



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).

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.

Beginnels 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

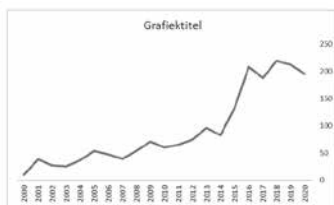
Als op het niveau van het Unierecht andere keuzes worden gemaakt dan in Nederland zijn genomen en Nederland zich niet aan het Unierecht aanpast, bestaan er verschillen tussen het Nederlandse recht en het Unierecht. Dergelijke verschillen kunnen (ongewenste) gevolgen hebben, zoals de vernietiging van fiscale besluiten waardoor een belastingplichtige de materieel verschuldigde belasting niet hoeft 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 neemt*.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 Eijdsen 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.renewal.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_Books1_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 Eijdsen bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136 onder 13: Van Eijdsen 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 signaleerd 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 Leijenhof ziet en diens visie op rechtsbescherming, waarbij Feteris uitspraken van Van Leijenhof 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 2015 314.746 bezwaren ingediend en in het eerste half jaar van 2016 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-tenetur*beginsel genoemd) houdt in dat een belanghebbende niet hoeft 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 Akros 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 Suijen 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 daarvan⁵⁰. 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.

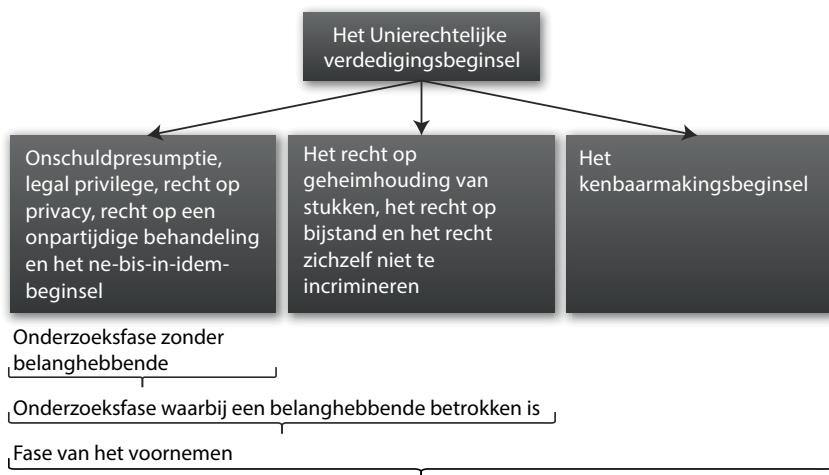
Fase van het voornemen

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 Eijdsen, van, 2008, onder 1; Prechal en Widdershoven 2017, p. 473.

57 Dam, van en Eijdsen, 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 gezien 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 gezien 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.

