercules Chemicals).
HvJ 19 november 1998, zaak C-85/97, (Société financière d'investissements).

2000
HvJ 13 april 2000, zaak C-292/97, (Karlsson).
HvJ 19 september 2000, zaken C-177/99 en C-181/99, (Ampafrance en Sanofi).
HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (Mediocurso).
HvJ 3 oktober 2000, zaak C-58/98, (Corsten).
HvJ 5 oktober 2000, zaak C-288/96, (Duitsland/Commissie).
HvJ 5 december 2000, zaak C-448/98, (Guimont).

2002
HvJ 11 januari 2001, zaak C-226/99 (Siples).
Conclusie A-G Mischo van 21 maart 2002, zaak C-395/00, (Cipriani).
HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij).
HvJ 12 december 2002, zaak C-395/00, (Cipriani).

2003
Conclusie A-G Ruiz-Jarabo Colomer van 11 februari 2003 in de zaken C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, (Aalborg Portland).
HvJ 12 juni 2003, zaak C-112/00, (Schmidberger).
HvJ 2 oktober 2003, zaak C-199/99 P, (Corus UK).

2004
HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland).
HvJ 14 december 2004, zaak C-463/01, (Commissie/Duitsland).

2005
HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, (Fini H).
HvJ 28 juni 2005, zaak C-189/02 P, (Dansk Rørindustri).
HvJ 22 november 2005, zaak C-144/04, (Mangold).

2006
HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, (Halifax).
HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (Dokter).
Conclusie A-G Poiares Maduro van 13 juli 2006, zaak C-434/04 (Ahokainen en Leppik).
HvJ 12 december 2006, zaak C-446/04, (Test Claimants).

2007
HvJ 8 november 2007, zaak C-379/05, (Amurta).

2008
HvJ 16 januari 2008, zaak C-361/07, (Polier).
HvJ 17 januari 2008, zaak C-246/06, (Velasco Navarro).
HvJ 21 februari 2008, zaak C-271/06, (Netto Supermarkt).
HvJ 22 mei 2008, zaak C-162/07, (Ampliscientifica en Amplifin).
HvJ 22 mei 2008, zaak C-42/08, (Ilhan).
HvJ 17 juli 2008, zaak C-132/06, (Commissie/Italië).
HvJ 3 september 2008, zaken C-402/05 P en C-415/05 P, (Kadi).
HvJ 23 september 2008, zaak C-427/06, (Bartsch).
HvJ 2 oktober 2008, zaak C-411/07, (X).
HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé).

2009
HvJ 14 mei 2009, zaak C-161/08, (Jan de Lely).
HvJ 3 september 2009, zaken C-322/07 P, C-327/07 P en C-338/07 P, (Papierfabrik August Koehler).
HvJ 24 september 2009, zaken C-125/07 P, C-133/07 P, C-135/07 P en C-137/07 P, (Erste Group Bank).
HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan).

2010
HvJ 19 januari 2010, zaak C-555/07, (Kücükdeveci).
HvJ 18 maart 2010, zaak C-317/08, (Alassini).
HvJ 1 juni 2010, zaken C-570/07 en 571/07, (Pérez).
HvJ 1 juli 2010, zaak C-407/08 P, (Knauf Gips).
HvJ 14 september 2010, zaak C-550/07 P, (Akzo Nobel Chemicals en Akcros Chemicals).
HvJ 9 november 2010, zaken C-92/09 en C-93/09, (Volker und Schecke).
HvJ 7 december 2010, zaak C-285/09, (R.).
HvJ 22 december 2010, zaak C-208/09, (Sayn-Wittgenstein).
HvJ 22 december 2010, zaak C-279/09, (DEB).

2011
HvJ 17 maart 2011, zaak C-221/09, (AJD Tuna).

Conclusie A-G Cruz Villalón van 14 april 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended).
Conclusie A-G Mengozzi van 28 juni 2011, zaak C-548/09 P, (Bank Melli Iran).
Conclusie A-G Trstenjak van 8 september 2011, zaak C-282/10, (Dominguez).
HvJ 15 september 2011, zaak C-483/09 (Gueye en Salméron Sanchez).
HvJ 29 september 2011, zaak C-521/09 P, (Elf Aquitaine).
HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay).
HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended).
HVJ 24 november 2011, zaken C-468/10 en C-469/10, (ASNEF).
HvJ 21 december 2011, zaak C-411/10, (N.S.).
HvJ 21 december 2011, zaak C-482/10, (Cicala).

2012
HvJ 19 april 2012, zaak C-461/10, (Bonnier Audio).
Conclusie A-G Bot van 26 april 2012, zaak C-277/11, (M).
Conclusie van A-G Cruz Villalón van 12 juni 2012, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson).
HvJ 21 juni 2012, zaak C-84/11, (Susisalo).
HvJ 6 september 2012, zaak C-544/10, (Deutsches Weintor).
HvJ 8 november 2012, zaak C-40/11, (Iida).
HvJ 15 november 2012, zaak C-417/11 P, (Raad/Bamba).
HvJ 22 november 2012, zaak C-277/11, (M.).

2013
HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich).
HvJ 31 januari 2013, zaak C-12/11, (McDonagh).
HvJ 21 februari 2013, zaak C-111/12, (Ordine degli Ingegneri di Verona e Provincia).
HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (Åkerberg Fransson).
HvJ 14 maart 2013, zaak C-32/11, (Allianz Hungária Biztosító).
HvJ 8 mei 2013, zaak C-197/11 en C-203/11, (Libert).
HvJ 8 mei 2013, zaak C-87/12, (Ymeraga).
HvJ 4 juni 2013, zaak C-300/11, (ZZ).
HvJ 18 juli 2013, zaak C-265/12, (Citroën Belux).
HvJ 18 juli 2013, zaken C-584/10 P, C-593/10 P en C-595/10 P, (Kadi II).
Conclusie van A-G Wathelet van 23 augustus 2013, zaak C-383/13 PPU (G. en R.).
HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.).
HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software).
HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz).
HvJ 22 oktober 2013, zaak C-276/12, (Sabou).
HvJ 14 november 2013, zaak C-4/11, (Puid).
HvJ 5 december 2013, zaken C-159/12 tot en met C-161/12, (Venturini).

2014
HvJ 6 maart 2014, zaak C-206/13, (Siragusa).
HvJ 13 maart 2014, zaak C-29/13, (Global Trans Lodzhistik).

HvJ 27 maart 2014, zaak C-314/12, (UPC).
HvJ 8 april 2014, zaak C-293/12, (Digital Rights Ireland).
HvJ 30 april 2014, zaak C-390/12, (Pfleger).
HvJ 13 mei 2014, zaak C-131/12, (Google Spain).
HvJ 27 mei 2014, zaak C-129/14 PPU, (Spasic).
Conclusie A-G Wathelet van 25 juni 2014 in de zaak C-166/13, (Mukarubega).
HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino).
HvJ 17 juli 2014, zaken C-141/12 en C-372/12, (YS).
HvJ 2 oktober 2014, zaak C-127/13 P, (Strack).
HvJ 23 oktober 2014, zaak C-437/13, (Unitrading).
HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega).
HvJ 12 november 2014, zaak C-198/14, (Visnapuu).
HvJ 11 december 2014, zaak C-249/13, (Boudjlida).
HvJ 18 december 2014, zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13, (Italmoda).

2015
HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora).
HvJ 18 juni 2015, zaak C-583/13 P, (Deutsche Bahn).
HvJ 8 september 2015, zaak C-105/14, (Taricco).
HvJ 10 september 2015, zaak C-687/13, (Fliesen-Zentrum Deutschland).
Conclusie A-G Wathelet van 16 september 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses).
HvJ 17 december 2015, zaak C-419/14, (WebMindLicenses).

2016
Conclusie A-G Mengozzi van 13 januari 2016, zaak C-161/15, (Benallal).
HvJ 17 maart 2016, zaak C-161/15, (Benallal).
HvJ 7 april 2016, zaak C-460/14, (Massar).
Conclusie A-G Mengozzi van 3 mei 2016, zaak C-560/14, (M.).
HvJ 2 juni 2016, zaak C-122/15, (C.).
HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange).
HvJ 15 november 2016, zaak C-268/15, (Ullens de Schooten).
Conclusie A-G Kokott van 17november 2016, zaak C-469/15 P, (FSL).

2017
HvJ 9 februari 2017, zaak C-560/14, (M).
HvJ 16 mei 2017, zaak C-682/15, (Berlioz Investment Fund).
Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017, zaak C-298/16, (Ispas).
HvJ 9 november 2017, zaak C-298/16, (Ispas).
HvJ 5 december 2017, zaak C-42/17, (M.A.S. en M.B.).
HvJ 13 december 2017, C-403/16, (El Hassani)
HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia).

2018
HvJ 6 maart 2018, zaken C-52/16 en C-113/16, (SEGRO en Horváth).
Conclusie A-G Wahl van 22 maart 2018, zaak C-648/16, (Fontana).
HvJ 5 juni 2018, zaak C-612/15, (Kolev).
HvJ 13 september 2018, zaak C-358/16, (UBS Europe).
HvJ 21 november 2018, zaak C-648/16, (Fontana).

2019
HvJ 17 januari 2019, zaak C-310/16, (Dzivev).
HvJ 12 februari 2019, zaak C-492/18 PPU, (TC).
HvJ 2 mei 2019, C-598/17, (A-Fonds).
HvJ 8 mei 2019, zaak C-230/18, (PI).
HvJ 16 oktober 2019, zaak C-189/18, (Glencore).
HvJ 24 oktober 2019, C-469/18 en C-470/18 (IN en JM).
HvJ 11 december 2019, zaak C-708/18, (Asociația de Proprietari bloc M5A-ScaraA).

2020
Conclusie A-G Pitruzella van 4 maart 2020, zaak C-104/19 (Donex).
HvJ 4 juni 2020, zaak C-430/19, (SC C.F.)
HvJ 9 juli 2020, zaak C-104/19 (Donex).

GvEA
GvEA 12 december 1991, zaak T-30/89, (Hilti).
GvEA 10 maart 1992, zaak T-10/89, (Hoechst).
GvEA 15 juni 1994, zaak T-88/94 R (Société commerciale des potasses et de l'azote en Entreprise minière et chimique).
GvEA 6 december 1994, zaak T-450/93, (Lisrestal).
GvEA 29 juni 1995, zaak T-30/91, (Solvay).
GvEA 18 september 1995, zaak T-167/94, (Nölle).
GvEA 7 november 1995, zaak T-168/95 R (Eridania e.a.).
GvEA 19 februari 1998, zaak T-42/96, (Eyckeler & Malt).
GvEA 9 juli 1999, zaak T-231/97, (New Europe Consulting).
GvEA 13 januari 2004, zaak T-67/01, (JCB).
GvEA 14 april 2011, zaak T-461/07, (Visa Europe).
GvEA 15 januari 2013, zaak T-237/11, (Lidl).
GvEA 17 januari 2013, zaken T-346/11 en T-347/11, (Bruno Gollnisch).
GvEA 6 september 2013, zaak T-35/10, (Bank Melli Iran).
GvEA 13 september 2013, zaak T-383/11, (Makhlouf).
GvEA 27 maart 2014, zaak T-56/09, (Saint-Gobain Glass France).
GvEA 21 mei 2014, zaak T-447/11, (Catinis).
GvEA 16 juli 2014, zaak T-572/11, (Hassan).
GvEA 9 december 2015, zaken T-233/11 en T-262/11, (Helleense Republiek).
GvEA 17 december 2015, zaak T-486/11, (Orange Polska).

EHRM

EHRM 2 augustus 1984, 8691/79, (Malone/UK).
EHRM 5 januari 2000, 33202/96, (Beyeler).
EHRM 12 januari 2010, 4158/05, (Gilland en Guinton/UK).
EHRM 5 maart 2015, 28718/09 (Kotiy/Oekraïne).

HR

HR 20 december 1989, nr. 25.469, BNB 1990/102.
HR 19 december 1990, nr. 26.576, BNB 1991/176.
HR 7 juni 2002, nr. 36.801, NTFR 2002/825, BNB 2002/284.
HR 26 september 2003, nr. 37.911, BNB 2004/63.
HR 10 augustus 2007, nr. 43002, BNB 2007/289.
HR 15 mei 2009, nr. 08/00437, NTFR 2009/1114.
HR 29 juni 2012, nr. 11/00551, NTFR 2012/1635.
Conclusie A-G van Hilten van 26 oktober 2012, nr. 10/04331, V-N 2012/56.16.
Conclusie van A-G IJzerman van 30 oktober 2012, nr. 11/04625, NTFR 2013/231.
HR 12 juli 2013, nr. 12/02876, BNB 2013/228.
HR 15 november 2013, nr. 12/00606, NTFR 2014/220, BNB 2014/28.
HR 23 mei 2014, nr. 12/01827, NTFR 2014/1799, BNB 2014/186.
HR 11 juli 2014, nr. 13/02765, NTFR 2014/2024, BNB 2014/232.
HR 26 februari 2016, nr. 15/00932, BNB 2016/116 en V-N 2016/16.7.
Conclusie van A-G van Hilten van 30 maart 2015, nr. 10/02774, V-N 2015/20.6.
HR 10 april 2015, nr. 14/01189, NTFR 2015/1302, BNB 2015/129.
Conclusie van A-G van Hilten van 13 mei 2015, nr. 12/02876, NTFR 2015/1857.
HR 26 juni 2015, nr. 10/02774, NTFR 2015/1928, BNB 2015/186.
HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, NTFR 2015/2115.
HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, NTFR 2015/2450, BNB 2015/207.
HR 9 oktober 2015, nr. 13/01275, NTFR 2015/2714.
HR 30 oktober 2015, nr. 13/01768, V-N 2015/55.7.
HR 13 november 2015, nr. 14/05684, V-N 2015/59.6.
HR 13 november 2015, nr. 14/05685, NTFR 2015/3014, BNB 2016/43.
HR 20 november 2015, nr. 14/03271, NTFR 2015/3134, BNB 2016/34.
HR 4 december 2015, nr. 12/02876bis, NTFR 2015/3136, BNB 2016/65.
HR 15 januari 2016, nr. 14/02924, NTFR 2016/1082.
HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, NTFR 2016/753, BNB 2016/85.
HR 9 september 2016, nr. 15/02022, ECLI:NL:HR:2016:2029, FutD 2016-2182.
HR 16 september 2016, nr. 15/01894, NTFR 2016/2382, BNB 2016/208.
Conclusie van A-G Ettema van 17 oktober 2016, nr. 15/03521,
ECLI:NL:PHR:2016:1042.
HR 25 november 2016, nr. 15/02183, NTFR 2016/2989, BNB 2017/46.
HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, NTFR 2017/1427, BNB 2017/159.
Conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017, nr. 16/02793, NTFR 2017/2191.
HR 24 november 2017, nr. 15/05787, BNB 2018/37, NTFR 2017/2938.
HR 13 april 2018, nr. 17/04502, NTFR 2018/942.

HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, NTFR 2018/1156, BNB 2018/164.
HR 17 augustus 2018, nr. 7/01448, NTFR 2018/1878, BNB 2018/182.
Conclusie van A-G IJzerman van 25 september 2018, nr. 16/02230, V-N 2018/58.13.
HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, BNB 2019/80, NTFRB 2019/3.
HR 9 november 2018, nr. 16/02230, NTFR 2018/2686 en BNB 2019/19.
HR 15 februari 2019, nr. 18/00958, BNB 2019/82.
HR 22 maart 2019, nr. 18/01157, V-N 2019/16.26, BNB 2019/92.
Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780.
HR 11 oktober 2019, 18/04973, V-N 2019/49.22.
HR 25 oktober 2019, nr. 18/04670, BNB 2020/26.
Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184.
HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, V-N 2020/24.20, NTFR 2020/1528.
Conclusie A-G Ettema van 17 juni 2020, nr. 19/03617, ECLI:NL:PHR:2020:615.
HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, V-N 2020/29.20.
HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, V-N 2020/31.20.
HR 2 oktober 2020, nr. 18/03521, V-N 2020/50.11.
HR 18 december 2020, 20/00199, NTFR 2021/49 en BNB 2021/35.
HR 22 januari 2021, nr. 19/03309, V-N 2021/6.14.
HR 18 juni 2021, nr. 20/03667, V-N 2021/27.17.

Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State, de Centrale Raad van Beroep en het College van Beroep voor het bedrijfsleven
ABRvS 21 november 1996, nr. H01960196, AB 1997/19.
CRvB 4 juli 2003, nr. 01/4525 WAO, JB 2003, 268.
ABRvS 3 maart 2004, nr. 200304658/1, AB 2004/252.
ABRvS 26 november 2008, nr. 200709053/1, M en R 2009/18.
ABRvS 15 juli 2009, nr. 200902098/1/H3, V-N 2009/38.6, AB 2010/97.
ABRvS 15 december 2010, ECLI:NL:ABRVS:2010:BO7340.
ABRvS 16 oktober 2013, nr. 201209925, ECLI:NL:ABRVS:2013:1519.
ABRvS 25 februari 2013, nr. 201301173/1/A3, AB 2013/146.
ABRvS 29 maart 2017, nr. 201604299/1/A3, ECLI:NL:RVS:2017:860.
CBb 15 mei 2018, nr. 17/51, AB 2019/48, ECLI:NL:CBB:2018:279.

Lagere nationale rechtspraak

Hof
Hof Arnhem 1 februari 2005, nr. 03/01657, NTFR 2005/315.
Hof 's-Gravenhage 8 januari 2010, nr. 09/00167, ECLI:NL:GHSGR:2010:BL1875.
Hof Amsterdam 25 januari 2011, nr. 08/01291 tot en met 08/01294, NTFR 2011/461.
Hof Amsterdam 21 april 2011, FutD 2011-1069, ECLI:NL:GHAMS:2011:BQ2794.
Hof Leeuwarden 24 juli 2012, nr. 11/00236, NTFR 2012/2068.
Hof Amsterdam 14 februari 2013, nr. 11/00595, ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ2211.
Hof Amsterdam 28 februari 2013, nr. 11/00640, NTFR 2013/786.

Hof 's-Gravenhage 27 juni 2014, nrs. BK-11-00118, 11-00119 en BK-11-00135, V-N Vandaag 2014/1515.
Hof Amsterdam 12 maart 2015, nr. 13/00111, ECLI:NL:GHAMS:2015:2074.
Hof Amsterdam, 26 maart 2015, nr. 12/01146, ECLI:NL:GHAMS:2015:2160, FutD 2015-1482.
Hof Amsterdam 1 september 2015, nrs. 13/00743 en 13/00744, NTFR 2015/2853.
Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2016, nrs. 14/00469 tot en met 14/00476, NTFR 2016/1966.
Hof 's-Gravenhage 30 maart 2016, nr. 15/00755, NTFR 2016/1244.
Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, nrs. 11/00447 en 11/00448, NTFR 2016/1458.
Hof Amsterdam 23 juni 2016, nrs. 15/00713 tot en met 15/00722, NTFR 2016/2336.
Hof Amsterdam 13 oktober 2016, 15/00782, V-N 2017/4.25.11.
Hof 's-Hertogenbosch 17 augustus 2017, nr. 16/03452, NTFR 2017/2624.
Hof Amsterdam 30 januari 2018, nr. 15/00859, ECLI:NL:GHAMS:2018:421.
Hof Amsterdam 8 maart 2018, nrs. 16/00153 t/m 16/00156, ECLI:NL:GHAMS:2018:857.
Hof Amsterdam 8 maart 2018, nrs. 16/00162 t/m 16/00165, ECLI:NL:GHAMS:2018:856, NTFR 2018/1233.
Hof Amsterdam 26 april 2018, nr. 16/00551, V-N 2018/39.28.12.
Hof Amsterdam 27 oktober 2020, nr. 19/00225, ECLI:NL:GHAMS:2020:2792.

Rechtbank
Rechtbank Breda 5 september 2006, nr. 06/03366 tot en met 06/03370, NTFR 2006/1638.
Rechtbank Breda 4 oktober 2007, nr. 06/02928, NTFR 2007/2148.
Rechtbank Haarlem 12 maart 2009, nr. AWB 07/6680 en 07/6681, ECLI:NL:RBHAA:2009:BH9755.
Rechtbank Haarlem 3 april 2009, nr. AWB 08/1021, ECLI:NL:RBHAA:2009:BI9735.
Rechtbank Haarlem 28 juni 2011, nr. AWB 09/3499, NTFR 2011/2061.
Rechtbank Noord-Holland 4 november 2013, nr. AWB 12/2899, ECLI:NL:RBNHO:2013:10186.
Rechtbank Noord-Holland 28 januari 2014, nr. AWB 12/5794, ECLI:NL:RBNHO:2014:499.
Rechtbank Noord-Holland 3 juli 2015, nrs. 14/1928 en 14/1929, NTFR 2015/2178.
Rechtbank Noord-Holland 12 januari 2017, nr. AWB 14/4189, ECLI:NL:RBNHO:2017:196.
Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, ECLI:NL:RBZWB:2018:429.
Rechtbank Noord-Holland 2 maart 2021, nr. AWB 17/5657, ECLI:NL:RBNHO:2021:1993.

TREFWOORDENREGISTER

(Er wordt verwezen naar paragrafen en hoofdstuknummers).

A

aangiftebelastingen	2.1.2, 8.3.2.c, 9.3.3.b
aanmerkelijk (benadeeld) (geschaad)	5.2, 5.6, 8.3.2
aanslagbelastingen	2.1.1, 8.3.2.c, 9.3.3.b
aanvang horen	8.3.3.a
aanvang kenbaarmakingsbeginsel	5.3.1
aard van het rechtsgebied	6.6.1.a
accijnzen	8.2.1
administratieve efficiëntie	6.6.2, 6.6.2.d, 6.6.4, 8.5.2.a, 8.5.2.c, 9.3.3
administratieve overheden	5.3.2
adressaat	5.1, 5.6, 7.5, 8.3, 9.1, 9.3.2
afstand doen kenbaarmakingsbeginsel	8.5.2.d
afwijzende beslissing	5.2
Åkerberg Fransson-arrest	4.4, 4.7, 4.9
Alexy's 'Law of Balancing'	3.3, 3.5, 6, 6.5.3, 6.5.3.a, 6.5.3.a.1, 6.5.3.a.2, 6.7, 9.1
algemeen belang	3.3, 6.1, 6.4, 6.7, 8.5.2.c, 9.1
algemene douanewet (ADW)	2.2
algemene rode draden Den Houdijker	6.5.3.a.2
Algera-arrest	3.1
ambtshalve beschikkingen	2.2.1
andere aanwijzingen voor een andere afloop	7.3.3.d
andere afloop	7, 7.3, 7.3.3, 7.5, 9.3.5
andere afloop'-criterium	7.1, 7.3, 7.3.1, 7.4, 8.6.1, 9.3.5
andere rechtsgevolgen schending kenbaarmakingsbeginsel	8.6.2
andere specifieke gevallen (DWU)	6.6.3.f
Annibaldi-arrest	4.6, 4.7, 4.8, 4.9
artikel 3:48 Awb	8.3.2.d, 8.5
artikel 4:7 Awb	8.1.1, 8.3.2.d, 8.3.3.a, 8.4.3, 8.4.4.a, 8.5, 8.7, 9.2.1
artikel 4:8 Awb	8.1.1, 8.3.2.d, 8.4.3, 8.4.4.a, 8.5, 8.7, 9.2.1
artikel 4:9 Awb	8.5
artikel 4:11 Awb	8.5.2.b

artikel 4:12 Awb 8.5.2.c, 8.7
artikel 6:4 Awb 8.4.3
artikel 6:7 Awb 8.4.3
artikel 7:2 Awb 8.1.1
artikel 7:3 Awb 8.1.1, 8.5.2.d
artikel 7:4 Awb 8.4.2, 8.5.1
artikel 8:29 Awb 8.5.1, 8.7
artikel 10 IW 1990 8.1.3, 8.5.2.e
artikel 22 DWU 5.1, 5.5.3, 9.3.3.a
artikel 25 AWR 8.1.1
artikel 29 DWU 5.1, 5.5.4, 9.3.3.a
artikel 41 Handvest 3.7, 5.1, 5.5.1.a, 5.5.4, 9.1
artikel 47 Handvest 3.7, 5.1, 5.5.1.b, 5.5.4, 9.1
artikel 48 Handvest 3.7, 5.1, 5.5.1.c, 5.5.4, 9.1
artikel 49.2a Leidraad Invordering 2008 8.1.3, 8.2.6, 8.4.4.d, 9.3.3.a
artikel 51 Handvest 4.1, 4.8, 4.9
artikel 52 Handvest 3.7, 6
artikel 5:53 Awb 8.1.2
asymmetrische rechtsbetrekking 6.6.1.a, 6.6.4
autonome samenleving 1.1

B

begingewicht beginsel 3.4, 3.8, 6.5.3, 6.5.3.a.1, 6.5.3.a.2, 6.6.1, 9.1
beginsel van loyale samenwerking 4.2
belastende stukken 5.4.2, 7.4, 7.5, 8.6.1
beperken van beginselen 6, 9.1, 9.3.4
beperkingen van het horen artikel 4:8 Awb 8.5.2.a
beperken van het recht op (inzage in) de stukken 8.5.1
beperkingen horen en invordering 8.5.2.e
beperkingen horen in de bezwaarfase 8.5.2.d
beschermingsniveau kenbaarmakingsbeginsel 3.8, 5.5.4
beschikking-begrip 2.3
beschikkingen / beslissingen op verzoek/op aanvraag 2.2.2, 8.3.2.c, 9.3.3.b
beslisboom 5.6, 6.1, 6.7, 7.5
besluiten 8.3.2.a
bestrijding van fraude en misbruik 6.6.2, 6.6.2.b, 6.6.4
bestuurdersaansprakelijkheid 1.1, 8.2.6, 9.3.3, 9.3.3.a
bestuurlijke douaneboeten 2.2.3
bestuursrecht 8.3.2.b
bewijslast 7.3, 7.3.1, 7.5
bezwaarfase 1.1, 8.1.1, 8.4.4.b, 9.1, 9.2.2.a
bezwarend handelen / besluit 5.2, 7.5
bij wet gesteld 6.1, 6.2, 6.7, 8.5.2.c, 9.1

binnen één lidstaat 4.5
boek III van Draft Model Rules on EU Administrative Law 9.3.3.a
boeten 2.1.4, 2.2.3, 6.6.1.b, 9.3.3.b
bottom-up samenleving 1.1
BOI-beschikking 2.2.2, 2.3, 5.2, 6.6.3, 6.6.3.a
BPM 8.2.2
BTI-beschikking 2.2.2, 2.3, 5.2, 6.6.3, 6.6.3.a

C
categorale beperking kenbaarmakingsbeginsel 6.6.2.d, 6.6.2.g, 6.6.3.a, 8.5.2.c, 9.3.4.c
CDW 2.2
civiel recht 8.3.2.b
codificatie kenbaarmakingsbeginsel 9, 9.3.3.a
codificatie kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest 5.5.1
codificatie kenbaarmakingsbeginsel in het DWU 5.5, 5.5.3, 6.6.3, 8.5.2.d
compensatie van ongelijkheid 3.6, 5.2
concurrerende beginselen 3.3, 3.4, 3.5, 6, 8.5
consistentie 3.4, 3.5, 3.8, 6.5.3.a.1, 6.5.3.a.2, 9.1
constitutieve functie 3.6
constitutionele tradities 1.1, 3.1
controlebevoegdheden 1.1
controlefase 1.1

D
deelaspecten kenbaarmakingsbeginsel 1.2, 5.4
derde lijn rechtstreeks werking 4.4
derde-belanghebbende 5.6, 9.1
direct belanghebbende 6.6.1.a, 6.6.4
discretionaire bevoegdheid 6.6.1.a, 6.6.4
discussie over de feiten 7.3.3, 7.5
documenten in een andere taal 5.4.2
doeltreffendheidsbeginsel 7.1, 7.5
Dokter-arrest 3.3
doorwerking van Unierechtelijke beginselen 4
douanebeschikking 2.2
douanewetboek van de Unie (DWU) 2.2, 2.2.2
duur van de beperkende maatregel 6.6.2, 6.6.2.e, 6.6.4
Dworkin 3.3

E
eenzijdige ingreep 6.6.1.a, 6.6.4

eerdere uitspraak van een gerechtelijke instantie	7.5
eerste fase van beroep	2.3
effectieve bescherming	9.1
efficiëntie van de beperkende maatregel	6.6.2, 6.6.2.f, 6.6.4
EGKS-Verdrag	3.1
eigen middelen van de Unie	6.4
einde hoorrecht	8.3.3.a, 8.3.3.b
eindpunt kenbaarmakingsbeginsel	5.3.2
equality of arms	3.6, 8.4.2
ERT-lijn	4.3, 4.9
Europese akte	3.1
evenredigheid stricto sensu	3.5, 6, 6.1, 6.5.3, 6.5.3.a, 6.5.3.a.1, 6.5.3.a.2, 6.7, 8.5.3.c, 8.5.2.e, 9.1
evenwicht	3.3
EVRM	5.5.2

F

fase van het voornemen	1.1, 1.2
fase van wetgeving	1.1
fiscale beslissingen op aanvraag	2.1.3
fiscale bestuurlijke sancties	2.1.4
formele vorm besluit	5.6
Foshan-arrest	5.1, 5.2
fraude	6.6.3, 6.6.3.e

G

geadresseerde	7.5
gebonden beschikking	6.6.3.b
geheimhouding	5.4.2, 8.5.1
gelijkwaardigheidsbeginsel	7.1, 7.5, 8.4.2, 8.6.2
geschiktheid	6.1, 6.5.1, 6.5.2, 6.5.3.a.2, 6.6.2.f, 6.6.2.g, 6.7, 8.5.1, 9.1
geschreven kenbaarmakingsbeginsel	5.5.4, 8.5.2.e
gevolgen van schending kenbaarmakingsbeginsel	7, 9.3.5
gevolgen van vernietiging van bezwarend besluit	8.6.1
gewicht van de inbreuk op het kenbaarmakingsbeginsel	9.1
gewichtige redenen	8.5.1
gewichtsformule Alexy	6.5.3.a
gezondheid	6.6.3
grammaticale interpretatie	4.8
grondrechten	3.7
triadisch systeem	6.5.3.a., 9.1
gunstig oordeel eerdere instantie	7.3.3.d

H

handvest	3.1, 3.7, 4.1, 4.8, 4.9
heffing bij wege van aanslag	2.1.1
heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte	2.1.2
historische interpretatie	4.8
hokjesmodel	5.2, 6.1, 7.2, 7.3.3.d, 9.1, 9.3.5

I

incommensurabiliteit van beginselen	3.5
individuele beperkingen kenbaarmakingsbeginsel	9.3.4.a, 9.3.4.b
inkomstenbelasting	8.2.3
interpretatiemethoden	4.8
invordering	8.1.3, 8.4.4.d, 8.5, 9.2.2.c
IW 1990	8.1.3, 8.5

J

juridische stellingen die hout snijden	7.3.3.a, 7.5

K

Kamino-arrest	4.1, 6.6.2.g, 6,7, 7.3, 7.3.1, 7.7.3.c, 8.5.2.c, 8.5.2.e, 8.6.1
karakter van rechtsbeginselen	3.3
kenbaar kunnen maken	9.3.3
kenbaarmakingsbeginsel	1.2
Kenbaarmakingsbeginsel als rechtsregel in het DWU	8.5.2.e
kennelijk ongegrond	8.5.2.d
kosten beperkende maatregel	6.6.2, 6.6.4, 6.6.2.h
Kücükdeveci-lijn	4.2

L

legal privilege	1.2
loonbelasting	8.2.3

M

materieel beginsel	5.4
materieelrechtelijke bescherming	1.1
materiële benadering	7.2
materiële besluiten	5.2
materiële reikwijdte kenbaarmakingsbeginsel	5.5.4
milieu	6.6.3
motiveringsvereiste	6.5.3.a.1
motiveringsplicht	3.4, 3.8, 6.5.3, 6.5.3.a.2, 9.1

N

naar behoren en effectief	1.2
natuurrecht	3.1, 3.2, 3.8
ne bis in idem-beginsel	1.2
Nederlandse (fiscale) bestuursrecht	1.1
Nederlandse procedure van bezwaar en beroep	2.1.5
negatieve voorrangsregel	9.1
nemo-teneturbeginsel	1.2
niet gerechtvaardigde beperking kenbaarmakingsbeginsel	9.1
niet tijdig overleggen van stukken	8.6.1
noodzakelijkheid	6.1, 6.5.2, 6.5.3.a.2, 6.6.2.g, 6.7, 8.5.1
normerende functie	3.6

O

objectieve reikwijdte	5.2, 5.6, 8.3.2, 8.3.2.d, 8.7, 9.2.1
omkering en verzwaring van de bewijslast	6.6.1.b, 6.6.4
omstandighedencatalogus	3.4, 3.8, 6.6, 9.1
omstandighedencatalogus van het kenbaarmakingsbeginsel	6.6.4
omzetbelasting	8.2.1
ongelijkheid van partijen	3.6, 6.6.1.a, 6.6.4
ongelijkheidscompensatie	3.6, 3.8, 8.4.2
ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel	5.5.4
ongeschreven rechtsbeginselen	6.1, 8.5.2.e
ontlastende stukken	5.4.2, 7.4, 7.5
onvergelijkbaarheid beginselen	3.5, 3.8, 6.4, 6.5.3.a, 9.1
onschuldpresumptie	1.2
optimaliseringsvereiste	3.3, 9.1
overdrachtsbelasting	8.2.4
overheidshandelen	5.6

P

partieel vernietigen bij schending kenbaarmakingsbeginsel	5.6, 7, 7.2, 8.6.1, 8.6.2, 9.1, 9.3.5
Patstelling bij wegen concurrerende beginselen	6.5.3.a
positie belastingdienst	6.6.1.a, 6.6.4
Prequ'Italia-arrest	6.4, 6.5.2, 6.6.2.g, 6.7, 8.5.2.c
procedurele autonomie lidstaten	7.1, 7.5, 8.6.2

Q

quality of arms 3.6

R

recht een standpunt kenbaar te mogen maken 1.2, 5.6, 8.4, 8.4.4, 9.1, 9.2.2.a
recht op (inzage in) de stukken 1.2, 5.4.2, 5.6, 8.4, 8.4.2, 9.1, 9.2.2.a
recht op bijstand 1.2
recht op een onpartijdige behandeling 1.2
recht op geheimhouding van stukken 1.2
recht op informatie 1.2, 5.4.1, 5.6, 8.4, 8.4.1, 9.1, 9.2.2.a
recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging 1.2, 5.6, 8.4, 8.4.3, 9.1, 9.2.2
recht zichzelf niet te incrimineren 1.2
rechterlijke fase 1.1
rechtsbescherming 1.1
rechtskarakter van rechtsbeginselen 3.2
rechtspositivisme 3.2, 3.8
rechtstreekse werking 4.1, 9.1
rechtsvormende functie 3.6
regelkarakter 5.5.4
reikwijdte van een beperkende maatregel 6.6.2, 6.6.2.g, 6.6.4
relatieve karakter van beginselen 3.3, 6
relevante omstandigheden 6.6
rode draden Den Houdijker 6.5.3.a.2

S

sancties 2.1.4, 2.2.3, 5.5.4, 6.6.1.b, 6.6.4
schadevergoeding 8.6.2
schikking 7.3.3, 7.5
schorsende werking 2.2.4
self-assessment 1.1
specifieke omstandigheden van het geval 7.3, 7.3.2, 7.5
spoedeisendheid 6.6.2, 6.6.2.c, 6.6.4, 8.5.2.b
staatsveiligheid 6.6.2
stappenplan 4.9, 5.6, 6.1, 6.7, 7.5, 8, 8.2, 8.3, 8.4, 8.5, 8.6, 9.1
strafrecht 8.3.2.b
strategisch-instrumentele functie 3.6
subjectieve reikwijdte 5.1, 5.6, 8.3.1, 8.7, 9.2, 9.2.1

T

tariefcontingent	2.2.2, 2.3, 6.6.3, 6.6.3.b
teleologische interpretatie	4.8
temporele reikwijdte kenbaarmakingsbeginsel	5.3, 5.6, 8.3.3, 9.2.1
ten uitvoer brengen van het Unierecht	7.5, 9.3.1
tenietgaan van bewijsmogelijkheden	7.3.3.b
Texdata Software-arrest	6.6.2.g, 6.6.3.a, 6.7, 8.5.2.c, 8.5.2.e, 9.3.4.c
toelichting handvest	4.8, 5.5.1.a
toepassingsbereik	5.2
top-down gestuurde (heteronome) samenleving	1.1
tradities	3.1
transocean Marine Paint Association-arrest	1.1, 1.2, 3.1, 3.6, 7.2, 9.3.3.b
triadisch systeem	6.5.3.a

U

uitnodiging tot betaling	2.2
uitvoerbaarheid	9.3.3.b
uitvoering van een andere beschikking	6.6.3.d
uitvoeringskosten kenbaarmakingsbeginsel	6.6.1.c, 6.6.4
Ullens de Schooten-arrest	4.5, 4.9
unierechtelijke beginselen	3
utb	2.3

V

Vaagheid van beginselen	3.5, 3.8, 9.1, 6.4
veelheid aan wijzigingen	6.6.1.a, 6.6.4
veiligheid	6.6.3, 6.6.3.c
vennootschapsbelasting	8.2.3
verdrag van Amsterdam	3.1
verdrag van Maastricht	3.1
verdrag van Parijs	3.1
verdrag van Rome	3.1
vergrijpboeten	2.1.4, 8.1.2, 8.4.4.c, 8.5, 9.2.2.b, 9.3.3
verjaring	2.2.4
vernietiging	7, 8.6.1
verschijningsvormen kenbaarmakingsbeginsel	5.5.4, 9.1
verslagen ?Commissie	5.5.1.a
verweermogelijkheid	7.5
verzamel-utb	2.2.1
verzuimboeten	2.1.4
voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging	1.2, 5.4.3, 5.6, 8.4, 8.4.3, 9.1, 9.2.2

volksgezondheid 6.6.2.a, 6.6.4
volledig tegemoet komen 8.5.2.d
voorfase 1.1, 8.1.1, 8.4.4.a, 9.1, 9.2.2.a
voornemenfase 5.3.1
voorrangsregel 3.4

W
waarborgfunctie 3.6, 3.8
Wachauf-lijn 4.2, 4.2, 4.9
wegen van de concurrerende beginselen 6.5.3.a
wezenlijke inhoud 6.1, 6.3, 6.7, 8.5.2.c, 9.1

Z
zware procedure 8.1.2, 8.4.4.c, 8.5.1

CURRICULUM VITAE

Anneke E. Keulemans (1972) heeft scheikunde gestudeerd aan de Universiteit Leiden. Daarna is zij werkzaam geweest als docent scheikunde op verschillende middelbare scholen. Anneke is vervolgens Nederlands recht gaan studeren (Universiteit Leiden). Tijdens haar studie Nederlands recht was zij werkzaam als procesvertegenwoordiger bij de Immigratie- en Naturalisatie Dienst. Direct na haar studie Nederlands recht is Anneke begonnen aan de RAIO-opleiding bij de rechtbank Haarlem, thans rechtbank Noord-Holland. Daar is zij werkzaam geweest als rechter bij de belastingkamer en heeft zij zich vooral beziggehouden met zaken op het gebied van lokale heffingen, aansprakelijkheid, successierecht, btw en douane. Naast deze werkzaamheden heeft Anneke in 2013 de Master fiscaal recht aan de Universiteit van Amsterdam voltooid. In december 2014 is zij als buitenpromovenda begonnen aan haar onderzoek aan de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden. Vanaf 2017 werkt Anneke bij het belastingteam van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden, eerst als raadsheerplaatsvervanger en daarna als raadsheer. Op dit moment houdt zij zich vooral bezig met btw. Zij heeft diverse academische publicaties op haar naam staan, is annotator voor Vakstudienieuws en FED, auteur voor NDFR en gastdocent bij onder andere de belastingdienst.