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 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.

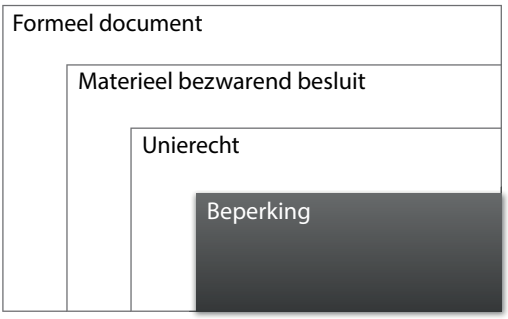
Het onderzoek in dit hoofdstuk heeft tot doel vast te stellen in welke mate kan worden voorspeld hoe de weging tussen het kenbaarmakingsbeginsel en daarmee concurrerende beginselen zal uitvallen. Vervolgens kan in hoofdstuk 8 worden onderzocht in hoeverre het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voldoet 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:

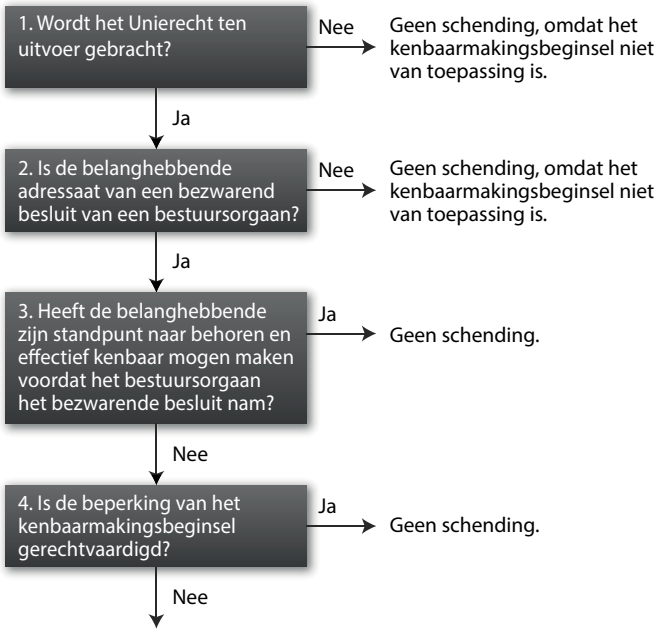


Figuur 11

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]

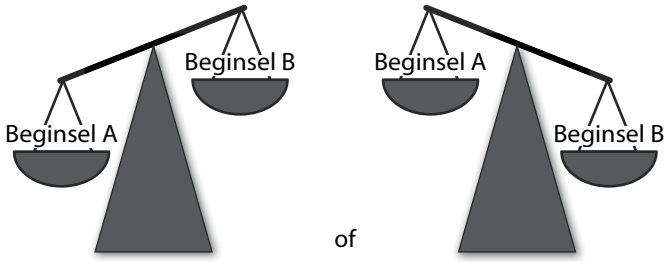
C		b		
		Licht	Gemiddeld	Zwaar
a	Licht	1	1/2	1/4
	Gemiddeld	2	1	1/2
	Zwaar	4	2	1

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

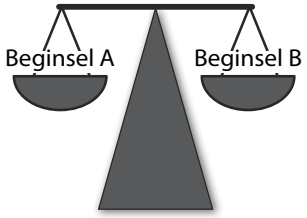
59 Alexy 2010, p. 412 en 413.
60 Alexy 2010, p. 410 en Nieuwenhuis 2015, onder 2.3.

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):



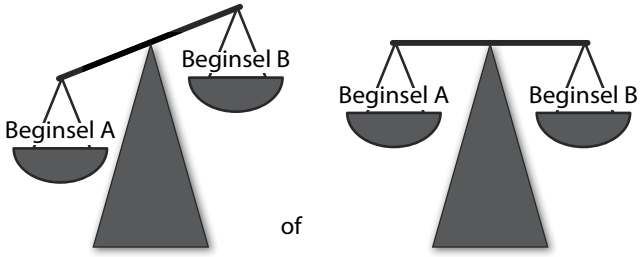
Figuur 14

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).

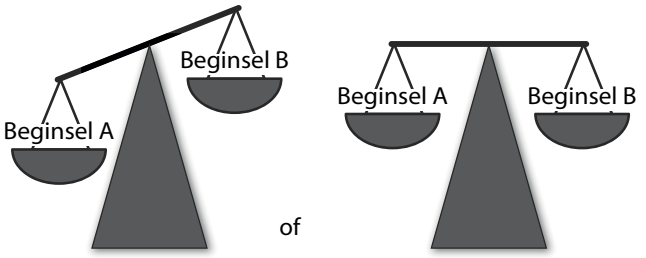
Motiveringsplicht en de eis van consistentie
Pauwels stelt dat de motiveringsplicht inhoudt dat rechtsvormers en rechtstoepassers een besluit moeten motiveren. Zij zullen de argumenten moeten noemen, die het besluit kunnen dragen. De motivering moet duidelijk maken waarom het ene beginsel in dat specifieke 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

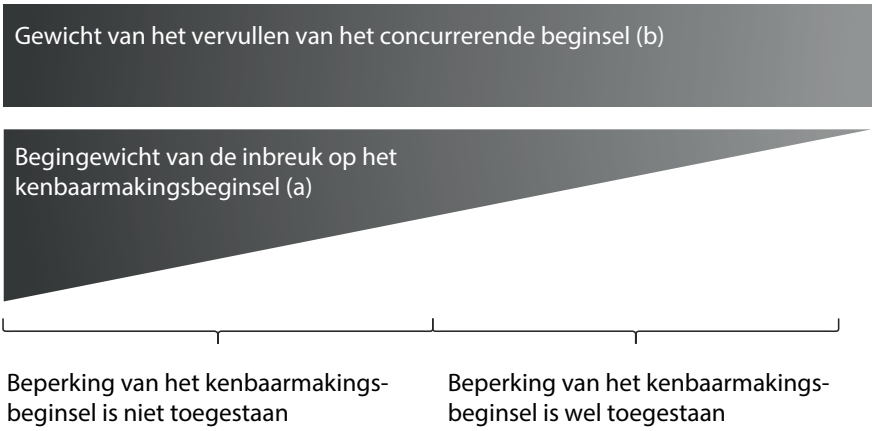
77 HvJ 19 april 2012, zaak C-461/10, (Bonnier Audio); HvJ 6 september 2012, zaak C-544/10, (Deutsches Weintor); HvJ 22 januari 2013, zaak C-283/11, (Sky Österreich); HvJ 31 januari 2013, zaak C-12/11, (McDonagh); HvJ 27 maart 2014, zaak C-314/12, (UPC); HvJ 13 mei 2014, zaak C-131/12, (Google Spain).

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.

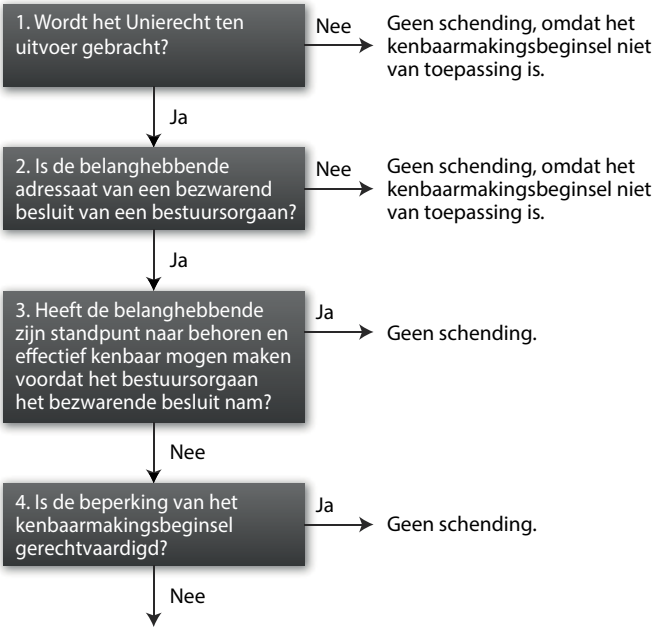
Tabel 4

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.