



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 Vlaarding
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 Bestuursdaarsprakelijkheid / 210
- 8.3 Stap 2: Is de belanghebbende adreŝsaat 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 adreessaat 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

