



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).

Gevolgen van een schending

In hoofdstuk 6 is onderzocht op welke wijze en onder welke omstandigheden het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kan worden beperkt. In dit hoofdstuk onderzoek ik wat de gevolgen kunnen zijn van een niet gerechtvaardigde beperking (schending) van het kenbaarmakingsbeginsel. In nationale procedures wordt een kleine schending van het kenbaarmakingsbeginsel gekoppeld aan het vernietigen van het gehele bezwarende besluit. Dergelijke grote gevolgen verbinden aan een kleine schending wordt in de praktijk als onbevredigend ervaren. In dit hoofdstuk zal ik laten zien dat kleine schendingen geen grote gevolgen behoeven te hebben en dat een genuanceerd systeem van gevolgen van schendingen mogelijk is. In paragraaf 7.1 wordt eerst de procedurele autonomie van de lidstaten onderzocht. Hierbij wordt aandacht besteed aan de vraag of de lidstaten vrij zijn in de keuze welke gevolgen zij aan een schending verbinden.

In paragraaf 7.2 onderzoek ik welke gevolgen het Hof van Justitie mogelijk verbindt aan een schending van het kenbaarmakingsbeginsel en onderzoek ik of het partieel vernietigen van een materieel bezwarend besluit mogelijk is. Van belang is te beseffen dat de gevolgen niet verder kunnen reiken dan het individuele materiële besluit en dat het kenbaarmakingsbeginsel alleen effect kan hebben voor zover met dat besluit het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (paragraaf 5.2). Daar komt nog bij dat de gevolgen niet verder kunnen reiken dan de beperking (paragraaf 6.1). Ook wordt zichtbaar dat de gevolgen van een schending ook niet verder kunnen reiken dan de benadeling.

In paragraaf 7.3 wordt de voorwaarde die het Hof van Justitie stelt aan vernietiging van een bezwarend besluit bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel, onderzocht. Hierbij geef ik eerst een toelichting op het 'andere afloop'-criterium, zoals gegeven door het Hof van Justitie, en onderzoek ik vervolgens op welke wijze dit criterium wordt ingevuld. Het Hof van Justitie heeft bij de toepassing van het 'andere afloop'-criterium een voorkeur voor geschilbeslechting door middel van het geven van een algemene, bij herhaling toepasbare regel. De toepassing van dit criterium laat het Hof van Justitie aan de lidstaten. Dat maakt dat het onderzoek in deze paragraaf verschuift van de bestudering van vooral de jurisprudentie van het Hof van Justitie naar de bestudering van vooral de jurisprudentie van de Hoge Raad. Het betreft nog steeds de uitleg en invulling van het Unierecht. In paragraaf 7.4 onderzoek ik de invulling van het 'andere afloop'-criterium bij een schending van het Unierechtelijke recht op (inzage in) de stukken, omdat – zo zal blijken – het Hof van Justitie ten aanzien van stukken het 'andere afloop'-criterium nader invult. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie.

7.1 Procedurele autonomie

Als het kenbaarmakingsbeginsel is geschonden, volgt de vraag welke gevolgen een dergelijke schending kan hebben. Het Unierecht zelf regelt de gevolgen van een dergelijke schending niet. In beginsel biedt dit de lidstaten procedurele autonomie en hebben de lidstaten ruimte om de gevolgen zelf in te vullen.¹ Ter waarborging van een minimumniveau van rechtsbescherming in de verschillende lidstaten heeft het Hof van Justitie bepaald dat de lidstaten bij het ontbreken van procedurele Unierechtelijke voorschriften zelf binnen hun interne rechtsorde dergelijke voorschriften kunnen vaststellen als zij hierbij het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht nemen.²

Op grond van het beginsel van gelijkwaardigheid mogen, bij het ontbreken van een Unie-regeling, de nationale regels, die gelden voor besluiten waarin het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, niet ongunstiger zijn dan die voor soortgelijke nationale besluiten.³ Hierbij is het de taak van de nationale rechter bij de toepassing van het gelijkwaardigheidsbeginsel te onderzoeken wat in het concrete geval onder soortgelijke nationale besluiten moet worden verstaan.⁴ De nationale rechter zal daarbij het doel, het voorwerp en de voornaamste kenmerken van de regeling(en) in aanmerking moeten nemen. Het Hof van Justitie geeft door deze ruime formulering de lidstaten een brede marge om te beoordelen wat een gelijkwaardig besluit is.

Op grond van het beginsel van doeltreffendheid mogen de nationale procedureregels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken.⁵ Voor de concrete invulling van het doeltreffendheidsbeginsel zijn de volgende factoren van belang: de plaats van de desbetreffende bepaling in de gehele procedure, het verloop en de bijzondere kenmerken ervan en de beginselen die aan het nationale stelsel van rechtspraak ten grondslag liggen.⁶ De rechter zal dus een afweging moeten maken tussen het belang van de nationale bepaling en de effectieve doorwerking van het Unierecht.⁷

Ten aanzien van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel heeft het Hof van Justitie nog een aanvullende voorwaarde gesteld. Een schending van het kenbaarmakingsbeginsel kan pas tot nietigverklaring van het bezwarende besluit leiden, wanneer de procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben

1 HvJ 13 maart 2014, zaak C-29/13, (Global Trans Lodzhistik), punten 59 en 60; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 40; HvJ 10 november 1993, zaak C-60/92, (Otto/Postbank), punt 14.

2 Zie bijvoorbeeld: HvJ 13 december 2017, zaak C-403/16, (El Hassani), punt 57 e.v. en HvJ 17 maart 2016, zaak C-161/15, (Benallal), punt 24 e.v.; Zie ook: Vos, de, 2011, p. 36.

3 HvJ 16 december 1976, zaak 33/76, (Rewe-Zentralfinanz en Rewe-Zentral), punt 5; HvJ 16 december 1976, zaak 45/76, (Comet), punt 19; HvJ 17 maart 2016, zaak C-161/15, (Benallal), punt 24.

4 HvJ 10 juli 1997, zaak C-261/95, (Palmisani), punt 27 e.v.

5 HvJ 16 december 1976, zaak 45/76, (Comet), punt 19.

6 HvJ 14 december 1995, zaak C-312/93, (Peterbroeck), punt 14; HvJ 14 december 1995, zaak C-430/93, (Van Schijndel), punt 19.

7 Jans e.a. 2017, onder 1.2 en 6.2.1.

(‘andere afloop’-criterium).⁸ Duijkersloot, Van den Brink en Den Ouden stellen dat met het ‘andere afloop’-criterium de procedurele autonomie van de lidstaten is verdwenen.⁹ Timmermans en Schlössels vragen zich af of dit klopt. Ik sluit mij aan bij deze laatste twee auteurs.¹⁰ Met het ‘andere afloop’-criterium heeft het Hof van Justitie weliswaar de procedurele autonomie van de lidstaten enigszins beperkt, maar zichtbaar zal worden dat voldoende ruimte voor de lidstaten blijft bestaan.

7.2 Partieel vernietigen van een materieel bezwarend besluit

In de vorige paragraaf is geconcludeerd dat de lidstaten procedurele autonomie hebben en dat het Hof van Justitie aan de procedurele autonomie de voorwaarde stelt dat de nationale regels moeten voldoen aan de vereisten van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid. Het Hof van Justitie stelt aan de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel ook nog de voorwaarde dat nietigverklaring van het bezwarende besluit pas aan de orde is als aan het ‘andere afloop’-criterium wordt voldaan.¹¹ Het ‘andere afloop’-criterium voorkomt dat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel afbreuk kan doen aan het effect van het Unierecht.¹² Alleen als een belanghebbende door de schending *daadwerkelijk* is benadeeld, kan een schending leiden tot vernietiging van het bezwarende besluit. In deze paragraaf wordt onderzocht wat het Hof van Justitie bedoelt met vernietiging van het bezwarende besluit en of daaronder ook een partiële vernietiging van het bezwarende besluit kan vallen.

De jurisprudentie van het Hof van Justitie lijkt een partiële vernietiging van een bezwarend besluit uit te sluiten, omdat het Hof van Justitie in de arresten over schending van het kenbaarmakingsbeginsel veelvuldig het gehele bezwarende besluit vernietigt.¹³ Ik concludeer echter dat een partiële vernietiging van een bezwarend besluit als gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel onder omstandigheden mogelijk is. Hiervoor is van belang dat een onderscheid bestaat tussen het materiële bezwarende besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is en het formele besluit of het formele document dat dit materiële bezwarende besluit omvat (paragraaf 5.2). Al eerder is besproken dat in het geval het formele document meer omvat dan het materiële bezwarende besluit, er wel sprake kan zijn van het partieel vernietigen van het formele besluit of formele document. Mijns inziens kan echter ook het materiële bezwarende besluit partieel worden vernietigd, als de schending van het kenbaarmakingsbeginsel niet op het gehele materiële besluit ziet of de beperking of de benadeling niet het gehele materiële bezwarende besluit raakt.

8 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; Zie ook: Richardson 2017, onder 6.1.

9 Duijkersloot 2014, onder 5.2, Brink, van den en Ouden, den 2014, p. 92.

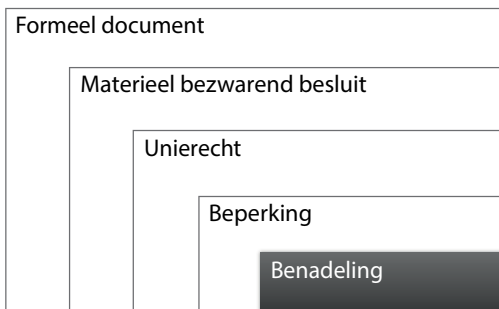
10 Timmermans en Schlössels 2015, p. 267.

11 HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31.

12 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 36 tot en met 42; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 77; Zie ook: Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 2.2.4.1.

13 Zie bijvoorbeeld: HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 38; HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31.

Schematisch ziet dat er als volgt uit (hokjesmodel):



Figuur 19

Met een materiële benadering van het kenbaarmakingsbeginsel, kan mijns inziens het rechtsgevolg bij een geconstateerde schending enkel dat deel van het besluit raken waarvan de belanghebbende aannemelijk maakt dat hij zich ten aanzien van dat deel niet optimaal heeft kunnen verdedigen. Steun hiervoor is te vinden in de zaak *Transocean Marine Paint Association*. A-G Warner overweegt in zijn conclusie dat partijen het erover eens zijn dat het Hof van Justitie bevoegd was een besluit van de Commissie gedeeltelijk nietig te verklaren en dat deze opvatting stellig in overeenstemming is met de rechtspraak.¹⁴ *Transocean Marine Paint Association* had van de Commissie een verlenging gekregen van een eerder gevraagde en verkregen ontheffing waarbij het verbod op mededinging op de markt van scheepsverven werd beperkt. De verlenging van de ontheffing kende stringente voorwaarden. *Transocean Marine Paint Association* verzocht vernietiging van één van de voorwaarden die werd gesteld aan de verlenging van de ontheffing. Uiteindelijk vernietigde het Hof van Justitie niet het gehele besluit. Dat zou voor *Transocean Marine Paint Association* ook verkeerd uitwerken, want bij een vernietiging van het gehele besluit zou *Transocean Marine Paint Association* de ontheffing kwijt zijn. Het Hof van Justitie vernietigde alleen de gestelde benadeling, maar heeft die partiële vernietiging niet beargumenteerd. Een ander voorbeeld dat vorenstaande duidelijk maakt, is de zaak van *De Lange*.¹⁵ Deze zaak ging over een aanslag IB/PVV waarbij er discussie was over de door De Lange opgevoerde scholingskosten. De vraag was of sprake was van ongeoorloofde leeftijdsdiscriminatie. Met artikel 6.30 van de Wet IB 2001 wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht (non-discriminatie-richtlijn). Uiteindelijk was geen sprake van discriminatie. Als dat wel het geval zou zijn geweest, zou dat mijns inziens niet hebben geleid tot vernietiging van de gehele aanslag IB/PVV. Het Unierecht zag immers alleen op de scholingsuitgaven, dan kan strijd met het Unierecht slechts tot gevolg hebben dat de kosten alsnog moeten worden geaccepteerd. Een schending van het Unierecht kan daarmee tot een partiële vernietiging van een bezwarend besluit leiden. Het gevolg hiervan kan een vermindering van een aanslag zijn in plaats van een vernietiging van de aanslag. Dat het Hof van Justitie partieel vernietigt, blijkt ook uit de zaak *Nederland*

¹⁴ Conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (*Transocean Marine Paint Association*), p. 1090.

¹⁵ HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (*De Lange*).

t. *Hoge Autoriteit*.¹⁶ Partieel vernietigen is daarbij mogelijk voor zover sprake is van een zelfstandig te onderscheiden onderdeel van het geheel. Uit het arrest van de Hoge Raad van 14 augustus 2015 zou dit ook kunnen worden afgeleid, omdat hij aan het verwijzingshof meegeeft dat dit hof dient te beoordelen of de inbreng van de belanghebbende tot een andere afloop had kunnen leiden *en zo ja, in hoeverre*.¹⁷

De mogelijkheid een besluit onder omstandigheden partieel te vernietigen, houdt in dat het gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel in balans kan worden gebracht met de ernst van de schending. Een grove schending dient dan mijns inziens tot vernietiging van het bezwarende besluit te leiden. Minder grove schendingen kunnen dan leiden tot een partiële vernietiging of, zoals wordt besproken in paragraaf 8.6.2, andere rechtsgevolgen. Marginale schendingen van het kenbaarmakingsbeginsel leiden niet tot een vernietiging van het bezwarende besluit.¹⁸

7.3 Het 'andere afloop'-criterium

Het Hof van Justitie heeft veelvuldig overwogen dat niet elke schending van het kenbaarmakingsbeginsel tot vernietiging van het bezwarende besluit leidt.¹⁹ In bijvoorbeeld de zaak *Kamino* heeft het Hof van Justitie expliciet geoordeeld dat schending van het kenbaarmakingsbeginsel pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.²⁰ De jurisprudentie van het Hof van Justitie leidt tot de volgende uitleg en invulling ten aanzien van het 'andere afloop'-criterium:

- de bewijslast dat voldaan wordt aan het 'andere afloop'-criterium ligt bij de belanghebbende (paragraaf 7.3.1);²¹
- het 'andere afloop'-criterium moet worden ingevuld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval (paragraaf 7.3.2);²² en
- niet moet kunnen worden uitgesloten dat het besluitvormingsproces zonder de onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben (paragraaf 7.3.3).²³

Aangezien het Hof van Justitie zich ten aanzien van het 'andere afloop'-criterium beperkt tot het formuleren van algemene regels en de invulling aan de lidstaten laat, zal ik hierna steeds eerst weergeven wat de algemene invulling van het Hof van Justitie is om vervolgens de invulling daarvan te bespreken aan de hand van de Nederlandse (fiscale) jurisprudentie. Ik beperk mij hierbij uit praktische overwegingen tot de Nederlandse jurisprudentie. Het

16 HvJ 15 juli 1964, zaak 66/63, (Nederland/Hoge Autoriteit), p. 1127 en p. 1135.

17 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.4; Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, ECLI:NL:RBZWB:2018:429, r.o. 2.16.

18 Conclusie van A-G Wathelet van 23 augustus 2013 in de zaak C-383/13, (G. en R.), punt 58 e.v.

19 Zie bijvoorbeeld: HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 38; HvJ 14 februari 1990, zaak C-301/87, (Frankrijk/Commissie), punt 31; HvJ 5 oktober 2000, zaak C-288/96, (Duitsland/Commissie), punt 101 en HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (Foshan), punt 94.

20 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; Zie ook: Richardson 2017, onder 6.1.

21 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79; HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (Mediocurso), punt 45.

22 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13 PPU, (G. en R.), punt 38 e.v.

23 HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie), punt 48.

is zonder goede kennis van de talen en het procesrecht van de lidstaten niet goed mogelijk jurisprudentie met betrekking tot het kenbaarmakingsbeginsel van de verschillende lidstaten te achterhalen en te doorgronden. Bovendien kennen de meeste lidstaten vanuit hun nationale recht een vorm van het horen voordat een bezwarend besluit wordt genomen. Dat heeft tot gevolg dat uitspraken die op het kenbaarmakingsbeginsel zien, veelvuldig zullen zijn gebaseerd op de nationale wetgeving van de lidstaten. Bovendien zegt de invulling die in een andere lidstaat wordt gegeven aan het 'andere afloop'-criterium niet meteen iets over de wijze waarop dit in het Unierecht moet worden uitgelegd. Niet alleen de vertroebeling door nationale wetgeving geeft daarbij problemen, maar de invulling van het 'andere afloop'-criterium van andere lidstaten is niet voorgelegd aan het Hof van Justitie.

7.3.1 De bewijslast dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium

De eerste aanwijzing die het Hof van Justitie geeft, is dat de bewijslast of wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium bij de belanghebbende ligt. Het Hof van Justitie doet dit impliciet.²⁴ Dit impliciete oordeel blijkt bijvoorbeeld uit de zaak *Kamino*.²⁵ Het Hof van Justitie oordeelt eerst dat de schending van het kenbaarmakingsbeginsel naar Unierecht pas leidt tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit, als de procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben. Het formuleert hiermee het 'andere afloop'-criterium heel algemeen, maar in een latere rechtsoverweging in de zaak *Kamino* wordt aangesloten bij hetgeen de belanghebbende aanvoert.²⁶ In de zaak *Mediocruso* heeft het Hof van Justitie overwogen dat als de belanghebbende naar behoren was gehoord, de belanghebbende bepaalde redenen uiteen had kunnen zetten.²⁷ Hieruit leid ik af dat het Hof van Justitie impliciet de bewijslast bij belanghebbende neerlegt en niet zal worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium als de belanghebbende hier geen concrete grond voor aanvoert en zo nodig onderbouwt. De Hoge Raad legt de bewijslast ook vaak impliciet bij de belanghebbende neer.²⁸ De rechtbanken en gerechtshoven zijn hierover vaak explicieter.²⁹ Zo oordeelde bijvoorbeeld Hof Arnhem-Leeuwarden dat de belanghebbende zich niet op specifieke concrete feitelijke omstandigheden, maar meer op algemeenheden beriep.³⁰ Hof Amsterdam legt de bewijslast, die belanghebbende heeft, zo uit dat alleen feiten en omstandigheden die belanghebbende ook daadwerkelijk in de context van het 'andere afloop'-criterium aandraagt, een rol kunnen spelen bij de invulling hiervan. Wijzigingen die door toedoen van de belastingdienst of de rechterlijke macht plaatsvinden, leiden wel tot een wijziging van het bezwarende besluit ten gunste van de belanghebbende, maar kunnen geen rol spelen in het kader van

24 Noot Huygen van Dyck - Jagersma bij HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753.

25 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (*Kamino*), punt 79.

26 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (*Kamino*), punt 81: "In de hoofdgedingen geven de belanghebbenden zelf toe dat de bezwaarprocedure geen andere afloop zou hebben gehad indien zij voorafgaand aan de litigieuze beschikking waren gehoord, aangezien zij de door de belastingadministratie gemaakte tariefindeling niet betwisten."

27 HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (*Mediocruso*), punt 45.

28 HR 30 maart 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.4.

29 Hof Amsterdam 14 februari 2013, nr. 11/00595, *ECLI:NL:GHAMS:2013:BZ2211*, r.o. 6.13; Hof Amsterdam 13 oktober 2016, nr. 15/00782, *V-N* 2017/4.25.11, r.o. 5.13.

30 Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, nrs. 11/00447 en 11/00448, *NTFR* 2016/1458, r.o. 4.11.

het 'andere afloop'-criterium, aldus Hof Amsterdam.³¹ Gevolg van deze zienswijze is dat als de belastingdienst of de rechtspraak een vermindering signaleert voordat de belanghebbende dit doet, dit niet tot een vernietiging kan leiden van het bezwarende besluit. Hof Amsterdam sluit daarbij aan bij een overweging van de Hoge Raad, dat het een inbreng van de belanghebbende moet zijn.³² Van Eijdsen komt ook tot de conclusie dat de bewijslast bij de belanghebbende ligt, maar is van mening dat dit wel wringt als de rechten van een belanghebbende zijn beperkt en de beperking niet gerechtvaardigd is.³³ Van Eijdsen stelt daarom voor de bewijslast bij het bestuursorgaan neer te leggen. Het bestuursorgaan moet dan bewijzen dat er zonder schending geen andere afloop was geweest. Ik vraag me af of de bewijslast bij de belanghebbende wringt. De belanghebbende heeft een recht dat hij in kan roepen, maar dit is niet een verplichting. De belanghebbende kan een nadeel ondervinden van de schending, maar dat hoeft niet. Overigens stelt de inspecteur in de praktijk tegenover het standpunt van een belanghebbende dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, vaak dat er zonder schending geen andere afloop was geweest.

7.3.2 Invulling van het 'andere afloop'-criterium aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval

De tweede invulling die het Hof van Justitie geeft, houdt in dat het 'andere afloop'-criterium moet worden ingevuld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval.³⁴ Hierin past het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak *België/Commissie*.³⁵ Het Hof van Justitie constateerde in die zaak dat de opmerkingen die de Belgische regering had willen maken, maar waarvoor zij de gelegenheid niet had gekregen, geen aanvullende gegevens bevatten naast die waarover de Commissie reeds beschikte en die ook bij de Belgische regering bekend waren. In die omstandigheden kon het feit dat de Belgische regering niet de gelegenheid heeft gehad haar standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken, geen invloed hebben gehad op het resultaat van de administratieve procedure. Van een andere afloop kon in die omstandigheden geen sprake zijn. De Hoge Raad vult het 'andere afloop'-criterium ook op deze wijze in.³⁶

7.3.3 Een andere afloop moet niet kunnen worden uitgesloten

De derde invulling van het Hof van Justitie houdt in dat niet moet kunnen worden uitgesloten dat het besluitvormingsproces zonder de onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.³⁷ In de zaak *Kamino* overweegt het Hof van Justitie dat schending

31 Hof Amsterdam 23 juni 2016, nrs. 15/00713 tot en met 15/00722, *NTFR* 2016/2336.

32 Hof Amsterdam 23 juni 2016, nrs. 15/00713 tot en met 15/00722, *NTFR* 2016/2336 en HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, punt 2.7.4.

33 J.A.R. van Eijdsen in zijn noot bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 3.2.5: Mezouar en Gomes Vale Viga geven aan weinig heil te zien in het voorstel van Van Eijdsen omdat de materiële rechtstoepassing voorop staat.

34 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13 PPU, (G. en R.), punt 38 e.v.

35 HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie), punt 48.

36 Zie bijvoorbeeld: HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 4.2; HR 26 juni 2015, nr. 10/02774bis, *NTFR* 2015/1928, *BNB* 2015/186, r.o. 2.3.3; HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.3.

37 Zie bijvoorbeeld: HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 35 e.v. en HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 80.

van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het hoorrecht, naar Unierecht pas tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit leidt, wanneer deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.³⁸ In de zaak *G. en R.* is daarover het volgende overwogen:³⁹

“Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat het Unierecht (...) aldus moet worden uitgelegd dat wanneer in het kader van een administratieve procedure in strijd met het recht om te worden gehoord tot verlenging van een bewaringsmaatregel wordt besloten, de nationale rechter die de rechtmatigheid van dat besluit moet beoordelen, de opheffing van de bewaringsmaatregel pas kan gelasten wanneer hij van oordeel is, gelet op alle feitelijke en juridische omstandigheden van het geval, dat deze schending aan degene die haar aanvoert, ook daadwerkelijk de mogelijkheid heeft ontnomen om zich zodanig te verweren dat deze administratieve procedure een andere afloop had kunnen hebben.”

De zaak *G. en R.* laat zien dat niet is vereist dat de administratieve procedure zonder de procedurefout *daadwerkelijk* anders zou zijn gelopen, maar dat is vereist dat de belanghebbende de mogelijkheid is ontnomen de procedure een andere wending te geven.⁴⁰ Het is daarbij wel aan belanghebbende te concretiseren op welke wijze hij de procedure een andere wending had willen geven. Uit het arrest *Mediocurso* blijkt dat hiervan wel sprake kan zijn als de belanghebbende redenen had kunnen aanvoeren waarom een bepaald rechtsbeginsel niet in acht is genomen. Het arrest *België/Commissie* maakt duidelijk dat niet aan het ‘andere afloop’-criterium wordt voldaan als de inbreng gegevens bevat waarover het bestuursorgaan al beschikte.⁴¹ Er moeten dus in ieder geval nieuwe feiten of omstandigheden naar voren worden gebracht of bijvoorbeeld een andere visie daarop. Het ‘andere afloop’-criterium brengt mijns inziens het materiële karakter van het kenbaarmakingsbeginsel tot uitdrukking. Het kenbaarmakingsbeginsel kan tot vernietiging leiden van het bezwarende besluit, maar slechts voor zover het niet waarborgen de belanghebbende daadwerkelijk benadeelt.⁴² De Hoge Raad overweegt in latere arresten slechts dat onderzocht moet worden of het besluitvormingsproces met betrekking tot het vaststellen van het bezwarende besluit een andere afloop *had kunnen hebben*.⁴³ Dat is in overeenstemming met het hiervoor besproken kader van het Hof van Justitie. De Hoge Raad vulde dit kader in eerdere arresten in door daaraan toe te voegen dat, om vast te stellen of de besluitvormingsprocedure een andere afloop had kunnen hebben, onder meer van belang is of

1. verweermogelijkheden in de vorm van juridische stellingen niet konden worden benut;
2. (nieuwe) bewijsmiddelen, waarvan niet is uitgesloten dat deze een andere afloop konden bewerkstelligen, niet konden worden benut;
3. een belanghebbende, niet zonder redelijke grond, had kunnen aanvoeren dat de inspecteur de feiten op een andere wijze had moeten waarderen en interpreteren, zodat hij niet tot het genomen besluit had kunnen komen.

38 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 79.

39 HvJ 10 september 2013, zaak C-383/13, (G. en R.), punt 45.

40 Zie ook: Maagdenberg, van den en Meijerman, 2018, onder 2.2.4.1.

41 HvJ 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie), punt 48.

42 Maagdenberg, van en Meijerman, onder 2.2.4.1; annotatie J.A.R. van Eijdsen bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, BNB 2020/136.

43 Zie bijvoorbeeld: HR 24 november 2017, nr. 15/05787, BNB 2018/37, NTFR 2017/2938, r.o. 2.8.1.

De Hoge Raad ziet dus in ieder geval een drietal categorieën waarbij kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Deze bespreek ik hierna (paragrafen 7.3.3.a tot en met 7.3.3.c) en vervolgens zal ik beredeneren of er nog andere omstandigheden zijn, die tot voldoening aan het 'andere afloop'-criterium kunnen leiden (paragraaf 7.3.3.d). Deze omstandigheden worden niet teruggevonden in de jurisprudentie van het Hof van Justitie.⁴⁴

Van den Maagdenberg en Meijerman wijzen erop dat in de eerdere arresten van de Hoge Raad aan de zin 'dat moet worden beoordeeld of het besluitvormingsproces een andere afloop had kunnen hebben' werd toegevoegd 'dat voldoende is te bewijzen dat – wanneer de schending niet had plaatsgevonden – degene tot wie de belastingaanslag is gericht, een inbreng had kunnen leveren die voor het vaststellen van de belastingaanslag van belang was en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden'.⁴⁵ Zij concluderen dat de voorheen gebruikte toevoeging de suggestie wekt dat de Hoge Raad een voor de belanghebbende gunstigere maatstaf aanlegt dan het Hof van Justitie hanteert.⁴⁶ De auteurs constateren dat de Hoge Raad hiermee een objectivering van het 'andere afloop'-criterium lijkt aan te brengen waarbij slechts achteraf kan worden vastgesteld met de kennis die op dat moment aanwezig is of de belanghebbende een inbreng had kunnen leveren. Hierbij lijkt het niet relevant of de belanghebbende dit ook daadwerkelijk heeft gedaan. Van den Maagdenberg en Meijerman betogen dat een juridisch standpunt waar de belanghebbende pas na tien jaar mee komt of op is gewezen, onvoldoende is. Hiermee lijken zij een meer subjectieve benadering voor te staan.

Met Van den Maagdenberg en Meijerman ben ik het eens dat moet worden aangesloten bij het door het Hof van Justitie geformuleerde criterium. Er moet worden vastgesteld of de schending aan degene die haar aanvoert, ook daadwerkelijk hem de mogelijkheid heeft ontnomen om zich zodanig te verweren dat deze administratieve procedure een andere afloop had kunnen hebben. De belanghebbende heeft hierbij de bewijslast en moet dit verder concreet onderbouwen. Het onderbouwen van het 'andere afloop'-criterium zal, nu niet is gehoord in de voorfase en wellicht ook niet in de bezwaarfase, achteraf worden gedaan. De belanghebbende behoeft zich niet op een dergelijke schending te beroepen, maar mag dat wel. Mijns inziens staat het daarmee een belanghebbende vrij dit pas in beroep of hoger beroep aan te dragen en op dat moment te onderbouwen. Of de belanghebbende in dat latere stadium zelf op de onderbouwing is gekomen, lijkt mij niet relevant. In de voorfase had de belanghebbende ook (juridische) hulp kunnen inroepen. De objectivering zoals de Hoge Raad die toepast, is mijns inziens juist. Hierbij past dat voor de zaak relevante stukken, die eerst na het vaststellen van het bezwarende besluit op initiatief van derden tot stand zijn gekomen, niet kunnen leiden tot een andere afloop.⁴⁷

44 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 3.4.3.

45 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 3.4.3.

46 Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, onder 3.4.3.

47 HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, V-N 2020/24.20, NTFR 2020/1528.

7.3.3.a Juridische stellingen die hout snijden

De eerste categorie omstandigheden die volgens de Hoge Raad voldoen aan het 'andere afloop'-criterium, zijn zaken waarbij de belanghebbende juridische stellingen had kunnen aandragen die hout snijden.⁴⁸ Deze categorie sluit aan bij de *Mediocurso*-zaak van het Hof van Justitie.⁴⁹ De Hoge Raad legt niet uit wat 'hout snijden' concreet inhoudt. Uit deze zinssnede volgt wel duidelijk dat stellingen die van elke realiteit ontbloomt zijn, die op geen enkele wijze steun vinden in het recht, hier niet onder vallen.⁵⁰ Een pleitbaar standpunt zou genoeg kunnen zijn.⁵¹

7.3.3.b Tenietgaan van bewijsmogelijkheden

Een tweede categorie zaken waarbij volgens de Hoge Raad kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, zijn zaken waarbij het tenietgaan van bewijsmogelijkheden een rol speelt. In de *voedingssupplementen*-zaak heeft de belanghebbende bijvoorbeeld betoogd dat zij ernstig in haar verdediging werd geschaad, omdat door het opleggen van de utb (zonder horen vooraf) zij bepaalde informatie niet meer bij de importeur kon achterhalen, omdat door het opleggen van de utb de verhouding met die importeur was verstoord.⁵² In een zaak die diende bij Hof Amsterdam had de belanghebbende naar voren gebracht dat door het niet horen in de voorfase, de belanghebbende het onderzoek ter verdediging niet meer kon verrichten vanwege het latere faillissement van de opdrachtgever/importeur.⁵³

7.3.3.c Discussie over de feiten en/of de interpretatie daarvan

De derde categorie zaken waarbij volgens de Hoge Raad kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium zijn zaken waarbij de belanghebbende, niet zonder redelijke grond, kan aanvoeren dat de belastingdienst de feiten op een andere wijze had moeten waarderen en interpreteren, zodat hij niet tot het genomen besluit had kunnen komen. Er bestaat daarbij dus discussie over de feiten en/of de waardering ervan.⁵⁴ Een voorbeeld waarbij feitelijke argumenten naar voren zijn gebracht die hebben geleid tot het voldoen aan het 'andere afloop'-criterium is de *Spaarlampen*-zaak.⁵⁵ De opgelegde utb's zagen op invoer van spaarlampen uit zowel Vietnam als uit de Filipijnen. In deze zaak werd vastgesteld dat het dossier alléén bewijsstukken bevatte ten aanzien van één aangifte betreffende invoer van spaarlampen uit *Vietnam*. Het dossier bevatte geen enkel bewijsstuk met betrekking tot het invoeren van spaarlampen uit de *Filipijnen*. Gelet op deze omstandigheden, waarbij

48 Zie bijvoorbeeld: HR 9 oktober 2015, nr. 13/01275, *NTFR* 2015/2714, r.o. 2.3.3.

49 HvJ 21 september 2000, zaak C-462/98 P, (*Mediocurso*), punt 45.

50 Conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017 bij HR nr. 16/02793, *NTFR* 2017/2191, onder 5.32.

51 Conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017 bij HR nr. 16/02793, *NTFR* 2017/2191, onder 1.7 en 5.32 e.v.; Beune en Beune 2019; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 3.2.5: Mezouar en Gomes Vale Viga geven aan dat om te kunnen voldoen aan het 'andere afloop'-criterium een juridische stelling niet van enige realiteit ontbloomt mag zijn en dat dat niet altijd het geval is bij een pleitbaar standpunt, zodat zij tot de conclusie komen dat het enkele feit dat een standpunt pleitbaar is nog niet maakt dat daarmee voldaan is aan het 'andere afloop'-criterium.

52 Hof Amsterdam 21 april 2011, *FutD* 2011-1069, ECLI:NL:GHAMS:2011:BQ2794, r.o. 6.6.

53 Hof Amsterdam 23 juni 2016, nrs. 15/00713 en 15/00722, *NTFR* 2016/2336, r.o. 6.2.

54 Zie bijvoorbeeld: HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, *NTFR* 2017/1427, *BNB* 2017/159, r.o. 3.4.1 en 3.4.2.

55 Rechtbank Haarlem 28 juni 2011, nr. AWB 09/3499, *NTFR* 2011/2061.

de feiten onvoldoende vaststonden, was niet uit te sluiten dat als de belanghebbende voorafgaand aan het uitreiken van de utb's de gelegenheid had gekregen zich uit te laten over de elementen waarop de utb's waren gestoeld, dit tot een andere afloop had kunnen leiden. Ook staat hierdoor bij voorbaat niet vast dat de schending van procedureregels geen gevolgen zou hebben gehad, waardoor belanghebbende door de gang van zaken niet zou zijn benadeeld. In de *Tarwe*-zaak bestond ook discussie over de feiten.⁵⁶ Een discussie over de feiten en/of de waardering ervan kan ook ontstaan doordat van een bewijsstuk verschillende versies bestaan.⁵⁷ Nadat een utb was vernietigd wegens schending van het kenbaarmakingsbeginsel (wegens het niet overleggen van de annexen bij een OLAF-rapport) legt de belastingdienst een nieuwe utb op voor dezelfde douaneschuld. Ter onderbouwing van deze nieuwe utb legt de belastingdienst een OLAF-rapport over van dezelfde datum en met eenzelfde nummer, maar met op onderdelen een andere inhoud. Deze verschillende versies van het OLAF-rapport leiden tot een discussie over de in deze rapporten gestelde feiten en daarmee tot vernietiging van ook de tweede utb, wegens opnieuw schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

De Hoge Raad heeft in het eindarrest in de zaak *Kamino* geoordeeld dat als geen geschil bestaat over de van belang zijnde feiten en de waardering daarvan en de inspecteur geen beleidsvrijheid toekomt, er feitelijk sprake is van een gebonden beschikking en niet kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium.⁵⁸ De vraag is of dit te rijmen valt met de visie van de Hoge Raad dat een van de omstandigheden die tot een andere afloop kan leiden het kunnen aanvoeren van een juridische stelling is. Kan bij een gebonden beschikking geen discussie plaatsvinden over het recht? Mijns inziens moet de overweging van de Hoge Raad zo worden gelezen dat achter die overweging nog het volgende is geschreven: 'en er overigens geen discussie is over de uitleg van dit recht'. Het arrest in de zaak *Kamino* vermeldt namelijk expliciet dat partijen het erover eens zijn dat een inbreng niet zou hebben geleid tot een andere afloop.

7.3.3.d Andere aanwijzingen voor een andere afloop

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt dat ook nog op andere wijze kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Daarvan kan sprake zijn als door de belastingdienst een schikking in de bezwaarfase is aangeboden, of een eerdere gerechtelijke instantie een voor belanghebbende gunstig oordeel heeft gegeven.

Schikkingsvoorstel

De eerste situatie volgt uit het arrest van de Hoge Raad van 16 september 2016.⁵⁹ De Hoge Raad heeft in die zaak overwogen dat, omdat de inspecteur reeds in de bezwaarfase de belanghebbende een schikkingsvoorstel heeft aangeboden, de conclusie is gerechtvaardigd

56 HR 30 oktober 2015, nr. 13/01768, *V-N* 2015/55.7 en Hof Amsterdam 28 februari 2013, nr. 11/00640, *NTFR* 2013/786.

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

58 HR 26 juni 2015, nr. 10/02774, *NTFR* 2015/1928, *BNB* 2015/186, r.o. 2.3.4, en Zie voor een situatie waarbij wel geschil bestaat over de feiten, bijvoorbeeld Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2016, nrs. 14/00469 tot en met 14/00476, *NTFR* 2016/1966, r.o. 4.15.

59 HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 4.4.

dat niet is uitgesloten dat bij een juiste vooraankondiging het besluitvormingsproces van de inspecteur tot een andere afloop had kunnen leiden. De onderliggende uitspraak van Hof Amsterdam vermeldt niet meer dan dat een schikkingsvoorstel is gedaan.⁶⁰ De feiten vermelden over de inhoud van het schikkingsvoorstel verder niets. De daaronder liggende uitspraak van rechtbank Noord-Holland biedt evenmin duidelijkheid aangezien deze niet is gepubliceerd. Uit de verwijzing van de Hoge Raad naar de passage van Hof Amsterdam leid ik af dat het enkele feit dat een schikkingsvoorstel is gedaan in de bezwaarfase voor de Hoge Raad voldoende was om te oordelen dat is voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Als de inspecteur een schikkingsvoorstel doet, omdat twijfel bestaat of het door de belastingdienst ingenomen standpunt houdbaar is in een gerechtelijke procedure, dan ben ik het met de Hoge Raad eens dat in die situatie aan het 'andere afloop'-criterium wordt voldaan. De belastingdienst geeft immers het signaal af dat de zaak best eens een andere afloop zou kunnen krijgen. Mijns inziens is wel van belang of het schikkingsvoorstel de gehele aanslag of slechts een deel daarvan betreft. Vanuit het 'hokjesmodel' bezien (paragraaf 7.2), rechtvaardigt een schikkingsvoorstel bijvoorbeeld ten aanzien van het tarief niet zomaar de vernietiging van het gehele bezwarende besluit. De inhoud of strekking van het schikkingsvoorstel moet daarom naar mijn mening altijd worden meegenomen bij de vraag of de schikking een aanwijzing is dat is voldaan aan het 'andere afloop'-criterium en op welk deel van het besluit het schikkingsvoorstel zag. Daarnaast kan de reden van een schikkingsvoorstel bijvoorbeeld ook zijn gelegen in een invorderingsbelang. Met enige regelmaat accepteert de belastingdienst bij een schikking een lager bedrag aan belastingen onder de voorwaarde dat de belastingplichtige dit bedrag op zeer korte termijn daadwerkelijk aan de belastingdienst betaalt. In zo'n geval bestaat bij de belastingdienst geen twijfel over de juistheid van het bezwarende besluit en dat signaal geeft het schikkingsvoorstel ook niet af.

Concluderend kan een schikkingsvoorstel onder omstandigheden leiden tot het voldoen aan het 'andere afloop'-criterium en leiden tot een (al dan niet partiële) vernietiging van het bezwarende besluit. De formulering van de Hoge Raad waarbij een schikkingsvoorstel altijd leidt tot het voldoen aan het 'andere afloop'-criterium kan naar mijn mening onder omstandigheden leiden tot een uitkomst die strijdig is met het Unierecht, namelijk tot een gehele vernietiging van het bezwarende besluit, terwijl niet wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium of daaraan niet wordt voldaan ten aanzien van het gehele bezwarende besluit.

Gunstig oordeel eerdere instantie

De tweede situatie waarbij kan zijn voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, betreft een voor belanghebbende gunstig oordeel van een eerdere gerechtelijke instantie. Deze aanwijzing is gebaseerd op het arrest van de Hoge Raad van 2 juni 2017.⁶¹ De Hoge Raad oordeelde dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium als de belanghebbende in eerste instantie in het gelijk is gesteld, maar later alsnog ongelijk krijgt. In zijn algemeenheid kan ik de Hoge Raad hierin volgen, maar ik heb hier ook een kanttekening bij. Ik ben van mening dat voor de vraag of wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium niet zozeer

60 Hof Amsterdam 12 maart 2015, nr. 13/00111, ECLI:NL:GHAMS:2015:2074, r.o. 5.5.

61 HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, *NTFR* 2017/1427, *BNB* 2017/159, r.o. 3.4.2.

moet worden gekeken naar het enkele gegeven dat de belanghebbende in een eerder stadium gelijk heeft gekregen, maar naar de inhoud van dat eerdere oordeel. Het is niet ondenkbaar dat de eerdere gerechtelijke instantie een essentieel feit of relevant wetsartikel over het hoofd heeft gezien. Immers, waar wordt gewerkt, worden fouten gemaakt. Als hiervan sprake is, kan dan worden gezegd dat inbreng van de belanghebbende tot een andere afloop had kunnen leiden? Mijns inziens niet.

7.4 Het 'andere afloop'-criterium en het recht op (inzage in) de stukken

Ook schending van één van de onderdelen van het kenbaarmakingsbeginsel kan leiden tot vernietiging van een bezwarend besluit als voldaan wordt aan het 'andere afloop'-criterium. Een vernietiging van het bezwarende besluit behoeft echter niet altijd het resultaat te zijn.⁶² Voor schending van het recht op (inzage in) de stukken vult het Hof van Justitie het 'andere afloop'-criterium op een specifieke wijze in. Het neemt als uitgangspunt dat schending van het recht op (inzage in) de stukken voordat het bestuursorgaan het bezwarende besluit neemt, niet reeds wordt gedekt door het enkele feit dat de belanghebbende tijdens de *gerechtelijke* procedure toegang heeft gekregen tot de stukken.⁶³ De verlate kennisneming van bepaalde stukken brengt de belanghebbende niet terug in de positie waarin belanghebbende zou zijn geweest, indien hij zich vóór de indiening van zijn standpunt op die stukken had kunnen baseren.⁶⁴ Het Hof van Justitie maakt bij de invulling van het 'andere afloop'-criterium ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken onderscheid tussen het geen toegang verschaffen tot belastende stukken en het geen toegang verschaffen tot ontlastende stukken. Deze twee situaties bespreek ik hierna.

Belastende stukken

Bij de gevolgen van het niet gerechtvaardigd beperken van het recht op (inzage in) de stukken, door het niet tijdig verstrekken van belastende stukken, heeft het Hof van Justitie in de zaak *Aalborg Portland* stilgestaan.⁶⁵ Het heeft in deze zaak als volgt geoordeeld:

“71 Dat een document niet is meegedeeld, levert slechts een schending van de rechten van de verdediging op wanneer de betrokken onderneming aantoont dat de Commissie dat document heeft gebruikt om haar punt van bezwaar betreffende het bestaan van een inbreuk te staven (...) en dit punt van bezwaar alleen met dat document kan worden bewezen (...).

72 Zo er andere schriftelijke bewijzen zijn waarvan partijen tijdens de administratieve procedure kennis hadden en die specifiek de conclusies van de Commissie staven, kan de omstandigheid dat een niet-meegedeeld belastend stuk als bewijsmiddel wordt uitgesloten, niet afdoen aan de juistheid van de in de bestreden beschikking in aanmerking genomen punten van bezwaar (...).

73 De betrokken onderneming dient dus aan te tonen dat de Commissie in haar beschikking tot een ander resultaat zou zijn gekomen indien een niet-meegedeeld document op grond waarvan de Commissie deze onderneming heeft beschuldigd, als belastend bewijsmiddel zou zijn uitgesloten.”

62 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 50 e.v.; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 317.

63 HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 318.

64 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (Solvay), punt 51; HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punt 103 en de aldaar aangehaalde rechtspraak; GvEA 13 januari 2004, zaak T-67/01, (JCB), punt 64.

65 HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (Aalborg Portland), punten 71 tot en met 73.

Uit dit arrest is af te leiden dat het 'andere afloop'-criterium voor belastende stukken zo wordt ingevuld, dat eerst de niet tijdig verstrekte belastende stukken dienen te worden weggedacht en dat de belanghebbende aannemelijk moet maken dat onder die omstandigheden de zaak een andere afloop zou kunnen hebben gehad als alle stukken er zouden zijn geweest. Als zeer belangrijke belastende stukken zijn achtergehouden, zal aan het 'andere afloop'-criterium worden voldaan. Als echter deze zeer belangrijke informatie al in andere stukken was vermeld, die de belanghebbende wel ter beschikking stonden, dan wordt niet voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. De belanghebbende kende de belastende informatie en kon zich daartegen verweren. Een beroep van de belanghebbende op niet-mededeling van niet-relevante stukken kan gelet op de toets van het Hof van Justitie niet tot nietigheid van het bezwarende besluit leiden.⁶⁶ Of bij het slechts ten dele informatie verstrekken het bezwarende besluit moet worden vernietigd, is dus afhankelijk van de aard van de niet-verstrekke informatie.⁶⁷

Ontlastende stukken

In dezelfde zaak *Aalborg Portland* heeft het Hof van Justitie ook aangegeven wat er moet gebeuren als het niet (tijdig) 'meegedeelde' bewijs, ontlastende stukken betreft.⁶⁸ Wanneer de toegang tot het dossier, en meer bepaald tot de ontlastende documenten, in het stadium van de gerechtelijke procedure wordt gegeven, behoeft de belanghebbende niet te bewijzen dat, als hij toegang tot de niet-overgelegde documenten had gehad, de beschikking anders zou hebben geluid, maar enkel dat hij die stukken voor het verweer had kunnen gebruiken.⁶⁹ Het Hof van Justitie straft het niet overleggen van ontlastende stukken sneller af dan het niet overleggen van belastende stukken.

Het verdient aandacht dat de jurisprudentie ten aanzien van de schending van het recht van (inzage in) de stukken allemaal zaken zijn die zien op het handelen van de Commissie en dat het geen nationale geschillen betreffen. De vraag die dan opkomt is of deze jurisprudentie doorwerkt naar nationale procedures. Mijns inziens is dat wel het geval. Ten aanzien van de invulling van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel zijn geen verschillen zichtbaar tussen de invulling die het Hof van Justitie geeft bij zaken betreffende de instellingen, organen en instanties van de Unie en bij nationale geschillen. Ik merk op dat Nederlandse rechters het in deze paragraaf besproken kader niet toepassen.⁷⁰

⁶⁶ HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (*Aalborg Portland*), punten 126.

⁶⁷ R.B.H. Beune in zijn noot bij het arrest van het HvJ 4 juni 2020, zaak C-430/19, (SC C.F.), *NTFR* 2020/2025: Beune gaat er vanuit dat wanneer een bestuursorgaan slechts ten dele informatie verstrekt een besluit moet worden vernietigd.; Mezouar en Gomes Vale Viga 2021, onder 3.1.1: Mezouar en Gomes Vale Viga merken op dat direct het besluit vernietigen te kort door de bocht is en onder andere moet worden gezien of wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium.

⁶⁸ HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (*Aalborg Portland*), punt 75; Zie ook: HvJ 8 juli 1999, zaak C-51/92 P, (*Hercules Chemicals*), punt 81; Zie ook: HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (*Limburgse Vinyl Maatschappij*), punt 318.

⁶⁹ HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (*Solvay*), punt 52; HvJ 2 oktober 2003, zaak C-199/99 P, (*Corus UK*), punt 128; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (*Limburgse Vinyl Maatschappij*), punt 318; HvJ 7 januari 2004, zaak C-204/00 P, (*Aalborg Portland*), punt 131.

⁷⁰ Zie bijvoorbeeld: HR 2 oktober 2020, nr. 18/03521, *V-N* 2020/50.11.

Een schending van het recht op (inzage in) de stukken geeft mijns inziens de volgende mogelijkheden voor het 'andere afloop'-criterium:



Figuur 20

7.5 Samenvatting en conclusie

De lidstaten hebben – voor zover het procesrecht niet op het niveau van het Unierecht wordt geregeld – procedurele autonomie. Dat wil zeggen dat de lidstaten in beginsel zelf mogen bepalen hoe zij hun nationale procedures en rechtsbescherming vormgeven. Hierbij mogen de nationale regels geen afbreuk doen aan de inroepbaarheid van het Unierecht in de nationale rechtsorde. Het nationale recht moet alle middelen verschaffen om de volle werking van het Unierecht mogelijk te maken. Nu de gevolgen van een schending van (een onderdeel van) het kenbaarmakingsbeginsel niet Unierechtelijk zijn geregeld, hebben de lidstaten procedurele autonomie ten aanzien van de gevolgen die zij verbinden aan een dergelijke schending. De nationale procedures moeten daarbij wel altijd voldoen aan de eisen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid. Dat wil zeggen dat in de eerste plaats de nationale procedureregels ter effectuering van het Unierecht niet ongunstiger mogen zijn dan die gelden voor soortgelijke nationale vorderingen en dat in de tweede plaats de nationale procedureregels de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken. De procedurele autonomie biedt mijns inziens de lidstaten, waaronder Nederland, ruimte andere rechtsgevolgen te verbinden aan een schending dan een vernietiging van het bezwarende besluit. Welke andere mogelijkheden er kunnen zijn, zal ik beschrijven in het volgende hoofdstuk (paragraaf 8.6.2).

Naast de voorwaarden van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid beperkt het Hof van Justitie de procedurele autonomie van de lidstaten ten aanzien van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel nog op een derde manier. Een schending

kan pas tot vernietiging van een bezwarend besluit leiden wanneer de procedure zonder de onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben (oftewel als wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium). Ten aanzien van het 'andere afloop'-criterium is het volgende van belang:

- de bewijslast dat voldaan wordt aan het 'andere afloop'-criterium ligt bij de belanghebbende;
- het 'andere afloop'-criterium moet worden ingevuld aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval; en
- de belanghebbende moet een inbreng kunnen leveren die voor het bezwarende besluit van belang kan zijn en waarvan niet kan worden uitgesloten dat deze inbreng tot een besluitvormingsproces met een andere afloop had kunnen leiden.

De Hoge Raad erkent verschillende situaties waarbij kan worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Het gaat dan om situaties waarbij de belanghebbende:

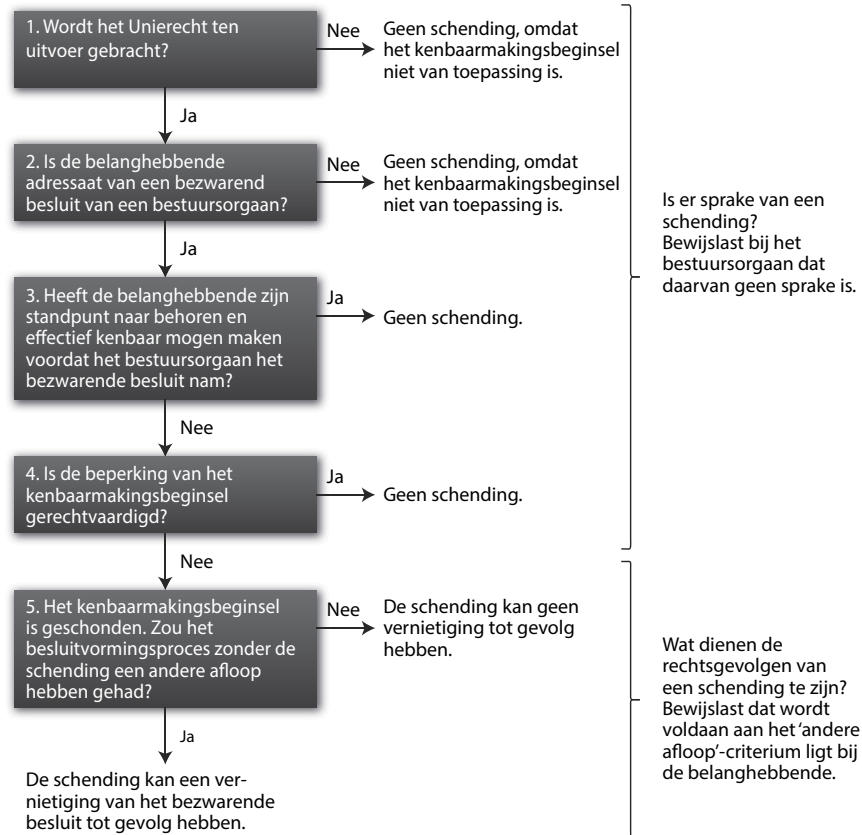
- zonder de procedurefout in een eerdere fase een juridische stelling naar voren had kunnen brengen, die hout snijdt;
- zonder de procedurefout een verweermogelijkheid zou hebben gehad die door de procedurefout teniet is gegaan;
- zonder de procedurefout in een eerdere fase een discussie over de feiten had kunnen voeren, welke discussie niet van redelijke grond ontbloomt is;
- een schikking is aangeboden door het bestuursorgaan; en/of
- door de eerdere uitspraak van een gerechtelijke instantie (deels) gelijk heeft gekregen en daarna ongelijk.

De vraag is of deze aanwijzingen altijd leiden tot het concreet voldoen aan het 'andere afloop'-criterium. Mijns inziens zijn een aangeboden schikking of een eerder gelijk aan de zijde van belanghebbende aanwijzingen dat de belanghebbende wellicht voldoet aan het 'andere afloop'-criterium, maar moet dit in iedere zaak steeds aan de hand van de specifieke feiten en omstandigheden worden vastgesteld. De aangeboden schikking of een eerder gelijk dat wordt gekregen van een lagere rechterlijke instantie op zichzelf acht ik onvoldoende. De reden waarom de belastingdienst een schikking aanbiedt, vind ik ook relevant. Ook bij een eerder gelijk moet wel worden gezien waarom gelijk is gegeven.

Ten aanzien van een schending van het recht op (inzage in) de stukken vult het Hof van Justitie het 'andere afloop'-criterium anders in. Bij belastende stukken moet worden gezien of sprake kan zijn van een andere afloop als de stukken worden weggedacht. Voor ontlastende stukken behoeft de belanghebbende slechts te bewijzen dat de niet-overlegging daarvan het verloop van de procedure en de inhoud van het bezwarende besluit in zijn nadeel heeft kunnen beïnvloeden. Ten aanzien van een schending van het recht op (inzage in) de stukken volgt de Hoge Raad dit toetsingskader van het Hof van Justitie niet.

Met het onderzoek in dit hoofdstuk kan de laatste stap aan het stappenplan worden toegevoegd. Daarnaast is de bewijslastverdeling toegevoegd. De eerste vier stappen bepalen of sprake is van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, daarbij is het aan het bestuursorgaan aannemelijk te maken dat geen sprake is van een schending. De vijfde, tevens laatste stap ziet op de gevolgen van een schending, waarbij het aan de belanghebbende is

aannemelijk te maken dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Het stappenplan (de beslisboom) ziet er dan als volgt uit:



Figuur 21

Dit stappenplan is een structurerend instrument dat in het volgende hoofdstuk zal worden gebruikt als leidraad voor het analyseren van het nationale recht ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken. In het laatste hoofdstuk zal ook het tweede deel van de onderzoeksvraag (*op welke wijze kan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden ingericht, zodat het in lijn is met de uitgangspunten en criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt?*) aan de hand van dit stappenplan worden beantwoord. De verschillende stappen in het stappenplan kunnen als volgt worden samengevat.

De stappen 1 en 2

De eerste twee stappen bepalen feitelijk of op de fase voor het nemen van het besluit het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Daarvoor moet enerzijds sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht (stap 1) en anderzijds sprake zijn van een bezwarend overheidsbesluit waarvan de belanghebbende de geadresseerde is (stap 2). Voor de specifieke

gedetailleerde achtergrond van de stappen 1 en 2 wordt verwezen naar hoofdstuk 4 (stap 1) en hoofdstuk 5 (stap 2). Of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht is niet in elke zaak eenvoudig te beantwoorden. Ten aanzien van het Nederlandse belastingrecht wordt in het volgende hoofdstuk geanalyseerd wanneer sprake is van het ten uitvoer brengen van Unierecht en hoeveel duidelijkheid er bestaat ten aanzien van de verschillende fiscale rechtsgebieden (paragraaf 8.2). Vervolgens moet sprake zijn van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit. De temporele, subjectieve en objectieve reikwijdte van het Nederlandse hoorrecht in fiscale zaken wordt in het volgende hoofdstuk onderzocht (paragraaf 8.3).

Stap 3

De derde stap maakt inzichtelijk in hoeverre een belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. Hierbij zijn allerlei varianten mogelijk, van het in het geheel niet naar behoren en effectief kenbaar mogen maken van een standpunt in de voorfase (alle vier de aspecten worden beperkt) tot het enkel niet ter inzage krijgen van een enkel stuk (hoofdstuk 5). In paragraaf 8.4 komt het hoorrecht aan de orde en wordt dit afgezet tegen de inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel. De overeenkomsten en verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel kunnen op die manier in beeld worden gebracht waarmee in hoofdstuk 9 het eerste deel van de onderzoeksvraag kan worden beantwoord.

Stap 4

Als sprake is van een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel, moet vervolgens worden uitgezocht of sprake is van een gerechtvaardigde beperking. Dit is de stap waarbij het kenbaarmakingsbeginsel concurreert met andere beginselen. Het relatieve karakter van beginselen is besproken in hoofdstuk 3 en het wegen van beginselen in hoofdstuk 6. In paragraaf 8.5 zal ik met deze kennis onderzoeken welke beperkingen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent. Aan de hand van de omstandighedencatalogus kan worden voorspeld of een geconstateerde beperking in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht een gerechtvaardigde beperking zal zijn. Op die manier kan inzicht worden verkregen in de gevallen waarin het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kan leiden tot schending van het Unierecht.

Stap 5

In dit hoofdstuk is reeds aandacht besteed aan de mogelijke consequenties van een schending. In paragraaf 8.6 zal worden onderzocht hoe in Nederland wordt omgegaan met de gevolgen van een schending van het hoorrecht. Hierbij wordt vanuit het beginsel van procedurele autonomie onderzocht of, en zo ja, welke andere gevolgen een schending kan hebben (paragraaf 8.6.2). Daarna kan in hoofdstuk 9 het tweede deel van de onderzoeksvraag worden beantwoord.