



Universiteit
Leiden

The Netherlands

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

Keulemans, A.E.

Citation

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

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3240242>

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

Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Na bestudering van het kenbaarmakingsbeginsel, is het moment daar deze bevindingen toe te passen op het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent het kenbaarmakingsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur niet.¹ Wel kent het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht het recht van hoor en wederhoor. Dit beginsel heeft vele overeenkomsten met het kenbaarmakingsbeginsel.² Met het onderzoek naar het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden de overeenkomsten en verschillen in beeld gebracht, die bestaan tussen de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt, en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht, zoals neergelegd in de Awb, AWR en de IW 1990. Als sprake is van verschillen, zal ik onderzoeken of deze verschillen tot schendingen van het kenbaarmakingsbeginsel kunnen leiden. Ook zal ik onderzoeken of de procedurele autonomie bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel kan leiden tot andere gevolgen dan alleen vernietiging van het bezwarende besluit.

In paragraaf 8.1 wordt geïnventariseerd op welke wijze een belanghebbende in een Nederlandse fiscale procedure een standpunt kenbaar kan maken en op welke wijze dit recht aan beperkingen onderhevig is. In paragraaf 8.2 onderzoek ik in welke gevallen in Nederlandse fiscale procedures het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht (stap 1 van het stappenplan). In paragraaf 8.3 wordt onderzocht in hoeverre het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is in Nederlandse fiscale procedures. Hierbij worden de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte onderzocht (stap 2 van het stappenplan). In paragraaf 8.4 analyseer ik in welke Nederlandse fiscale procedures de belanghebbende een hoorrecht heeft voordat de belastingdienst een bezwarend besluit neemt (stap 3 van het stappenplan). Hierbij worden de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel elk afzonderlijk besproken. In paragraaf 8.5 worden de beperkingen van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in kaart gebracht (stap 4 van het stappenplan). De omstandighedencatalogus is een hulpmiddel om te onderzoeken of sprake is van al dan niet gerechtvaardigde beperkingen vanuit het kenbaarmakingsbeginsel bezien. In paragraaf 8.6 worden de mogelijke gevolgen van een schending onderzocht (stap 5 van het stappenplan).

8.1 Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Eerst zal het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht worden besproken voor zover hierin een recht een standpunt kenbaar te mogen maken, is neergelegd. Tevens worden de

¹ Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.

² R.J.G.M. Widdershoven in zijn annotatie bij HvJ 15 juni 2006, (Dokter), AB 2006/390, paragraaf 5.

beperkingen op dat recht in kaart gebracht. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen het algemene (fiscale) bestuursrecht van de Awb en de AWR (paragraaf 8.1.1), de procedure voor vergrijpboeten (paragraaf 8.1.2) en invordering (paragraaf 8.1.3). Ik bespreek de vergrijpboeten afzonderlijk, omdat hiervoor een specifieke hoorprocedure van toepassing is. Ook maak ik een uitstapje naar de IW 1990 en de Leidraad Invordering 2008, omdat in die Leidraad voor bepaalde fiscale besluiten het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd en omdat in de IW 1990 bepaalde situaties zijn omschreven die voor fiscale besluiten kunnen leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het hoorrecht.

Het is goed nog even stil te staan bij het feit dat de AWR niet los functioneert van de Awb.³ Het is daarom van belang de verhouding tussen de AWR en de Awb kort te belichten. De Awb kent regels van dwingend recht, regelend recht, aanvullend recht en facultatief recht. Regels van dwingend recht gelden zonder uitzondering voor het gehele bestuursrecht, dus ook voor het belastingrecht. Daaronder vallen ook de definitiebepalingen voor bijvoorbeeld een bestuursorgaan, een belanghebbende, een besluit, een beschikking en een aanvraag.⁴ De Awb kent een afdeling die ziet op het horen van belanghebbenden voordat het bestuursorgaan een besluit neemt. Voor het belastingrecht wordt in de Awb een uitzondering gemaakt van het horen in de voorfase voor beschikkingen van financiële aard.⁵ Daarmee lijkt de Awb ten aanzien van het horen niet relevant te zijn. Toch bespreek ik de hoorartikelen van de Awb en de uitzondering daarop.⁶ Aangezien discussie bestaat of de uitzondering van het horen vanuit het perspectief van het kenbaarmakingsbeginsel wel een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel op kan leveren, acht ik de hoorartikelen 4:7 en 4:8 van de Awb relevant. Als blijkt dat vanuit Unierechtelijk perspectief het horen niet mag worden uitgezonderd op grond van artikel 4:12 van de Awb wordt namelijk de vraag relevant of horen op grond van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb voldoet aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt in belastingzaken die binnen het Unierecht vallen en of op die artikelen kan worden teruggevallen.

8.1.1 *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb en AWR*

Een standpunt kenbaar mogen maken in de voorfase

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase is geregeld in afdeling 4.1.2 van de Awb (titel: 'De voorbereiding'). Voor *beschikkingen op aanvraag* is bepaald dat de aanvrager bij het indienen van een aanvraag de gegevens waarover hij de beschikking heeft en die nodig zijn voor het beoordelen van de aanvraag, zal verschaffen.⁷ Als de verstrekte gegevens en bescheiden onvoldoende zijn voor de beoordeling van de aanvraag moet het bestuursorgaan de aanvrager om een aanvulling vragen.⁸ Voordat een bestuursorgaan een aanvraag geheel of gedeeltelijk afwijst, moet het ingevolge artikel 4:7, eerste lid van de Awb de aanvrager in de gelegenheid stellen zijn zienswijze naar voren te brengen als de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen, die de aanvrager betreffen en

³ Douma e.a.2019, onder 2.1.

⁴ Artikelen 1:1, 1:2 en 1:3 van de Awb.

⁵ Artikel 4:12 van de Awb.

⁶ Artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb en de uitzondering van artikel 4:12 van de Awb.

⁷ Artikel 4:2 van de Awb.

⁸ Artikel 4:5 van de Awb.

als die gegevens afwijken van gegevens, die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt. Het bestuursorgaan behoeft die gelegenheid niet te bieden als sprake is van een afwijking van de aanvraag van geringe betekenis.⁹

Waar artikel 4:7 van de Awb een hoorrecht regelt voor de aanvrager van een besluit, ziet artikel 4:8 van de Awb op het recht een standpunt kenbaar te mogen maken voor andere belanghebbenden dan een aanvrager. Vóórdat een bestuursorgaan een beschikking geeft, waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben, moet het bestuursorgaan die belanghebbende de gelegenheid geven zijn zienswijze naar voren te brengen als de beschikking zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de belanghebbende betreffen, en die gegevens niet door de belanghebbende zelf ter zake zijn verstrekt.¹⁰ Die gelegenheid behoeft niet te worden geboden als de belanghebbende niet heeft voldaan aan een wettelijke verplichting gegevens te verstrekken.¹¹ Een beschikking is een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan, inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling die niet van algemene strekking is, met inbegrip van een afwijzing op een aanvraag daarvan.¹²

De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb dienen blijkens de parlementaire geschiedenis een zorgvuldige besluitvorming.¹³ Het uitgangspunt bij deze artikelen is dat de belanghebbende in beginsel alle relevante informatie zal verschaffen. Op grond van die gegevens zal een bestuursorgaan over het algemeen voldoende informatie hebben.¹⁴ In de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb is daarom een beperkt recht een standpunt kenbaar te mogen maken neergelegd. Dat moet verzekeren dat de gegevensvaststelling op de juiste wijze plaatsvindt.¹⁵ Het horen in de voorfase op grond van de Awb heeft daarmee niet tot doel de rechtsbescherming van de belanghebbende, maar het zorgvuldig verzamelen van feiten.¹⁶

Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, zoals neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, mag zowel mondeling als schriftelijk worden uitgeoefend.¹⁷ De keuze is daarbij aan de belanghebbende. Blijkens de wetsgeschiedenis zullen belanghebbenden in veel gevallen de voorkeur geven hun zienswijze schriftelijk naar voren te brengen. Het mondeling horen is echter op vele wijzen mogelijk. Zo kan het voor een belanghebbende aantrekkelijk zijn als het bestuursorgaan de gelegenheid wil bieden tot telefonisch contact.

9 Artikel 4:7, tweede lid, van de Awb.

10 Artikel 4:8, eerste lid, van de Awb.

11 Artikel 4:8, eerste lid, van de Awb.

12 Artikel 1:3, eerste en tweede lid, van de Awb.

13 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 62; Zie ook: Kamerstukken II, 1989/90, 21 221, nr. 4, p. 37: "Een dergelijke hoorverplichting moet niet wettelijk worden voorgeschreven, maar als uitwerking van het zorgvuldigheidsbeginsel door de rechter worden vastgesteld. De leden van de S.G.P.-fractie vroegen zich af of de voorgeschreven hoorplicht (behoudens uitzonderingen) primair als uitvloeisel van het zorgvuldigheidsbeginsel moet worden beschouwd, zoals in de memorie van toelichting geschiedt. Zonder ook hunnerzijds het mondigheidsaspect van de burger als voornaamste redengeving te beschouwen, vroegen zij of het legitimatieaspect geen voorname rol dient te spelen."

14 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 98.

15 Kamerstukken II, 1990/91, 21 221, nr. 5, MvA, p. 67.

16 Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.

17 Artikel 4:9 van de Awb.

Om de keuze ook daadwerkelijk bij de belanghebbende te laten, moet het bestuursorgaan de belanghebbende eerst op de hoogte stellen dat hij het recht heeft een standpunt kenbaar te maken. Er wordt aangenomen dat de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb impliciet bepalen dat het bestuursorgaan een termijn mag stellen waarbinnen een belanghebbende moet reageren.¹⁸

Naast de beperkingen van het hoorrecht in de tweede leden van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb kan een bestuursorgaan het hoorrecht zoals neergelegd in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb, achterwege laten voor zover de vereiste spoed zich daartegen verzet, de belanghebbende reeds eerder in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen en sindsdien zich geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan, of het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden bereikt als het bestuursorgaan de belanghebbende van die beschikking niet reeds van tevoren in kennis stelt.¹⁹

De belastingdienst kan de toepassing van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb op grond van artikel 4:12 van de Awb achterwege laten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak, als de belanghebbende tegen die beschikking bezwaar kan maken en de nadelige gevolgen na bezwaar volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Belastingaanslagen zijn beschikkingen van financiële aard als bedoeld in artikel 4:12 van de Awb.²⁰ Blijkens de Memorie van Toelichting wordt hiermee tegemoet gekomen aan de bezwaren tegen de werkzaamheden, die de hoorregeling bij met name financiële beschikkingen met zich zou brengen.²¹ Daarnaast bestaat blijkens de Memorie van Toelichting de verwachting dat lang niet altijd de behoefte zal bestaan aan een hoorgesprek.²² Bovendien wordt in de Memorie van Toelichting aangegeven dat de gevolgen van financiële beschikkingen veelal terug te draaien zijn.²³ Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht bepaalt echter dat in afwijking van artikel 4:12 van de Awb de inspecteur bij correcties van aangiften zoveel mogelijk vooraf contact opneemt met de belanghebbende.²⁴

Een standpunt kenbaar mogen maken in de bezwaarfase

Als het bezwarende besluit is vastgesteld, geschiedt het maken van bezwaar door het indienen van een bezwaarschrift.²⁵ Het bezwaarschrift dient de gronden van het bezwaar te bevatten.²⁶ De termijn voor het maken van bezwaar is zes weken met ingang van de dag waarop het besluit op voorgeschreven wijze bekend is gemaakt.²⁷ Blijkens de parlementaire geschiedenis is de bezwaarfase primair op de rechtsbescherming gericht.²⁸ Daarnaast

18 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 99.

19 Artikel 4:11 van de Awb.

20 HR 13 november 2015, nr. 14/05684, V-N 2015/59.6.

21 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 103.

22 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 103.

23 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 103.

24 Paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 15 februari 2016, nr. BLKKB2016/19, Stcrt 9680: "De inspecteur kan afzien van het horen voorafgaand aan het vaststellen van een belastingaanslag (zie artikel 4:12 van de Awb). De inspecteur neemt evenwel bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact op met de belanghebbende."

25 Artikel 6:4, eerste lid, van de Awb.

26 Artikel 6:5, eerste lid, aanhef en onder d, van de Awb.

27 Artikel 6:8, eerste lid, van de Awb.

28 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 114 tot en met 116.

vervult het de functie van het oplossen van concrete geschillen en het geven van inzichten in de gebreken in de bestuurlijke organisatie.²⁹

Een bestuursorgaan moet op grond van artikel 7:2 van de Awb, voordat het op het bezwaar beslist, de belanghebbenden in de gelegenheid stellen het standpunt mondeling kenbaar te maken. Blijkens de wetsgeschiedenis is dit een essentieel onderdeel van de bezwaarschriftprocedure.³⁰ Uit de parlementaire geschiedenis van de Awb blijkt dat het horen in de bezwaarfase belanghebbenden de mogelijkheid moet geven mondeling hun mening naar voren te brengen bij het bestuursorgaan, omdat niet iedereen in staat is zijn gedachten schriftelijk goed te formuleren.³¹ Daarnaast dient het horen nog steeds – net als in de voorfase – ter verkrijging van nadere informatie.³² Dit, omdat de gegevens waarover het bestuursorgaan beschikt, nog onvolledig of gebrekkig kunnen zijn, waardoor het bestuursorgaan het oorspronkelijke bezwarende besluit in de bezwaarfase moet herzien. Voorts geeft het horen in de bezwaarfase de mogelijkheid naar een oplossing voor de gerezen problemen te zoeken.³³ Ten slotte kan het horen in de bezwaarfase de belanghebbende overtuigen dat het bestuursorgaan serieus aandacht besteedt aan zijn bezwaren.

Voor belastingzaken is in artikel 25, eerste lid, van de AWR bepaald dat in afwijking van artikel 7:2 van de Awb de belastingdienst de belanghebbende op verzoek hoort. Waar het horen in de bezwaarfase in de Awb het initiatief neerlegt bij het bestuursorgaan verschuift de AWR dit initiatief naar de belanghebbende. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht legt dit initiatief voor het horen weer terug bij de inspecteur, tenzij sprake is van een impliciet bezwaar, bijvoorbeeld het alsnog indienen van een aangifte na ontvangst van het bezwarende besluit.³⁴ Hierbij is geregeld dat de inspecteur zo nodig verifieert of de belanghebbende de uitnodiging om te worden gehoord, heeft ontvangen. Hiermee brengt het Besluit Fiscaal Bestuursrecht de procedure weer in overeenstemming met de Awb. Het bestuursorgaan maakt van het horen een verslag waarop een belanghebbende mag reageren. Doel van het horen is volgens het Besluit Fiscaal Bestuursrecht in ieder geval een zo gefundeerd mogelijke beslissing te kunnen nemen.³⁵ Voorafgaand aan het horen, legt het bestuursorgaan alle op de zaak betrekking hebbende stukken gedurende ten minste een week voor belanghebbende ter inzage.³⁶ Een bestuursorgaan kan – al dan niet op verzoek van de belanghebbende – de toepassing van het ter inzage leggen van de stukken achterwege laten voor zover geheimhouding om gewichtige redenen is geboden.³⁷ Het bestuursorgaan doet

29 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. B, onder 18. De bezwaarschriftprocedure, p. 21.

30 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 144.

31 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 145.

32 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 145.

33 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 145.

34 Paragraaf 9 van het Besluit Fiscaal bestuursrecht.

35 Paragraaf 9, vierde lid, van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht: Het horen strekt er mede toe om (ambtshalve) een zo gefundeerd mogelijke beslissing te kunnen nemen. De inspecteur hoort de belanghebbende als er redelijkerwijs twijfel mogelijk is of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is.

36 Artikel 7:4, tweede lid, van de Awb.

37 Artikel 7:4, zesde lid, van de Awb.

mededeling van een dergelijke toepassing. Een bestuursorgaan kan ingevolge artikel 7:3 van de Awb van het mondeling horen van een belanghebbende afzien als:

- a) het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is;
- b) het bezwaar kennelijk ongegrond is;
- c) de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord;
- d) de belanghebbende niet binnen een door het bestuursorgaan gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht te worden gehoord; of
- e) aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad.

8.1.2 *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten*

In paragraaf 2.1.4 is weergegeven dat er onderscheid kan worden gemaakt tussen fiscale verzuimboeten en fiscale vergrijpboeten. Op procedures inzake verzuimboeten is de gewone regeling, zoals neergelegd in de Awb/AWR, van toepassing (paragraaf 8.1.1). Voor *alle* fiscale vergrijpboeten geldt de zware procedure van artikel 5:53 van de Awb.³⁸ Deze zware procedure bepaalt dat bij een overtreding het bestuursorgaan steeds een rapport of proces-verbaal opmaakt en dat de overtreder de gelegenheid krijgt zijn zienswijze naar voren te brengen. Het rapport of het proces-verbaal moet de naam van de overtreder vermelden, de overtreding en het overtreden voorschrift en zo nodig de plaats en het tijdstip van de constatering van de overtreding.³⁹ De kennisgeving moet van dien aard zijn dat de betrokkene in staat is een deugdelijke verdediging op te stellen. Wanneer de inspecteur de boete niet tijdig en toereikend motiveert, behoort de boete te vervallen.⁴⁰ De inspecteur stelt een redelijke termijn voor het betwisten van de gronden in de kennisgeving, rekening houdend met de termijn genoemd in artikel 5:51, eerste lid, van de Awb. In dit artikel is bepaald dat een bestuursorgaan een vergrijpboete moet opleggen binnen dertien weken na de dagtekening van het rapport van de overtreding.

8.1.3 *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering*

Zoals hiervoor is omschreven, regelen de Awb, de AWR en het Besluit Fiscaal Bestuursrecht grotendeels het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en de uitzonderingen daarop voor fiscale procedures. Voor fiscale zaken is daarnaast ook de IW 1990 en de Leidraad Invordering 2008 relevant. In artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 is neergelegd dat voordat de belastingdienst een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de ADW zijn begrepen, de belastingdienst een vooraankondiging moet sturen.⁴¹ De vooraankondiging moet de gronden, waarop de aansprakelijkstelling is gebaseerd, bevatten. De belastingdienst moet als bijlage de conceptbeschikking meesturen

³⁸ Zie ook: paragraaf 10, derde lid, van het BBBB.

³⁹ Artikel 5:48 van de Awb.

⁴⁰ Zie bijvoorbeeld: HR 20 december 1989, nr. 25.469, *BNB* 1990/102, r.o. 4.8 en 4.9.

⁴¹ Het betreft dan blijkens artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 de beschikkingen aansprakelijkstelling omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet.

en vervolgens de belanghebbende drie weken de tijd geven om een standpunt kenbaar te maken en aan te geven of de belanghebbende wenst te worden gehoord.

Naast dit artikel van de Leidraad Invordering 2008 is artikel 10 van de IW 1990 relevant. Artikel 10, eerste lid, van de IW 1990 somt een aantal situaties op waarin versnelde invordering mogelijk is. Alhoewel artikel 10 van de IW 1990 slechts de invordering regelt, heeft de toepassing van dit artikel in de praktijk tot gevolg dat een belanghebbende ten aanzien van het bezwarende besluit ook niet in de voorfase het recht krijgt een standpunt kenbaar te mogen maken. De belastingdienst reikt zonder horen het bezwarende besluit uit en vangt direct aan met de invorderingshandelingen. Ingevolge artikel 10, eerste lid, van de IW 1990 wordt een belastingaanslag van de belastingsschuldige die een te innen bedrag behelst terstond en tot het volle bedrag invorderbaar als:

- a) de belastingsschuldige in staat van faillissement is verklaard of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is verklaard en die belastingaanslag onder de werking van de schuldsaneringsregeling valt;
- b) de ontvanger aannemelijk maakt dat gegronde vrees bestaat dat goederen van de belastingsschuldige zullen worden verduisterd;
- c) de belastingsschuldige Nederland metterwoon wil verlaten dan wel zijn plaats van vestiging wil overbrengen naar een plaats buiten Nederland, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingsschuld kan worden verhaald;
- d) de belastingsschuldige buiten Nederland woont of gevestigd is dan wel in Nederland geen vaste woonplaats of plaats van vestiging heeft en de ontvanger aannemelijk maakt dat gegronde vrees bestaat dat de belastingsschuld niet kan worden verhaald;
- e) op goederen waarop een belastingsschuld van de belastingsschuldige kan worden verhaald beslag is gelegd voor zijn belastingsschuld;
- f) goederen van de belastingsschuldige worden verkocht ten gevolge van een beslaglegging namens derden;
- g) ten laste van de belastingsschuldige een vordering wordt gedaan als bedoeld in artikel 19, tenzij hij aannemelijk maakt dat de belastingsschuld kan worden verhaald; of
- h) met inachtneming van artikel 198 van het Communautair douanewetboek ten laste van de belastingsschuldige aanvulling of vervanging van een gestelde zekerheid is geëist, doch die aanvulling of vervanging niet tijdig overeenkomstig het krachtens artikel 2:1, aanhef en onder j, van de Algemene douanewet bepaalde, wordt verricht.

8.2 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht?

Nu in paragraaf 8.1 het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en de beperkingen daarvan in beeld zijn gebracht voor Nederlandse (fiscale) zaken, kan ik het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht met behulp van het stappenplan gaan analyseren.

Daaraan voorafgaand maak ik nog de opmerking dat zichtbaar is dat het horen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht in de voorfase de zorgvuldige feitenvergaring door het bestuursorgaan tot doel heeft.⁴² Dit terwijl bij het kenbaarmakingsbeginsel de rechtsbescherming centraal staat.

⁴² Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.

De vraag die als eerste beantwoording behoeft, is in welke gevallen het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht in fiscale zaken. In hoofdstuk 3 is onderzocht wanneer sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Bezien kan worden of een zaak onder de *Wachauf*- of *ERT*-lijn valt (paragrafen 4.2 en 4.3). Als dat niet meteen duidelijk is, kunnen een drietal vragen worden gesteld (paragraaf 4.7). A-G Ettema betoogt dat ten aanzien van de Nederlandse context bij het ten uitvoer brengen van het Unierecht kan worden gedacht aan: uitnodigingen tot betaling (utb's) van douanerechten, antidumpingrechten, aanvullende invoerrechten, naheffingsaanslagen omzetbelasting en aansprakelijkstellingen van een bestuurder op de voet van artikel 36 van de IW 1990 ter zake van een omzetbelastingsschuld.⁴³ Hierna bespreek ik in hoeverre sprake is of kan zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht ten aanzien van een aantal verschillende Nederlandse fiscale rechtsgebieden (paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.4) met tussenconclusie (paragraaf 8.2.5). Daarna maak ik een uitstapje naar de beschikkingen aansprakelijkstellingen (paragraaf 8.2.6), die meerdere rechtsgebieden kunnen omvatten en daardoor specifieke problematiek kennen.

8.2.1 De omzetbelasting en de accijnzen

Voor de omzetbelasting is het antwoord op de vraag of sprake is van het ten uitvoer brengen van Unierecht eenvoudig. De Wet OB 1968 geeft uitvoering aan het Unierecht (voorheen de Zesde richtlijn, nu de Btw-richtlijn).⁴⁴ Dit betekent dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is op alle voorgenomen bezwarende besluiten, die de omzetbelasting betreffen (klassieke *Wachauf*-lijn). Het feit dat de lidstaten bij het ontbreken van een Gemeenschapsregeling hun eigen procedurevoorschriften mogen toepassen, doet daaraan niet af.⁴⁵ Gelet op de arresten *Garage Molenheide* en *Åkerberg Fransson* zullen de maatregelen die lidstaten nemen en noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de omzetbelasting en ter voorkoming van fraude met de omzetbelasting eveneens vallen onder de reikwijdte van het Unierecht.⁴⁶ Daaronder vallen mijns inziens ook besluiten als een aanmaning en dwangbevel en een verzoek om uitstel van betaling betreffende de omzetbelasting. Met een identieke motivering als in de zaak *Åkerberg Fransson* heeft de Hoge Raad geoordeeld dat ook een besluit inzake bestuurdersaansprakelijkheid voor verschuldigde omzetbelasting binnen de reikwijdte van het Unierecht valt.⁴⁷

Voor de accijnzen geldt een nagenoeg identieke redenering als voor de omzetbelasting. De Wet op de accijnzen heft belasting op bepaalde producten zoals bier, wijn, tussenproducten, overige alcoholhoudende producten, minerale oliën en tabaksproducten. Deze

43 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 2.3.

44 Slooten, van, 2015; Dit blijkt ook uit HvJ 21 februari 2008, zaak C-271/06, (*Netto Supermarkt*), punt 18 en HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (*Åkerberg Fransson*).

45 HvJ 19 november 1998, zaak C-85/97, (*Société financière d'investissements*), punt 31. In het SFI-arrest gaf het Hof van Justitie duidelijk aan dat vaststaat dat de BTW een materie is die onder het gemeenschapsrecht valt.

46 HvJ 18 december 1997, zaken C-286/94 (*Garage Molenweide*) en HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (*Åkerberg Fransson*); zie ook noot Van Eijdsen bij HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (*Åkerberg Fransson*) in *BNB* 2014/15 onder 6.

47 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NtFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.3 en HR 15 januari 2016, nr. 14/02924, *NtFR* 2016/1082.

wet geeft uitvoering aan verschillende Europese richtlijnen.⁴⁸ Deze richtlijnen geven – om de accijnswetgeving van de lidstaten te harmoniseren – minimumnormen.⁴⁹ Bij de omzetting van richtlijnen in nationale regelgeving moet de nationale wetgeving minimaal het resultaat bereiken dat het Unierecht voorstaat. Het doel van de accijnsrichtlijnen is de verwezenlijking van de fiscale neutraliteit van de binnengrens overschrijdende accijns-goederentransacties.⁵⁰ De lidstaten hebben echter de vrijheid verdergaande of strengere normen toe te passen dan deze richtlijnen opleggen. Nu met de accijnswetgeving sprake is van klassieke omzettingshandelingen van een richtlijn, zal bij nationale zaken die spelen ten aanzien van deze wetgeving sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. De klassieke *Wachauf*-lijn is direct herkenbaar. Het kenbaarmakingsbeginsel is dan ook van toepassing op dergelijke zaken.⁵¹ Het Hof van Justitie oordeelde dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel met betrekking tot accijnsgoederen van toepassing is. Toch zal niet altijd ten aanzien van het gehele besluit sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Als een lidstaat ervoor heeft gekozen verdergaande of strengere normen te hanteren dan de richtlijnen voorschrijven, zal het Unierecht niet van toepassing zijn voor zover het nationale geschil deze verdergaande of strengere normen betreft. Echter als het geschil de vraag betreft of sprake is van verdergaande of strengere normen, zal het Unierecht moeten worden uitgelegd en valt de zaak wel weer binnen de reikwijdte van het Unierecht. In accijnszaken lijkt het – gelet op het vorenstaande – voor de hand te liggen dat ten aanzien van alle voorgenomen besluiten het kenbaarmakingsbeginsel wordt toegepast.

8.2.2 De BPM

Veelvuldig wordt over de BPM geprocedeerd. Daarbij wordt de schending van het kenbaarmakingsbeginsel vaak als grond aangevoerd.⁵² De exacte reikwijdte van het Unierecht op voorgenomen besluiten inzake de BPM is niet duidelijk. Het Unierecht wordt in ieder geval ten uitvoer gebracht bij parallelimport van gebruikte auto's in de BPM. Veelvuldig komt in die zaken de vraag op of de heffing van BPM bij import van gebruikte auto's in overeenstemming is met artikel 110 VWEU indien de heffing niet leidt tot een hoger bedrag aan BPM dan het bedrag aan BPM dat wordt geacht te rusten op gebruikte, in het binnenland geregistreerde motorvoertuigen.⁵³ In de zaak *Ilhan* oordeelde het Hof van Justitie

48 Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, richtlijn 92/84/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken, Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten en richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG.

49 Visser 2008, onder 4.1.5.

50 Zie de considerans bij Accijnsrichtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsprodukten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop.

51 Zie bijvoorbeeld HvJ 12 december 2002, zaak C-395/00, (Cipriani).

52 Zie bijvoorbeeld HR 22 maart 2019, ECLI:NL:HR:2019:393, *BNB* 2019/92, m.nt. A.J. van Suilen; een zoekopdracht op 13 juli 2021 met de zoektermen 'bpm'en 'verdedigingsbeginsel' binnen de categorie Nederlandse rechtspraak in Taks intelligence levert 190 hits op.

53 HR 17 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:63, *BNB* 2020/45, m.nt. B.A. van Brummelen, r.o. 2.3.1.

met betrekking tot de heffing van BPM in geval van tijdelijk gebruik in een andere lidstaat van een gehuurde auto dat Nederland niet de volle BPM mag heffen, maar rekening moet houden met de duur van de huurovereenkomst of het gebruik van de weg in Nederland met dat voertuig.⁵⁴ Daarnaast staat bijvoorbeeld ter discussie of heffing van griffierecht in strijd is met het Unierechtelijk doeltreffendheidsbeginsel.⁵⁵ De BPM kent daarmee veel Unierechtelijke problematiek. Het grensoverschrijdende element is daarbij steeds in beeld om de zaken onder het Unierecht te scharen. Of daarmee alle BPM-zaken die binnen de reikwijdte van het Unierecht vallen, worden ondervangen, is onduidelijk. In hoofdstuk 4 is immers geconcludeerd dat een grensoverschrijdend element niet doorslaggevend is.

8.2.3 De vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting

Een stuk ingewikkelder is het antwoord op de vraag of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht als andere nationale belastingen onder de loep worden genomen, zoals de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting. Nederland is bij de inrichting van de Wet VPB 1969 grotendeels autonoom, omdat sprake is van een nationale belasting. Hiermee wordt de indruk gewekt dat geen sprake kan zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht, maar Europese invloeden nemen toe. Deze invloeden zijn het gevolg van harmoniserende voorschriften, zoals de moeder-dochterrichtlijn, de fusierichtlijn en de interest-royaltyrichtlijn.⁵⁶ Zo bevat de moeder-dochterrichtlijn een algemene antimisbruikbepaling. Zaken waarin deze bepaling ter discussie staat, vallen voor dat deel onder het toepassingsbereik van het Unierecht en daarmee is op dat onderdeel het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing. Jurisprudentie van het Hof van Justitie laat zien dat met de Wet VPB 1969 het Unierecht ten uitvoer kan worden gebracht. Een voorbeeld daarvan is de zaak *Test Claimants*. In die zaak is de moeder-dochterrichtlijn aan de orde (*Wachauf*-lijn), maar spelen tevens de vrijheid van vestiging en kapitaalverkeer een rol (*ERT*-lijn).⁵⁷ In de zaak *Amurta* stond het vrije verkeer van kapitaal ter discussie (*ERT*-lijn).⁵⁸ De zaak van het *A-fonds* laat zien dat met een vermoeden van staatssteun een zaak ook binnen het Unierecht valt.⁵⁹ In de literatuur wordt gepleit voor een Unierechtelijke vennootschapsbelasting.⁶⁰ Op welke termijn dit zijn beslag zal krijgen en of het überhaupt zijn beslag zal krijgen, is maar de vraag. In de literatuur wordt ook aangegeven dat het op

54 HvJ 22 mei 2008, zaak C-42/08 (Ilhan).

55 HR 11 oktober 2019, 18/04973, V-N 2019/49.22.

56 Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten, zoals gewijzigd bij Richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 tot wijziging van Richtlijn 90/435/EEG betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten; Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat; Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten; Zie ook Douma 2013.

57 HvJ 12 december 2006, zaak C-446/04, (*Test Claimants*).

58 HvJ 8 november 2007, zaak C-379/05, (*Amurta*).

59 HvJ 2 mei 2019, C-598/17, (*A-Fonds*), punten 33 tot en met 40.

60 Stevens 2013, onder 5.3.

dit moment nog geen realistische beleidsdoelstelling is, maar dat moet worden gewerkt aan een proces van grondslagharmonisatie.⁶¹ Voorlopig gaat het bij de vennootschapsbelasting dus om grotendeels nationaal recht. Echter dergelijke plannen voor een Europese vennootschapsbelasting, hoe ver wellicht nog weg, laten wel zien dat het Unierecht eerder aan invloed zal winnen dan verliezen. De vraag is in hoeverre in de voorfase voor de belastingdienst voldoende duidelijk is dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Beschikt de belastingdienst voordat een (navorderings)aanslag vennootschapsbelasting wordt opgelegd over voldoende gegevens om te kunnen beoordelen of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht? De toename van invloed van het Unierecht en de onduidelijkheid of in een specifieke zaak het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, pleit voor het ruimhartig omgaan met het kenbaarmakingsbeginsel bij voorgenomen besluiten inzake de vennootschapsbelasting.

Voor de inkomstenbelasting kan een vergelijkbaar betoog worden gehouden. Een voorbeeld is de zaak *De Lange* waarbij niet ten aanzien van het gehele bezwarende besluit, maar slechts ten aanzien van één onderdeel het Unierecht ten uitvoer werd gebracht.⁶² De Lange, een man van meer dan dertig jaar, voert in zijn aangifte IB/PVV voor een studie een bedrag op als persoonsgebonden aftrek. De inspecteur accepteert slechts een deel van het bedrag tot de maximale aftrek voor personen boven de leeftijd van dertig jaar. De belanghebbende vindt deze regeling discriminatoir. De situatie kent geen grensoverschrijdende componenten. De Wet IB 2001 heft een belasting van natuurlijke personen. Het betreft een nationale belasting waarbij Nederland als uitgangspunt autonoom kan handelen. Het lijkt dan ook voor de hand te liggen dat het Unierechtelijke beginsel van non-discriminatie op deze situatie niet van toepassing is. In hoofdstuk 3 heb ik laten zien dat ook in zaken waarbij geen enkel grensoverschrijdend element aanwezig is, toch sprake kan zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht (paragraaf 4.5). De Hoge Raad stelde prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie en overwoog daarbij dat onduidelijk is of de zaak binnen het toepassingsbereik van het Unierecht valt.⁶³ Het Hof van Justitie overwoog dat dat wel het geval is.⁶⁴ Daarbij wordt verwezen naar richtlijn 2000/78/EG van de Raad van 27 november 2000 tot instelling van een algemeen kader voor gelijke behandeling in arbeid en beroep.⁶⁵ In artikel 3, eerste lid, onder b, van die richtlijn is bepaald dat de richtlijn zowel in de overheidssector als in de particuliere sector van toepassing is, met inbegrip van overheidsinstanties, op alle personen met betrekking tot de toegang tot alle vormen en alle niveaus van beroepskeuzevoorlichting, beroepsopleiding, voortgezette beroepsopleiding en omscholing, met inbegrip van praktijkervaring.

Hoe lastig het soms is te bepalen of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, illustreert een zaak waarover de Hoge Raad in 2018 besliste.⁶⁶ De belanghebbende was directeur en

61 Stevens 2013, onder 6.2.

62 HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (*De Lange*); zie ook: HvJ 24 oktober 2019, C-469/18 en 470/18, (IN en JM); in deze Belgische zaak betreffende de inkomstenbelasting werd geen direct verband met het unierecht aangenomen.

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

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

65 Kokott en Ost 2011, onder III-1.

66 HR 9 november 2018, nr. 16/02230, *NTR* 2018/2686; Zie ook: Conclusie A-G Ijzerman van 25 september 2018, nr. 16/02230, *V-N* 2018/58.13 m.nt. redactie.

enig aandeelhouder van een BV. De FIOD heeft de belanghebbende verhoord vanwege betrokkenheid bij een aantal zogeheten Btw-carroussels, waarbij de aan de tussenhandelaars gefactureerde en teruggevraagde omzetbelasting niet was voldaan aan de belastingdienst. Van de opbrengst kwam 15/19^e terecht bij belanghebbende. De inspecteur heeft aan belanghebbende daarom navorderingsaanslagen inkomstenbelasting over de jaren 2008 tot en met 2010 opgelegd en een voorlopige aanslag inkomstenbelasting voor het jaar 2011, met beschikkingen heffingsrente en verzuimboeten. In de loop van de procedure bleek belanghebbende een kantoorruimte te hebben in Duitsland (grensoverschrijdend element).

In paragraaf 4.6 is al aan de orde geweest dat de aanwezigheid van een grensoverschrijdende situatie op zichzelf niet voldoende is voor het ten uitvoer brengen van het Unierecht. De zaak valt niet binnen de *Wachauf*- of *ERT*-lijn. Een derde categorie bestaat, mijns inziens niet (paragraaf 4.4). Zonder een derde categorie wordt in de onderhavige zaak geen Unierecht ten uitvoer gebracht. Uit de zaak *Annibaldi* blijkt dat het Unierecht niet van toepassing is op de lidstaten wanneer de lidstaat niet handelt binnen het kader van de bevoegdheden van de Europese Unie zonder dat een specifieke band bestaat tussen de nationale regeling en het Unierecht. De vraag is welke band in de onderhavige zaak de nationale Wet IB 2001 heeft met het Unierecht. Drie vragen kunnen helpen:

1. Beoogt de lidstaat met de nationale regeling de uitvoering van een Unierechtelijke bepaling?
2. Wat is de aard van de nationale regeling?
3. Streeft de nationale regeling andere doelstellingen na dan die waarop het Unierecht ziet?⁶⁷

Nederland beoogt met de Wet IB 2001 geen uitvoering van Unierechtelijke bepalingen. De aard van de nationale regeling is nationaal gericht. De Wet IB 2001 lijkt ook geen doelstellingen na te streven waarop het Unierecht ziet. De kantoorruimte in Duitsland (het grensoverschrijdende element) is niet relevant. Een kantoorruimte schept namelijk geen band tussen het Nederlandse recht en het Unierecht. Hof 's-Hertogenbosch benoemt ook niet concreet waarom de vrijheid van vestiging in het geding zou zijn. Het enkele feit dat er een kantoorruimte is in Duitsland en in Nederland inkomstenbelasting moet worden betaald, brengt op zichzelf de vrijheid van vestiging niet in gevaar. Uiteindelijk concludeert de Hoge Raad dat geen sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht.⁶⁸ Goed om te beseffen is dat de feiten van deze zaak eenvoudig waren, maar dat het Duitse kantoor pas gedurende de procedure in beeld kwam, waardoor twijfel ontstond over de vraag of het Unierecht ten uitvoer werd gebracht.

De loonbelasting laat ook zien dat, hoewel de aard van de nationale regeling nationaal is gericht en geen doelstellingen nastreeft van het Unierecht, soms toch het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Een voorbeeld daarvan is de zaak *Sopora*.⁶⁹ In deze zaak stond de vraag centraal of artikel 45 van het VWEU zich verzet tegen de Nederlandse wettelijke regeling waarbij Nederland aan werknemers die, alvorens een dienstbetrekking in Nederland aanvaarden woonachtig waren in een andere lidstaat, een belastingvoordeel toekent,

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

68 HR 9 november 2018, nr. 16/02230, *NTFR* 2018/2686.

69 Zie bijvoorbeeld: HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (*Sopora*).

bestaande in de forfaitaire belastingvrijstelling van een vergoeding wegens extraterritoriale kosten, op voorwaarde dat deze werknemers woonachtig waren op een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens. Het Hof van Justitie oordeelde dat de regeling niet in strijd is met artikel 45 van het VWEU. Een ander voorbeeld is de crisisheffing.⁷⁰ De Hoge Raad oordeelt dat de crisisheffing wel een beperking, maar geen schending inhoudt van het vrije verkeer van werknemers.

8.2.4 *Andere belastingen*

Toch zijn er ook enkele belastingen die, zo op het eerste gezicht, niet snel zullen leiden tot het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Artikel 2, eerste lid, van de Wet BRV bepaalt dat onder de naam 'overdrachtsbelasting' een belasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken of van rechten waaraan deze zijn onderworpen. Nu de belasting gekoppeld is aan in Nederland gelegen onroerend goed, zullen voor deze belasting niet snel gebeurtenissen voorkomen waarbij grensoverschrijdende situaties zich voordoen (alhoewel dat geen absolute voorwaarde is voor het ten uitvoer brengen van het Unierecht (paragraaf 4.5)). De persoon van de verkrijger die eventueel niet in Nederland is gevestigd, is niet van belang voor de belasting. Echter als sprake is van bijvoorbeeld een samenloop van de overdrachtsbelasting met de omzetbelasting (gedacht kan worden aan de discussie over een bouwterrein) kan toch sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht. Uitlegging van de Wet OB 1968 is dan noodzakelijk om de afbakening met de Wet BRV te bepalen. Daarnaast kan de fusierichtlijn relevant zijn voor de splitsingsvrijstelling in de overdrachtsbelasting.⁷¹

8.2.5 *Tussenconclusie*

Gelet op hetgeen is vermeld in de paragrafen 8.2.1 tot en met 8.2.4 concludeer ik dat in hoofdlijnen duidelijkheid bestaat over de vraag wanneer Nederland bij de heffing van belastingen het Unierecht uitvoert. Bij veel fiscale aanslagen kan op onderdelen sprake zijn van het ten uitvoer brengen van het Unierecht.⁷² Er is echter ook een grijs gebied.⁷³ Veel relevante feiten en omstandigheden voor de beoordeling van de vraag of sprake is van het ten uitvoer brengen van het Unierecht zijn zonder contact met de belanghebbende in de voorfase voor een bestuursorgaan niet zomaar te onderkennen. Het kan daardoor pas later in een procedure duidelijk worden dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht.⁷⁴

70 HR 25 oktober 2019, nr. 18/04670, *BNB* 2020/26 m.nt. J.P. Boer: "8. Interessant is voorts de beslissing van de Hoge Raad dat in onderhavige zaak niet behoeft te worden getoetst aan het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, omdat art. 32bd Wet LB 1964 geen belemmering vormt van het vrije verkeer van werknemers. Daarentegen kwam A-G Wattel in onderdeel 6.11 van zijn conclusie op basis van het arrest *Åkerberg Fransson* tot de slotsom dat het EU-Handvest wel van toepassing is, omdat de voorliggende casus binnen de werkingssfeer van het VWEU valt."

71 HR 18 december 2020, 20/00199, *NTFR* 2021/49 en *BNB* 2021/35, r.o. 2.3.2 en 2.3.3.

72 Zie bijvoorbeeld: HvJ 10 november 2016, zaak C-548/15, (De Lange).

73 Nijnatten, van, 2018, de door Nijnatten geciteerde visie van M. Fierstra onder 5. "Dan over tot de interpretatie van art. 51 EU-Handvest (het toepassingsgebied). Uit de bijdragen van Bozia en Weijers blijkt volgens Fierstra weliswaar dat in grote lijnen duidelijk is wanneer lidstaten het recht van de Unie ten uitvoer brengen, maar ook dat zich in de praktijk nog steeds complicaties voordoen."

74 Zie bijvoorbeeld: HvJ 2 mei 2019, C-598/17, (A-Fonds).

Een duidelijke scheiding van voorgenomen fiscale besluiten waarbij wel het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht en waarbij dat niet het geval is, kan maar deels worden gemaakt. Het niet kunnen maken van een dergelijke duidelijke scheiding pleit voor het ruimhartig toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel in fiscale zaken.

8.2.6 Bestuurdersaansprakelijkheid

Zoals in de inleiding is aangegeven, maak ik een uitstap naar de aansprakelijkstellingen, specifiek naar de bestuurdersaansprakelijkheid.⁷⁵ Ieder van de bestuurders van een rechtspersoonlijkheid bezittend lichaam in de zin van de AWR dat volledig rechtsbevoegd is, is voor zover het aan de heffing van vennootschapsbelasting is onderworpen, hoofdelijk aansprakelijk voor de door de rechtspersoonlijkheid verschuldigde loonbelasting, de omzetbelasting, de accijns, de verbruiksbelastingen van alcoholvrije dranken en van pruimtabak en snuiftabak, de in artikel 1 van de Wet belastingen op milieugrondslag genoemde belastingen en de kansspelbelasting. Zoals hiervoor is beschreven, geldt ten aanzien van de omzetbelasting dat hierbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Bij accijns is daarvan ook nagenoeg altijd sprake. Bij andere rechtsgebieden, zoals de loonbelasting wordt meestal geen Unierecht ten uitvoer gebracht, maar in sommige situaties is dat wel het geval.⁷⁶ Als de belastingdienst een bestuurder aansprakelijk stelt voor zowel de loonbelasting als de omzetbelasting, legt de belastingdienst de aansprakelijkstelling neer in één formeel besluit dat de belastingdienst aan de belanghebbende stuurt. Mijns inziens is, gelet op de tekst van artikel 36 van de IW 1990, ook sprake van één materieel besluit. De Hoge Raad oordeelde over de reikwijdte van het Unierecht bij een aansprakelijkstelling voor zowel de omzetbelasting als de loonbelasting en gaf aan dat in die zaak het kenbaarmakingsbeginsel slechts van toepassing is op een deel van een dergelijk besluit (alleen voor zover de aansprakelijkstelling zag op de omzetbelasting).⁷⁷

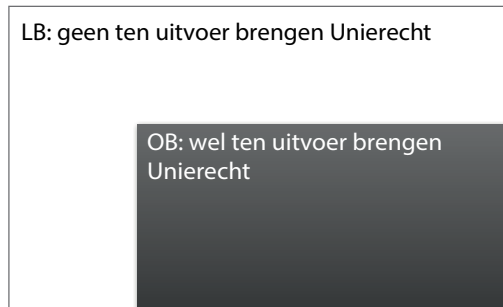
⁷⁵ Artikel 36 van de IW 1990.

⁷⁶ Zie bijvoorbeeld: HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora).

⁷⁷ HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207 en HR 15 januari 2016, nr. 14/02924, *NTFR* 2016/1082.

De toepasbaarheid van het kenbaarmakingsbeginsel loopt voor één besluit voor de omzetbelasting anders dan voor de loonbelasting:

Formeel document = materieel besluit



Figuur 22

Deze scheiding komt ook tot uitdrukking in artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008. Hierin is, naar aanleiding van een arrest van de Hoge Raad, het kenbaarmakingsbeginsel wel voor de omzetbelasting opgenomen en niet voor de loonbelasting.⁷⁸ Het gevolg hiervan is dat op één besluit twee procedurele routes van toepassing kunnen zijn. De belastingdienst moet in beginsel de belanghebbende in de voorfase horen ten aanzien van de aansprakelijkheid voor de omzetbelasting en pas in de bezwaarfase over de aansprakelijkheid voor de loonbelasting. De vraag is of het procedureel uiteenlopen van procedures ten aanzien van één formeel en materieel besluit wenselijk is. Mij lijkt het wenselijk dat als een bestuursorgaan binnen één bezwarend besluit een onderdeel herkent waarbij het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, de belanghebbende ten aanzien van het gehele besluit de gelegenheid krijgt een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken in de voorfase. Een andere werkwijze lijkt mij moeilijk uit te leggen aan een belanghebbende. Het voorkomen van deze verschillende routes pleit voor het ruimhartig toepassen van het kenbaarmakingsbeginsel in de fase van het voornemen.

8.3 Stap 2: Is de belanghebbende adreassaant van een bezwarend overheidsbesluit?

Als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, is de tweede vraag van het stappenplan aan beantwoording toe. Is de belanghebbende adreassaant van een bezwarend overheidsbesluit? Om deze vraag te kunnen beantwoorden, onderzoek ik de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het Nederlandse recht een standpunt kenbaar te mogen maken ten aanzien van fiscale beslissingen.

⁷⁸ HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207.

8.3.1 De subjectieve reikwijdte

De adressaat van een bezwarend overheidsbesluit kan een beroep doen op het kenbaarmakingsbeginsel. Blijkens de jurisprudentie van het Hof van Justitie kunnen adressaten van bezwarende overheidsbesluiten niet alleen natuurlijke personen zijn, maar ook rechtspersonen. Hierbij is niet relevant of een rechtspersoon gelieerd is aan de overheid. In het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kunnen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen opkomen tegen een bezwarend fiscaal besluit en hebben zij het recht een standpunt kenbaar te mogen maken. Dat is ook het geval als een rechtspersoon gelieerd is aan de overheid. Zelfs overheidsorganen, bijvoorbeeld gemeenten, kunnen procederen tegen de belastingdienst.⁷⁹ De subjectieve reikwijdte van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is daarmee in overeenstemming met de subjectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.3.2 De objectieve reikwijdte

Het kenbaarmakingsbeginsel is van toepassing op voorgenomen handelingen van de belastingdienst, die de adressaat rechtstreeks en onmiddellijk raken en die de adressaat aanmerkelijk benadelen. In deze paragraaf zal ik onderzoeken welk besluitenbegrip de Awb kent en hoe de objectieve reikwijdte uitwerkt ten aanzien van de verschillende Nederlandse rechtsgebieden (paragrafen 8.3.2.a en paragraaf 8.3.2.b). Ook zal ik onderzoeken of er ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel verschil bestaat tussen aangifte- en aanslagbelastingen en beschikkingen op aanvraag (paragraaf 8.3.2.c). Vervolgens wordt de objectieve reikwijdte van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb onderzocht (paragraaf 8.3.2.d). Ten slotte sta ik nog kort stil bij de vraag wanneer een adressaat van een voorgenomen besluit 'aanmerkelijk' wordt benadeeld (paragraaf 8.3.2.e).

8.3.2.a Besluiten in de zin van de Awb

In paragraaf 2.1.1 is al besproken dat een besluit een schriftelijke beslissing is van een bestuursorgaan inhoudende een publiekrechtelijke rechtshandeling (artikel 1:3, eerste lid, van de Awb). Van een beschikking is sprake als het besluit niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan (artikel 1:3, tweede lid, van de Awb). Het besluitenbegrip en specifiek het beschikking-begrip van de Awb sluiten daarmee mooi aan bij het eveneens individuele karakter van het materiële besluitenbegrip, dat het Hof van Justitie hanteert in het kader van het kenbaarmakingsbeginsel. Echter, de Awb bepaalt dat sprake moet zijn van een *schriftelijke* beslissing. Volgens de Memorie van Toelichting betekent dit niets meer dan dat het besluit/de beschikking uit een schriftelijk stuk kenbaar moet zijn om aan de definitie te voldoen.⁸⁰ De Awb regelt daarmee geen rechten ten aanzien van mondelinge besluiten en feitelijke handelingen. Het kenbaarmakingsbeginsel is op dergelijke voorgenomen mondelinge besluiten of voorgenomen feitelijke handelingen wel van toepassing. Ten aanzien van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kan de vraag worden gesteld of dit verschil tussen het Nederlandse

⁷⁹ Zie bijvoorbeeld: HR 19 oktober 2018, nr. 17/02816, BNB 2019/80, NTFRB 2019/3. De gemeente Brielle procedeert tegen de belastingdienst.

⁸⁰ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 1.3, p. 36.

systeem en de materiële benadering van het besluitenbegrip vanuit het Unierecht in de praktijk tot problemen zal leiden. Niet-schriftelijke besluiten zijn in het douanerecht mogelijk, maar daarvoor is het kenbaarmakingsbeginsel gecodificeerd en het ruimere besluitenbegrip neergelegd in de ADW (paragraaf 2.2). Ten aanzien van het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken is voor die besluiten niet de Awb, maar het DWU en de ADW bepalend. Andere niet-schriftelijke fiscale besluiten, waarbij het verschil in objectieve reikwijdte tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel kan leiden tot strijdige resultaten met het kenbaarmakingsbeginsel, zijn mij niet bekend. Ik sluit hun bestaan overigens niet uit. Ik verwacht niet dat dit verschil in besluitenbegrip in een groot aantal gevallen tot problemen zal leiden.

8.3.2.b *Het strafrecht, civiele recht en bestuursrecht*

In Nederland bestaan grofweg drie grote rechtsgebieden, het strafrecht, het civiele recht en het bestuursrecht. In het strafrecht en bestuursrecht staan burger en overheid tegenover elkaar en is het duidelijk dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Daarmee lijkt de toepasbaarheid van dit recht zich te beperken tot voorgenomen besluiten die kunnen worden voorgelegd aan de strafrechter of de bestuursrechter (inclusief vreemdelingenrechter en belastingrechter). Dat is mijns inziens niet het geval. De civiele rechter is namelijk bevoegd ten aanzien van bepaalde fiscale besluiten. Wanneer de belastingdienst ten aanzien van een belastingplichtige een bezwarend besluit neemt inhoudende de verschuldigdheid van een zeker bedrag aan belasting, dan moet de belastingplichtige dit bedrag binnen een bepaalde tijd betalen. Een gemotiveerd bezwaarschrift heeft in beginsel een schorsende werking, maar een beroepsschrift niet (paragraaf 2.1.5). In veel gevallen verleent de belastingdienst op verzoek wel uitstel, maar niet altijd. Een afwijzing van een verzoek om uitstel van betaling is een rechtsreeks en individueel besluit dat voor de betreffende belastingplichtige nadelig is. Het kenbaarmakingsbeginsel is op een voornemen tot het nemen van een dergelijk besluit, gelet op de zaken *Åkerberg Fransson* en *Siples* (paragraaf 4.7) van toepassing als het verzoek om uitstel van betaling ziet op een fiscaal besluit dat binnen de reikwijdte van het Unierecht valt, bijvoorbeeld bij een naheffingsaanslag omzetbelasting.⁸¹ Het ten uitvoer brengen van het Unierecht moet immers niet eng worden uitgelegd en uitstel van betaling raakt dan direct de inning van de omzetbelasting. Op het verzoek is – als de belastingdienst voornemens is het verzoek af te wijzen – het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing. Als de belastingplichtige wil opkomen tegen het afwijzen van een verzoek om uitstel van betaling is de civiele rechter bevoegd.⁸²

8.3.2.c *Aangiftebelastingen, aanslagbelastingen en beslissingen op aanvraag*

Ten aanzien van de objectieve reikwijdte is het onderscheid dat de Nederlandse fiscale wet- en regelgeving maakt tussen aangifte- en aanslagbelastingen relevant alsmede het

81 HvJ 26 februari 2013, zaak C-617/10, (*Åkerberg Fransson*); HvJ 11 januari 2001, zaak C-226/99 (*Siples*), punt 17.

82 Een andere optie zou een verzoek om een voorlopige voorziening kunnen zijn bij de belastingrechter. De belastingrechter zal dan niet snel de invordering van de aanslag schorsen.

feit dat het belastingrecht ook beschikkingen op aanvraag kent. Deze heffingsmethoden alsmede de beschikking op aanvraag zijn besproken in de paragrafen 2.1.1 tot en met 2.1.3. Hierna zal voor deze heffingsmethoden en de beslissingen op aanvraag worden onderzocht op welke wijze het kenbaarmakingsbeginsel daarin een rol kan spelen.

Aanslagbelastingen

Bij de aanslagbelastingen is de aangifte een hulpmiddel. De inspecteur kan conform de aangifte een aanslag vaststellen, maar is daartoe niet verplicht. De inspecteur kan van de aangifte afwijken of de aanslag ambtshalve, dat wil zeggen zonder aangifte, vaststellen. Met het opleggen van een aanslag is sprake van een (formeel en materieel) besluit van de belastingdienst. Mijns inziens is geen sprake van een benadeling als de belastingdienst de aanslag conform de aangifte oplegt of ten gunste van de belanghebbende afwijkt van de aangifte. In die gevallen is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Van een benadeling is wel sprake als de belastingdienst de aanslag ambtshalve of in afwijking van de aangifte ten nadele van de belanghebbende oplegt. Het kenbaarmakingsbeginsel kan dan wel van toepassing zijn. Bij een voornemen tot het opleggen van een aanslag, navorderingsaanslag, voorlopige aanslag of een conserverende aanslag dient de belastingdienst – als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht – het kenbaarmakingsbeginsel in acht te nemen. Met het opleggen van de aanslag is de voorfase voorbij. Op de bezwaarfase, die vanuit het perspectief van het Unierecht moet worden geduid als de eerste fase van beroep, is het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing.

Aangiftebelastingen

Ten aanzien van de aangiftebelastingen moet een belastingplichtige de belasting op aangifte voldoen of afdragen (paragraaf 2.1.2). Daarbij is geen sprake van een aanvraag waarop een bestuursorgaan een besluit moet nemen. De belastingplichtige of inhoudingsplichtige moet, na daartoe te zijn uitgenodigd, zelf de belastingschuld formaliseren. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht erkent en regelt dat een voldoening of afdracht op aangifte *gelijgesteld* wordt met een voor bezwaar vatbare beschikking. Hierdoor kan een belastingplichtige bezwaar maken tegen de voldoening of afdracht op aangifte. De vraag is of een voldoening of afdracht op aangifte vanuit het Unierecht kan worden beschouwd als een bezwarend besluit waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing kan zijn. Daarvan is mijns inziens geen sprake omdat aan een voldoening of afdracht op aangifte geen handeling van een bestuursorgaan ten grondslag ligt. Een belanghebbende behoeft ten aanzien van een voldoening of afdracht niet de gelegenheid te krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat de belanghebbende voldoet of afdraagt.⁸³ Wel dient de belanghebbende – die bezwaar heeft gemaakt tegen de voldoening of afdracht op aangifte – de gelegenheid te krijgen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar

83 Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 5.2.

te maken voordat een bezwarend besluit (uitspraak op bezwaar) wordt genomen.⁸⁴ De bezwaarfase is immers het eerste moment waarop de belastingdienst voornemens is – indien de belastingdienst het bezwaar (gedeeltelijk) wil afwijzen – een bezwarend besluit te nemen. Ten aanzien van aangiftebelastingen is bij het maken van bezwaar tegen de voldoening of afdracht op aangifte de Nederlandse bezwaarfase vanuit het perspectief van het kenbaarmakingsbeginsel aan te merken als de fase voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Als de belastingdienst voornemens is een naheffingsaanslag op te leggen, is het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing voordat de naheffingsaanslag wordt opgelegd.

Beslissingen op aanvraag

Het belastingrecht kent ook beslissingen die de belastingdienst op aanvraag neemt (paragraaf 2.1.3). Denk bijvoorbeeld aan het aanvragen van een aanwijzing als algemeen nut beogende instelling (artikel 5b, zesde lid, van de AWR) of een verzoek om de belasting per tijdvak te voldoen (artikel 8 van de Wet op de belasting van personenauto's en motorrijwielen 1992). Onder de Unierechtelijke definitie van bezwarend besluit vallen mijns inziens, anders dan A-G Ettema concludeert, ook (deels) afwijzende beslissingen op dergelijke verzoeken.⁸⁵ Het Hof van Justitie toetst bijvoorbeeld in zaken waarbij een persoon asiel verzoekt en dit wordt afgewezen onverkort aan het kenbaarmakingsbeginsel.⁸⁶ De belanghebbende is weliswaar, zoals A-G Ettema terecht naar voren brengt, niet slechter af dan in de situatie waarin geen verzoek was ingediend, maar wel slechter af dan wanneer het verzoek was toegewezen. De afwijzing van een aanvraag levert mijns inziens wel een besluit op waarop het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is (paragrafen 2.1.3 en 5.2). Er is namelijk sprake van een beslissing die de belanghebbende rechtstreeks en individueel raakt en de belanghebbende benadeelt. Dat het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is op beschikkingen op aanvragen blijkt ook uit de toepassing van dit recht door het Hof

84 Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 5.2: “Volledigheidshalve wijs ik op het onderscheid tussen het hoorrecht *in primo* en het hoorrecht in bezwaar. Het recht om gehoord te worden voorafgaande aan een bezwarend besluit *in primo* (Bip), zoals een belastingaanslag, is in casu niet aan de orde omdat de BPM door voldoening op aangifte (*self assessment*) wordt geheven, zodat geen sprake is van enige beschikking van de administratie, laat staan een bezwarende beschikking, voorafgaand waaraan de belanghebbende gehoord zou hebben kunnen worden. Het gaat in casu om het recht om gehoord te worden voorafgaand aan het besluit *op bezwaar* (het Bob), dus om gehoord te worden alvorens de administratie beslist op een bezwaar ingediend tegen een beschikking of tegen die eigen voldoening op aangifte. Ook het hoorrecht in bezwaar is een algemeen beginsel van EU-recht, nu immers ook een ongegrondverklaring van een bezwaarschrift een bezwarende individuele beschikking is.”

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

86 Zie in dit kader bijvoorbeeld: HvJ 9 februari 2017, zaak C-560/14, (M.).

van Justitie op bijvoorbeeld de procedures betreffende asielaanvragen.⁸⁷ De vreemdeling die wordt geconfronteerd met een afgewezen asielaanvraag is ook niet slechter af dan als hij het asielverzoek niet had ingediend. Deze asielzoeker kan in een dergelijke procedure echter wel het kenbaarmakingsbeginsel inroepen. Verdere bevestiging is te vinden in het DWU. Artikel 22 van het DWU, waarin het kenbaarmakingsbeginsel is gecodificeerd, heeft als kopje 'beschikkingen naar aanleiding van aanvragen'. Op dit punt is de objectieve reikwijdte van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht beperkter dan de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.3.2.d De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb

Alhoewel voor fiscale besluiten een uitzondering op het horen in de voorfase is opgenomen in artikel 4:12 van de Awb, bespreek ik hier wel het algemene hoorrecht voor de voorfase, zoals neergelegd in de Awb. De beperking van artikel 4:12 van de Awb bespreek ik in paragraaf 8.5.2.c. Discussie bestaat over de beperking van artikel 4:12 van de Awb. Daardoor is relevant of in de situatie dat de beperking van artikel 4:12 van de Awb niet bruikbaar is voor fiscale zaken waarop het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht, het algemene hoorrecht voor de voorfase zoals neergelegd in de Awb voldoet aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

In deze paragraaf wordt de objectieve reikwijdte van het hoorrecht in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb onderzocht. Artikel 4:7, eerste lid, van de Awb bepaalt dat voordat een bestuursorgaan een aanvraag tot het geven van een beschikking *geheel of gedeeltelijk afwijst* het bestuursorgaan de aanvrager in de gelegenheid moet stellen zijn zienswijze naar voren te brengen als: 1) de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen en 2) die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt.⁸⁸ Dit artikel heeft tot gevolg dat als het bestuur de aanvraag geheel of gedeeltelijk wil afwijzen, het vaak niet noodzakelijk is de belanghebbende de gelegenheid te geven zijn standpunt kenbaar te maken. Voor zover het bestuursorgaan bij zijn beslissing uitgaat van de aangeleverde informatie, is nader contact met de aanvrager niet nodig. Over de feiten bestaat dan geen verschil van mening. Dit artikel regelt alleen de mogelijkheid feiten te vergaren voor een bestuursorgaan en geen recht op verdediging voor de belanghebbende.⁸⁹ Er bestaat geen recht een standpunt kenbaar te maken op grond van dit artikel als verschil bestaat over bijvoorbeeld juridische aspecten of als problemen bestaan ten aanzien van bewijsmiddelen. De objectieve reikwijdte van artikel 4:7 van de Awb is daarmee beperkter dan de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.⁹⁰

Waar artikel 4:7 van de Awb ziet op de aanvrager van een besluit, ziet artikel 4:8 van de Awb op het horen van andere belanghebbenden dan de aanvrager. Daartoe is in artikel 4:8,

87 Zie bijvoorbeeld: HvJ 5 november 2014, zaak C-166/13, (Mukarubega) waarbij het verdedigingsbeginsel wordt getoetst ten aanzien van een procedure die ziet op een asielaanvraag.

88 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 98-99.

89 Jans e.a. 2015, p. 250.

90 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.5: Uit dit arrest blijkt dat de Hoge Raad ook van oordeel is dat de reikwijdte van artikel 4:7 van de Awb beperkter is dan de objectieve reikwijdte van het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken; zie ook: Buijze 2014, p. 301.

eerste lid, van de Awb bepaald dat, voordat een bestuursorgaan een beschikking geeft waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben, het bestuursorgaan die belanghebbende in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen als a) de beschikking zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de belanghebbende betreffen en b) die gegevens niet door de belanghebbende zelf ter zake zijn verstrekt. Artikel 4:8 van de Awb ziet daarmee onder andere op de situatie dat een bestuursorgaan een beschikking voorbereidt, zonder dat een aanvraag is ingediend. Dat is een situatie die in het belastingrecht veelvuldig voorkomt. Het horen op grond van artikel 4:8 van de Awb heeft een beperkte omvang, omdat het bestuursorgaan alleen hoeft te horen als de belanghebbende naar verwachting bedenkingen zal hebben, de beschikking steunt op feiten en belangen die de belanghebbende betreffen en die gegevens niet door de belanghebbende zelf zijn verstrekt. De wetgever neemt aan dat een belanghebbende geen bedenkingen zal hebben, als bijvoorbeeld een beschikking dringend uit een wettelijk voorschrift voortvloeit (gebonden beschikking) en over de vaststelling van de relevante feiten in redelijkheid geen verschil van mening mogelijk is.⁹¹ De rechtspraak wijst echter uit dat belastingplichtigen met regelmaat bedenkingen hebben tegen besluiten waarbij over de feiten geen geschil bestaat. Het belastingrecht is complex en veelvuldig aan verandering onderhevig. Belastingplichtigen hebben soms een andere uitleg van bepaalde artikelen of onderdelen daarvan dan de belastingdienst. Opmerkelijk is dat de belastingdienst op grond van dit artikel ervan mag uitgaan dat geen sprake is van bedenkingen tenzij dat ergens uit blijkt. Er ligt in de situaties van artikel 4:8 van de Awb geen aanvraag, dus hoe moet de belastingdienst erachter komen of er bedenkingen zijn? Daar naar vragen lijkt de logische weg. Ten aanzien van het opleggen van naheffingsaanslagen en navorderingsaanslagen is mijns inziens wel duidelijk dat bedenkingen zullen bestaan ten aanzien van deze besluiten. Hierop is een uitzondering te maken als de belastingdienst naheffingsaanslagen omzetbelasting oplegt conform de aangifte bij niet tijdige betaling. Artikel 4:8 van de Awb roept net als artikel 4:7 van de Awb een beperktere hoorplicht in het leven ten aanzien van bezwarende besluiten dan het kenbaarmakingsbeginsel. Schematisch kan vorenstaande als volgt worden weergegeven:



Figuur 23

91 Kamerstukken II 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 100.

8.3.2.e Aanmerkelijk geschaad

Het kenbaarmakingsbeginsel is enkel van toepassing als het overheidsbesluit de adressaat *aanmerkelijk* in zijn belang schaadt. Alleen dan is sprake van een bezwarend besluit. Het Hof van Justitie legt daarbij niet uit wat met 'aanmerkelijk' wordt bedoeld. Wel heb ik opgemerkt dat dit geringe wijzigingen ten nadele van een belanghebbende uitsluit (paragraaf 5.2). Hierin past goed de in artikel 4:7, tweede lid, van de Awb neergelegde uitzondering op het recht een standpunt kenbaar te mogen maken. In dit artikel is bepaald dat het bestuursorgaan de aanvrager niet hoeft te benaderen voor een zienswijze als sprake is van een afwijking van de aanvraag die slechts van geringe betekenis voor de aanvrager kan zijn. Blijkens de wetsgeschiedenis van deze bepaling is van een afwijking van geringe betekenis sprake als het verschil van mening over de feiten terug te brengen is tot evidente tel- of tikfouten.⁹² In die gevallen kan het bestuur zelf de weergave van de gegevens corrigeren zonder de belanghebbende te raadplegen. Het zal meestal duidelijk zijn dat de afwijking van gering belang is.⁹³ Een bestuursorgaan zal hiermee terughoudend moeten omgaan en bij twijfel de belanghebbende toch de gelegenheid geven zijn zienswijze naar voren te brengen.⁹⁴ Artikel 4:7, tweede lid, van de Awb leidt op dit punt niet tot strijd met het kenbaarmakingsbeginsel, omdat dit beginsel op dergelijke niet bezwarende besluiten niet van toepassing is. Van eenzelfde situatie is sprake bij de beperking van het horen in de bezwaarfase van artikel 7:3, aanhef en onder d, van de Awb waarin is bepaald dat een bestuursorgaan de belanghebbende niet hoeft te horen als het bestuursorgaan geheel aan het bezwaar tegemoetkomt. Dan is ook geen sprake van een voorgenomen bezwarend besluit. Hierin past ook de beperking van artikel 3:48, eerste lid, van de Awb. In artikel 3:48, eerste lid, van de Awb is geregeld dat de motivering van een besluit achterwege kan blijven als het bestuursorgaan redelijkerwijs kan aannemen dat de belanghebbende daaraan geen behoefte heeft. Verzoekt de belanghebbende binnen redelijke termijn om de motivering, dan verstrekt het bestuursorgaan deze zo spoedig mogelijk.⁹⁵ De wetgever gaat ervan uit dat zeer veel situaties voorstelbaar zijn waarin een (volledige) vermelding van de motivering overbodig is.⁹⁶ Dat is het geval als bijvoorbeeld de beschikking niemand schaadt of belast, omdat de beschikking conform de aanvraag is. Dan is geen sprake van een bezwarend besluit en is ook het kenbaarmakingsbeginsel niet van toepassing. Een ander voorbeeld dat wordt gegeven in de parlementaire geschiedenis in het kader van artikel 3:48 van de Awb is de situatie dat de belanghebbende al bekend is met de motivering. Dan kan er sprake zijn van een bezwarend besluit, maar wordt er wel voldaan aan het vormvrije motiveringsvereiste dat het kenbaarmakingsbeginsel in zich bergt.

8.3.3 De temporele reikwijdte

In paragraaf 5.3 is de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, vangt aan in de fase van het voornemen en eindigt bij het vaststellen van het bezwarende besluit. Dit recht kan ook eindigen doordat

⁹² Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 4.1.2.1, p. 99.

⁹³ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. B, Advies Raad van State, p. 39.

⁹⁴ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. B, Advies Raad van State, p. 39.

⁹⁵ Artikel 3:48, tweede lid, van de Awb.

⁹⁶ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 4.1.4.4, p. 111.

een belanghebbende aangeeft van het recht geen gebruik te willen maken. Hierna zal worden onderzocht wat de temporele reikwijdte is van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht voor fiscale besluiten. Hierbij wordt eerst de aanvang van dit recht onderzocht en daarna het eindpunt.

8.3.3.a Aanvang van het hoorrecht

In de Awb is voor beschikkingen op aanvraag de mogelijkheid opgenomen dat voordat het bestuursorgaan een aanvraag tot het geven van een beschikking geheel of gedeeltelijk afwijst, het bestuursorgaan de aanvrager in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen als de afwijzing zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de aanvrager betreffen en die gegevens afwijken van gegevens die de aanvrager ter zake zelf heeft verstrekt (artikel 4:7, eerste lid, van de Awb). Voor beschikkingen zonder aanvraag bepaalt de Awb dat voordat een bestuursorgaan een beschikking geeft, waartegen een belanghebbende die de beschikking niet heeft aangevraagd naar verwachting bedenkingen zal hebben, het bestuursorgaan die belanghebbende in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen als de beschikking zou steunen op gegevens over feiten en belangen die de belanghebbende betreffen, en de belanghebbende die gegevens niet zelf heeft verstrekt (artikel 4:8, eerste lid, van de Awb). Beide artikelen regelen een recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken dat aanvangt in de fase van het voornemen. Deze artikelen zijn in overeenstemming met de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.3.3.b Einde van het hoorrecht

Het kenbaarmakingsbeginsel is niet meer van toepassing zodra het bezwarende besluit is vastgesteld (paragraaf 5.3.2). Bij de aanslagbelasting wordt het bezwarende besluit vastgesteld door het vaststellen van een aanslag, bij de aangiftebelasting door het vaststellen van een naheffingsaanslag, of indien bezwaar wordt gemaakt tegen de voldoening of afdracht op aangifte door het vaststellen van de uitspraak op bezwaar. Bij besluiten op aanvraag eindigt de werking van het kenbaarmakingsbeginsel met het vaststellen van de beslissing op de aanvraag.

Daarnaast kan het kenbaarmakingsbeginsel eindigen doordat de belanghebbende afstand doet van zijn hoorrecht. Ten aanzien van deze situatie bevat de Awb ook bepalingen. Een bestuursorgaan kan van het horen in de bezwaarfase afzien als de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het hoorrecht.⁹⁷ Een belanghebbende kan een dergelijke verklaring expliciet en impliciet geven. Als de belanghebbende niet binnen een redelijke termijn reageert op een schriftelijke uitnodiging kan dit kwalificeren als het afzien van het horen.⁹⁸ Bij twijfel is de inspecteur verplicht de belanghebbende in de gelegenheid te stellen een standpunt kenbaar te maken.⁹⁹ Van twijfel is bijvoorbeeld sprake als de belanghebbende aangeeft te willen worden gehoord en vervolgens niet reageert op de brief waarin de inspecteur belanghebbende verzoekt om contact op te nemen om een

⁹⁷ Artikel 7:3, aanhef en onder c, van de Awb.

⁹⁸ Kamerstukken II, 1990/91, 21 221, nr. 5, MvA, p. 97.

⁹⁹ HR 15 mei 2009, nr. 08/00437, *NTFR* 2009/1114, r.o. 3.3.

afpraak voor een hoorzitting te maken.¹⁰⁰ Als vast komt te staan dat de belanghebbende geen gebruik wil maken van zijn recht, dan behoeft een bestuursorgaan de belanghebbende niet meer in de gelegenheid te stellen een standpunt kenbaar te maken. Daarbij is niet voldoende dat een belanghebbende slechts een aankondiging krijgt van het voornemen een bezwarend besluit te nemen waarin de mogelijkheid te reageren niet is opgenomen.¹⁰¹

8.4 Stap 3: Heeft de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken?

In deze derde stap van het stappenplan wordt onderzocht of in situaties waarbij het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, het nationale systeem van een standpunt naar behoren en effectief kenbaar maken al dan niet in overeenstemming is met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. In paragraaf 8.1 is een overzicht gegeven hoe het hoorrecht in Nederland is geregeld voor fiscale zaken. Hierna wordt het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht onderzocht ten aanzien van de vier deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel en worden overeenkomsten en verschillen met het kenbaarmakingsbeginsel in beeld gebracht. Hierbij worden eerst de deelaspecten het recht op informatie, het recht op (inzage in) de stukken en het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging (paragrafen 8.4.1 tot en met 8.4.3) besproken. Vervolgens wordt het recht een standpunt kenbaar te mogen maken onderzocht (paragraaf 8.4.4). Dit laatste deelaspect wordt gesplitst in de voorfase en de bezwaarfase (paragrafen 8.4.4.a en 8.4.4.b). Daarnaast wordt de procedure voor vergrijpboeten apart behandeld en wordt ook het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering onderzocht (paragrafen 8.4.4.c en 8.4.4.d).

8.4.1 *Het recht op informatie*

Het recht op informatie is het eerste deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel. De Awb kent hieromtrent geen regelingen. Dat wil niet zeggen dat een belanghebbende in fiscale procedures nimmer in de voorfase informatie krijgt over de wezenlijke feiten waarop de bezwaren berusten. Dat kan in fiscale zaken bijvoorbeeld door een rapport van een boekenonderzoek. Daarop mag een belanghebbende dan reageren. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht regelt bij afwijkingen van de aangifte het contact tussen de inspecteur en de belanghebbende indien dat mogelijk is.¹⁰² De inspecteur hoeft blijkbaar geen contact op te nemen als dat, om welke reden dan ook, niet mogelijk is. In fiscale zaken deelt de belastingdienst de elementen waarop de belastingdienst een besluit wil baseren regelmatig aan de belanghebbende mee door middel van een voornemen. Aangezien het kenbaarmakingsbeginsel een materieel beginsel van formeel recht is, komt dit erop neer dat het voor de belanghebbende voldoende duidelijk moet zijn dat het bestuursorgaan voornemens is een bezwarend besluit te nemen en waarop het bestuursorgaan het bezwarende besluit baseert. De wijze waarop de informatie tot de belanghebbende komt, is vormvrij. Een rapport boekenonderzoek kan onder omstandigheden voldoende zijn. Ook andere communicatie tussen de belastingdienst en een belastingplichtige kan voldoende duidelijkheid verschaffen

100 Hof Amsterdam 25 januari 2011, nr. 08/01291 tot en met 08/01294, *NTFR* 2011/461.

101 Zie de Conclusie van A-G Ettema van 12 juli 2017 bij HR nr. 16/02793, *NTFR* 2017/2191, onder 5.7 e.v.; Hof Arnhem-Leeuwarden 19 april 2016, nrs. 11/00447 en 11/00448, *NTFR* 2016/1458.

102 Paragraaf 7 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

aan die belastingplichtige. Voldoende is dat het bestuursorgaan de elementen waarop het een besluit wil baseren daadwerkelijk aan de belanghebbende meedeelt. Opvallend is dat dit 'voornemen' in de wet nauwelijks aan bod komt. Hierop zijn twee uitzonderingen. De ene betreft de zware boeteprocEDURE en de tweede de bestuurdersaansprakelijkheid die is geregeld in de IW en uitgewerkt in de Leidraad Invordering 2008 (paragrafen 8.4.4.c en 8.4.4.d). Niet elke briefwisseling of mededeling houdt in dat een bestuursorgaan de elementen waarop het een besluit wil baseren voldoende heeft meegedeeld. Zo oordeelde de Hoge Raad dat een 'mededeling beëindiging regeling douanevervoer' geen mededeling omtrent de elementen is waarop de douane het besluit wilde baseren.¹⁰³ Dat wil mijns inziens niet zeggen dat een dergelijke mededeling dat nooit kan zijn. Uiteindelijk is doorslaggevend of een belanghebbende door de mededeling eventueel in samenhang met andere correspondentie voldoende kennis heeft van de wezenlijke feiten waarop de bezwaren van het bestuursorgaan berusten.

Het recht op informatie houdt ook in dat de belastingdienst het bezwarende besluit moet motiveren.¹⁰⁴ Daarmee brengt de belastingdienst de belanghebbende op de hoogte waarom zijn standpunten wel of niet tot wijziging hebben geleid van het voorgenomen bezwarende besluit en met die informatie kan de belanghebbende zich optimaal blijven verdedigen. In de Awb is geregeld dat een besluit moet berusten op een motivering.¹⁰⁵ De besluiten dienen daarmee te zijn voorzien van een kenbare, deugdelijke motivering die het besluit kan dragen. Uit de motivering moet blijken dat de feiten op de juiste wijze zijn vastgesteld en dat deze vaststelling heeft kunnen leiden tot de genomen beslissing. Tot meer dan het aandragen van de voor de beslissing relevante feiten en omstandigheden is de inspecteur niet gehouden.¹⁰⁶ De gedetailleerdheid van de motivering is afhankelijk van het type beschikking, de belanghebbende en de complexiteit van de materie die de zaak beheerst.¹⁰⁷ Als de belastingdienst een bezwaar afwijst, moet de motivering van dien aard zijn dat het voor de belastingplichtige duidelijk is op welke gronden zijn bezwaar is afgewezen. Daarbij moet het bestuursorgaan voldoende kenbaar zijn ingegaan op de bezwaren van de belanghebbende.¹⁰⁸ De belastingdienst vermeldt de motivering bij de bekendmaking van het besluit.¹⁰⁹ Als dat in verband met spoed niet mogelijk is, moet de belastingdienst binnen een week na de bekendmaking van het besluit de motivering aan de belanghebbende doen toekomen.

Het recht op informatie kan zich bij aangiftebelastingen afspelen in de bezwaarfase (paragraaf 5.3.2 en 8.3.2.c). Een beslissing op bezwaar moet eveneens berusten op een deugdelijke motivering.¹¹⁰ Het bestuursorgaan vermeldt deze motivering bij de bekendmaking van de

103 HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 3.1 en 3.2.

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

105 Het motiveringsbeginsel is met ingang van 1 januari 1998 gecodificeerd in afdeling 3.7 van de Awb, welke afdeling deel uitmaakt van het hoofdstuk 'Algemene bepalingen over besluiten', het motiveringsbeginsel is neergelegd in artikel 3:46 van de Awb.

106 Zie bijvoorbeeld: Hof 's-Gravenhage 8 januari 2010, nr. 09/00167, *ECLI:NL:GHSGR:2010:BL1875*, r.o. 6.2.

107 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, p. 110.

108 Hof Leeuwarden 24 juli 2012, nr. 11/00236, *NTFR* 2012/2068.

109 Artikel 3:47 van de Awb.

110 Artikel 7:12 van de Awb.

beslissing op bezwaar. Als van het horen is afgezien, vermeldt het bestuursorgaan ook op welke grond van het horen van een belanghebbende is afgezien.¹¹¹ Gelet op het vorenstaande zijn de bepalingen over de motiveringsplicht, zoals neergelegd in de artikelen 3:46, 3:47 en 7:12 van de Awb, in overeenstemming met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan de motiveringsplicht.

Motivering kan op grond van artikel 3:48, eerste lid, van de Awb achterwege blijven als de beschikking reeds lang aangekondigd was en de motivering al lang bekend was. Als het daarbij gaat om een bezwarend besluit zal het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing zijn. Voor de uitoefening van het kenbaarmakingsbeginsel is slechts relevant of de adressaat zich daadwerkelijk heeft kunnen verdedigen en hier meer specifiek zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. Daarvoor is de motivering van de belastingdienst van belang, maar de wet stelt niet de voorwaarde dat deze motivering bij het bezwarende besluit zit. Als op dat moment de motivering al bij de belanghebbende bekend is, is de belanghebbende niet geschaad. Het bepaalde in artikel 3:48, eerste lid, van de Awb beperkt niet het recht op informatie over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren. De belanghebbende is immers op andere wijze op de hoogte gesteld van de elementen waarop het bestuursorgaan het besluit wil baseren en kan zich daardoor verdedigen. Van een gelijke situatie is sprake wanneer een bestuursorgaan ter motivering van een besluit of een onderdeel daarvan kan volstaan met een verwijzing naar een met het oog daarop uitgebracht advies, als het advies zelf de motivering bevat en van het advies kennis is of wordt gegeven.¹¹² Voorbeelden van dergelijke adviezen zijn controlerapporten, rapporten van de FIOD-ECD en taxatierapporten, voor zover daaruit de (deugdelijke) motivering blijkt en deze rapporten of de relevante passages daaruit aan de belastingplichtige bekend zijn gemaakt.

De conclusie luidt dat de wijze van motiveren van zowel het primaire besluit als de uitspraak op bezwaar, zoals neergelegd in de Awb, in overeenstemming is met de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan de motiveringsplicht. Het meedelen van de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren is niet geregeld in de Awb en daarmee niet in overeenstemming met de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan het recht op informatie.

8.4.2 *Het recht op (inzage in) de stukken*

Het volgende deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op (inzage in) de stukken. Het recht op (inzage in) de stukken houdt in dat de autoriteit de belanghebbende de mogelijkheid moet geven alle stukken van het dossier te onderzoeken die voor de verdediging relevant kunnen zijn. Het recht op (inzage in) de stukken ziet niet alleen op de stukken waarop de belastingdienst het besluit baseert, maar ook op ontlastende stukken.

Voor de voorfase is dit in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht niet geregeld, wel voor de bezwaarfase. In de bezwaarfase moet een bestuursorgaan het bezwaarschrift en alle

¹¹¹ Artikel 7:3 van de Awb.

¹¹² Artikel 3:49 van de Awb.

verder op de zaak betrekking hebbende stukken op grond van artikel 7:4 van de Awb voorafgaand aan het horen gedurende ten minste een week voor de belanghebbende ter inzage leggen.¹¹³ Bij de oproeping voor het horen wijst het bestuursorgaan de belanghebbende op de mogelijkheid van inzage in de stukken en vermeldt waar en wanneer de stukken ter inzage zullen liggen. Tegen vergoeding kan de belanghebbende afschriften verkrijgen van de stukken. Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat de wetgever inzage van de stukken ziet als een van de fundamentele waarborgen voor een goed verlopende bezwaarschriftprocedure.¹¹⁴ Het uitgangspunt daarbij is dat zoveel mogelijk moet worden voorkomen dat een bestuursorgaan een besluit baseert op informatie die de belanghebbende niet kent. Hierbij vindt de wetgever het ongewenst dat een belanghebbende pas later kennis kan nemen van stukken die voor hem in een eerdere fase nog ontoegankelijk waren. Met dit inzage-recht in de bezwaarfase beoogt de wetgever de ongelijkheid van kennis van stukken tussen de (rechts)persoon en het bestuursorgaan te verminderen.¹¹⁵ Inzage in de stukken voorkomt dat het bestuursorgaan de belanghebbende tijdens het hoorgesprek confronteert met gegevens waarop de belanghebbende zich niet heeft kunnen voorbereiden. In de Nederlandse fiscale procedure is het recht op inzage in de stukken gekoppeld aan het horen in de bezwaarfase om zo een effectieve hoor en wederhoor te realiseren. In de literatuur wordt het recht op inzage in de stukken beschouwd als een inrichtingseis die voortvloeit uit het gelijkwaardigheidsbeginsel.¹¹⁶ Wenders gaat hierbij uit van equality of arms en ongelijkheidscompensatie. Juist die ongelijkheidscompensatie is duidelijk een functie van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 3.6). Wenders gaat in haar dissertatie in op het feit dat het recht op (inzage in) de stukken is gekoppeld aan het hoorrecht. In dit kader bespreekt zij of er misschien onder omstandigheden een zelfstandig recht op (inzage in) de stukken moet bestaan, bijvoorbeeld als de belanghebbende niet wil worden gehoord, maar voor de verdediging wel baat heeft bij (inzage in) de stukken. Zij geeft aan dat de Awb een dergelijk algemeen recht niet kent, maar wellicht wel zou moeten kennen.¹¹⁷

De Hoge Raad erkent een algemeen recht op inzage in de stukken in nationale procedures – los van het hoorgesprek – niet.¹¹⁸ Als het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht en het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is, erkent de Hoge Raad dit recht wel via de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel.¹¹⁹ De ABRvS oordeelt, anders dan de Hoge Raad, dat als een belanghebbende niet is gehoord, de belanghebbende de afschriften van alle op de zaak betrekking hebbende stukken kan verkrijgen, ook als het Unierecht niet van toepassing is.¹²⁰ In het kader van de uniformering van het bestuursrecht en vanuit de

113 Vegt, van der, 2018, p. 35: "In de Nederlandse context kennen we de verplichting voor het bestuursorgaan ex art. 7:18 Awb en 8:42 Awb om de stukken van het geding ter beschikking te stellen. Voor zaken die binnen het bereik van het Unierecht vallen, valt die verplichting van het bestuursorgaan ook binnen de rechten van de verdediging." Artikel 7:4 van de Awb heeft dezelfde strekking als artikel 7:18 van de Awb voor administratief beroep.

114 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 6.3.7, p. 144-145.

115 Kamerstukken II, 1998/99, 21 221, nr. 3, MvT, p. 149.

116 Wenders 2010, p. 280.

117 Wenders 2010, p. 284. Zie op dit punt ook: Simon 1997, p. 263, die aangeeft dat een algemene verplichting tot terinzagelegging van stukken ontbreekt.

118 Zie bijvoorbeeld: HR 7 juni 2002, nr. 36.801, *NTFR* 2002/825, r.o. 3.1.

119 HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753, *BNB* 2016/85, r.o. 2.3.2.

120 ABRvS 16 oktober 2013, nr. 201209925, *ECLI:NL:ABRVS:2013:1519*, r.o. 4.1; Zie hierover ook: Haas, de, 2013, onderdeel 4.

gedachte van ongelijkheidscompensatie en het kenbaarmakingsbeginsel zou het wenselijk zijn als de Hoge Raad op dit punt naar de ABRvS toe beweegt.

De belanghebbende moet wel om (inzage in) de stukken verzoeken.¹²¹ Mijns inziens hoeft een belanghebbende, die een dergelijk verzoek in de voorfase heeft gedaan, dit verzoek niet in de bezwaarfase te herhalen. Alsdan moet de belastingdienst ook ten aanzien van later opgekomen bewijsmiddelen de belanghebbende hiervan mededeling doen en deze aan de belanghebbende overleggen of ter inzage verschaffen. Als echter het bestuursorgaan geen mededeling doet van bepaalde bewijsmiddelen en de belanghebbende – wellicht in de veronderstelling alle bewijsmiddelen te kennen – geen verzoek doet, dan is de belanghebbende mijns inziens in zijn verdediging geschaad.

Het inzagerecht van de belanghebbende is in Nederlandse (fiscale) procedures nadrukkelijk gekoppeld aan het hoorrecht van de belanghebbende. Ziet de belanghebbende af van zijn hoorrecht, dan verspeelt hij daarmee ook zijn recht op inzage in de stukken. Hier ontstaat spanning tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het Unierecht. Niet alleen wat betreft het tijdstip van het recht op (inzage in) de stukken (voorfase versus bezwaarfase), maar ook wat betreft de koppeling aan het hoorgesprek. Het kenbaarmakingsbeginsel kent immers een zelfstandig recht op (inzage in) de stukken voor de voorfase. Het afzien van het horen in de bezwaarfase kan mijns inziens niet zomaar kwalificeren als afzien van het recht op (inzage in) de stukken. De vraag is namelijk of een belanghebbende weet dat hij met het opgeven van een hoorgesprek het recht op (inzage in) de stukken opgeeft.

De Hoge Raad is van oordeel dat alle stukken moeten worden overgelegd die de inspecteur ter raadpleging ter beschikking staan of hebben gestaan en die van belang kunnen zijn voor de beslechting van de (nog) bestaande geschilpunten (de op de zaak betrekking hebbende stukken).¹²² Als sprake is van op de zaak betrekking hebbende stukken dan moet het bestuursorgaan deze stukken, zonder een selectie te maken, overleggen. Deze stukken zijn ondeelbaar.¹²³ Wat in een zaak de relevante stukken zijn, kan van geval tot geval verschillen. Het is daarbij niet aan de inspecteur stukken achter te houden.¹²⁴ Een bestuursorgaan behoeft in beginsel een intern memo niet over te leggen. Echter als een aanslag mede is gebaseerd op dit interne memo dan vormt dit een op de zaak betrekking hebbend stuk.¹²⁵ Als de inspecteur zich baseert op stukken waarvan de inhoud is weergegeven in een proces-verbaal van de FIOD, behoren deze stukken tot de op de zaak betrekking hebbende stukken.¹²⁶ Een controlerapport dat de inspecteur ten tijde van het nemen van zijn beslissing ter beschikking stond en relevant daarvoor was, maar waarover hij later niet meer kan beschikken, blijft een gedingstuk dat de inspecteur moet overleggen.¹²⁷ Dat de inspecteur dat dan niet meer kan, komt voor zijn rekening en risico. Wanneer een belanghebbende

121 Conclusie A-G Bobek van 7 september 2017 in de zaak C-298/16, (Ispas), punt 122.

122 HR 4 mei 2018, nr. 16/04237, *NTFR* 2018/1156, *BNB* 2018/164, r.o. 3.4.2; Zie ook: HR 17 augustus 2018, nr. 7/01448, *NTFR* 2018/1878, *BNB* 2018/182.

123 Conclusie van A-G IJzerman van 30 oktober 2012, nr. 11/04625, *NTFR* 2013/231.

124 Hof Arnhem 1 februari 2005, nr. 03/01657, *NTFR* 2005/315, r.o. 4.2.

125 HR 29 juni 2012, nr. 11/00551, *NTFR* 2012/1635.

126 Conclusie van A-G IJzerman van 30 oktober 2012, nr. 11/04625, *NTFR* 2013/231.

127 HR 23 mei 2014, nr. 12/01827, *NTFR* 2014/1799, *BNB* 2014/186.

zich op een standpunt stelt dat de inspecteur een bepaald aan de inspecteur ter beschikking staand stuk moet overleggen, omdat het op de zaak betrekking heeft, kan de inspecteur niet volstaan met de stelling dat dit stuk geen betrekking op de zaak heeft. Deze stelling veronderstelt namelijk kennis van de inhoud van het stuk, kennis waarover noch de belanghebbende noch de rechter beschikt, waardoor de belanghebbende zich niet kan verweren en de rechter geen oordeel kan vormen over de juistheid van deze stelling.¹²⁸ Voorts beslist de Hoge Raad, conform het Unierecht, dat de stukken de inspecteur ter beschikking moeten hebben gestaan. Het Hof van Justitie heeft immers in de *Unitrading*-zaak geoordeeld dat het kenbaarmakingsbeginsel niet zover gaat dat een bestuursorgaan actief moet zorgen voor inzage in de stukken waarover het bestuursorgaan zelf niet beschikt.¹²⁹ Het moeten overleggen van de 'op de zaak betrekking hebbende stukken' lijkt in lijn te zijn met het oordeel van het Hof van Justitie dat het recht op inzage in de stukken impliceert dat de autoriteit de belanghebbende de mogelijkheid moet geven *alle* stukken van het dossier te onderzoeken die voor de verdediging *relevant* kunnen zijn.

8.4.3 Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging

Het derde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging. In de Awb is hierover niet expliciet iets geregeld. Wel wordt aangenomen dat de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb impliciet voorzien in de mogelijkheid voor een bestuursorgaan een termijn te stellen waarbinnen de belanghebbende een standpunt kenbaar moet hebben gemaakt.¹³⁰ De bestuursorganen kunnen dus voor de voorfase een termijn stellen en als de belanghebbende niet binnen deze gestelde termijn reageert, dan mag het bestuursorgaan een besluit nemen op grond van de ter beschikking staande gegevens. Daarnaast bestaat voor de bezwaarfase op grond van de artikelen 6:4 en 6:7 van de Awb een termijn voor het indienen van een bezwaarschrift en bij een pro forma bezwaarschrift een termijn voor het herstellen van het verzuim en het alsnog indienen van de gronden. Een verzoek om uitstel van het indienen van de gronden is ook nog een mogelijkheid. De termijnen in de bezwaarfase zijn niet in strijd met het kenbaarmakingsbeginsel. Voor de voorfase hangt dit oordeel af van de termijn die een belanghebbende in de praktijk daadwerkelijk krijgt. Er zijn geen signalen dat die termijn in zijn algemeenheid te kort zou zijn. In een specifieke casus kan daarvan wel sprake zijn bij bijvoorbeeld een termijn van één dag of drie dagen.¹³¹ Een dergelijke korte termijn wordt als een beperking van het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging gezien.

128 HR 10 april 2015, nr. 14/01189, *NTFR* 2015/1302, *BNB* 2015/129; HR 15 november 2013, nr. 12/00606, *NTFR* 2014/220, *BNB* 2014/28.

129 HvJ 23 oktober 2014, zaak C-437/13, (*Unitrading*), punten 20 tot en met 24.

130 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, *MvT*, p. 99.

131 HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, *V-N* 2020/29.20.

8.4.4 *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken***8.4.4.a *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase***

In het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht bestaat de mogelijkheid een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase. Daarbij wordt in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een onderscheid gemaakt tussen besluiten op aanvraag en besluiten waaraan geen aanvraag ten grondslag ligt. De objectieve reikwijdte van dit hoorrecht is beperkter dan de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel. Bij de toepassing van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb heeft de belanghebbende wel de keuze zijn zienswijze schriftelijk of mondeling naar voren te brengen.¹³² Deze keuze is ruimer dan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt. Hof 's-Hertogenbosch heeft mijns inziens terecht geoordeeld dat als een belanghebbende in de voorfase schriftelijk heeft kunnen reageren, er geen sprake was van schending van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, omdat dit beginsel geen recht op een mondeling onderhoud inhoudt.¹³³ De Hoge Raad heeft dit oordeel bevestigd.¹³⁴ Het kenbaarmakingsbeginsel wordt ook niet geschonden indien een bestuursorgaan de belanghebbende alleen de gelegenheid geeft zijn zienswijze te geven over de elementen waarop het voorgenomen besluit zal worden gebaseerd en niet de gelegenheid geeft andere zaken met de belastingdienst te bespreken.¹³⁵ In de praktijk krijgt een belanghebbende in Nederlandse fiscale procedures veelvuldig de gelegenheid een standpunt kenbaar te maken in de voorfase.¹³⁶ De belastingdienst verstuurt bij naheffingsaanslagen en navorderingsaanslagen vaak een voornemen en geeft daarbij de belanghebbende de gelegenheid daarop te reageren voordat de inspecteur de naheffings- of navorderingsaanslag vaststelt. Ook in het kader van een controle door de belastingdienst krijgt de belanghebbende in beginsel de gelegenheid te reageren op een voornemen, vaak neergelegd in een (concept)-controlerapport.

Gelet op het vorenstaande kan worden geconcludeerd dat het hoorrecht in de voorfase een beperktere reikwijdte kent dan het kenbaarmakingsbeginsel. De vorm van het horen kent echter een grotere reikwijdte dan het kenbaarmakingsbeginsel. In de praktijk wordt ten aanzien van voorgenomen bezwarende fiscale besluiten ook veelvuldig aan de belanghebbende de gelegenheid gegeven een standpunt kenbaar te maken als dit op grond van de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb niet hoeft.

¹³² Artikel 4:9 van de Awb.

¹³³ Hof 's-Hertogenbosch 17 augustus 2017, nr. 16/03452, *NTFR* 2017/2624, r.o. 4.1, door HR afgedaan met 81 RO, HR 13 april 2018, nr. 17/04502, *NTFR* 2018/942; zie ook: Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 1.7 en 5.5.

¹³⁴ HR 22 maart 2019, nr. 18/01157, *V-N* 2019/16.26, r.o. 2.1.

¹³⁵ Conclusie A-G Wattel van 28 februari 2020, nr. 19/02693, ECLI:NL:PHR:2020:184, onder 1.8.

¹³⁶ In paragraaf 7 van het Besluit fiscaal Bestuursrecht is neergelegd dat de inspecteur bij correcties van aangiften zo veel mogelijk vooraf contact opneemt met de belanghebbende.

8.4.4.b *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase*

Het maken van bezwaar geschiedt door het indienen van een bezwaarschrift.¹³⁷ Het bezwaarschrift dient daarbij de gronden van het bezwaar te bevatten.¹³⁸ Voordat een bestuursorgaan op het bezwaar beslist, moet het de belanghebbende op grond van artikel 7:2 van de Awb in de gelegenheid stellen te worden gehoord. Blijkens de wetsgeschiedenis ziet de wetgever dit artikel als een essentieel onderdeel van de bezwaarschriftprocedure. Waar de Awb het initiatief voor het horen in de bezwaarfase neerlegt bij het bestuursorgaan, legt de AWR dit initiatief bij de belanghebbende.¹³⁹ Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht maakt hierop een uitzondering en legt het initiatief weer bij de inspecteur. De bezwaarfase is relevant indien een belastingplichtige bezwaar maakt tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte. Het ingediende bezwaarschrift en het horen in de bezwaarfase geven de belastingplichtige de gelegenheid een standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren. Het recht een standpunt kenbaar te maken in de bezwaarfase voldoet aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

8.4.4.c *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten*

Voor alle fiscale vergrijpboeten is de zware procedure van artikel 5:53 van de Awb van toepassing.¹⁴⁰ De zware procedure bepaalt dat bij een overtreding het bestuursorgaan steeds een rapport of proces-verbaal opmaakt en de overtreder in de gelegenheid stelt zijn zienswijze naar voren te brengen. Het rapport of het proces-verbaal moet de naam van de overtreder vermelden, de overtreding en het overtreden voorschrijven en zo nodig de plaats en het tijdstip van de constatering van de overtreding.¹⁴¹ De kennisgeving moet van dien aard zijn dat de betrokkene in staat is een deugdelijke verdediging op te stellen. Wanneer de inspecteur de boete niet tijdig en toereikend motiveert, behoort de boete te vervallen.¹⁴² Het bestuursorgaan moet de overtreder *desgevraagd* in de gelegenheid stellen de gegevens in te zien waarop het opleggen van de bestuurlijke boete berust, dan wel het voornemen daartoe en daarvan afschriften geven.¹⁴³ De zware procedure regelt daarmee een recht op informatie, op verzoek een recht op (inzage in) de stukken en een recht een standpunt kenbaar te mogen maken. Nu de belanghebbende in de zware procedure de elementen waarop de belastingdienst de boete wil baseren, kent en inzage heeft in de stukken, moet de belanghebbende als derde deelaspect voldoende tijd krijgen ter voorbereiding van de verdediging. De zware procedure regelt geen termijn waarbinnen de belanghebbende zijn zienswijze moet geven. In paragraaf 12, vierde lid, van het BBBB is wel neergelegd dat als de belastingdienst de zware procedure toepast, de inspecteur aan de belanghebbende een

¹³⁷ Artikel 6:4, eerste lid, van de Awb.

¹³⁸ Artikel 6:5, eerste lid, aanhef en onder d, van de Awb.

¹³⁹ Artikel 25 van de AWR.

¹⁴⁰ In paragraaf 10, derde lid, van het BBBB is opgenomen dat de zware procedure voor *alle* fiscale vergrijpboeten moet worden gevolgd.

¹⁴¹ Artikel 5:48 van de Awb.

¹⁴² HR 20 december 1989, nr. 25.469, *BNB* 1990/102 en HR 19 december 1990, nr. 26.576, *BNB* 1991/176.

¹⁴³ Artikel 5:49 van de Awb.

redelijke termijn geeft waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten.¹⁴⁴ Ook dit deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel is voor de vergrijpboeten geregeld.

Voor de zware procedure moet een bestuursorgaan, voor zover de verdediging van de belanghebbende dit vergt, zoveel mogelijk de gegevens meedelen in een voor de belanghebbende begrijpelijke taal. Uit het rapport van de Commissie over de toepassing van de grondrechten van het Handvest van 2010 blijkt dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging in het bijzonder garandeert dat een verdachte de strafzaak tegen hem begrijpt. Als de verdachte de taal van de strafprocedure niet spreekt, heeft hij recht op tolk- en vertaaldiensten.¹⁴⁵ Voor strafzaken is in richtlijn 2010/64/EU van 20 oktober 2010 neergelegd dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat een verdachte of beklaagde die de taal van de strafprocedure niet verstaat, binnen een redelijke termijn een schriftelijke vertaling ontvangt van alle processtukken die essentieel zijn. Op deze wijze moet het recht van verdediging worden gewaarborgd alsmede een eerlijk verloop van de procedure. Nu fiscale boeten een strafrechtelijk karakter hebben, lijkt mij dat voormelde waarborgen ook ten aanzien van fiscale vergrijpboeten spelen. Artikel 5:49 van de Awb lijkt het bestuursorgaan ruimte te geven de stukken aan een belanghebbende te doen toekomen in het Nederlands ook als de belanghebbende de Nederlandse taal niet machtig is. Als de belastingdienst bij vergrijpboeten de stukken niet in een voor de belanghebbende begrijpelijke taal ter beschikking stelt, kan sprake zijn van schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Wellicht is het aan de belanghebbende de mogelijkheid geven om de stukken te laten vertalen voldoende.

De voornemens tot het opleggen van fiscale vergrijpboeten verwijzen over het algemeen naar het BBBB en vermelden vaak ook het percentage van het bedrag van de aanslag die als boete in beeld is. Deze werkwijze lijkt mij in beginsel niet strijdig met het arrest van het Hof van Justitie in de zaak *Musique Diffusion française* (paragraaf 5.4.1).¹⁴⁶ De verwijzing naar het BBBB maakt duidelijk op welke wettelijke bepaling de belastingdienst de voorgenomen boete zal baseren en welk bedrag in beeld is, maar geeft nog geen informatie over het exacte bedrag van de vergrijpboete. Weliswaar geven de wet en het beleid de orde van grootte van het bedrag aan dat de belastingdienst kan opleggen, maar de belastingdienst kan het concrete bedrag nog ten voordele van de belanghebbende aanpassen aan de hand van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. In de rapporten van boekenonderzoeken noemt de controleur vaak wel het feitelijke bedrag van de voorgenomen boete. Op dit punt moet de belastingdienst – gelet op de overweging van het Hof van Justitie – enige voorzichtigheid betrachten. Mijns inziens kan bij het noemen van de voorgenomen boete,

144 Paragraaf 12, vierde lid, van het BBBB: “De inspecteur geeft belanghebbende een redelijke termijn waarbinnen hij de aangevoerde gronden kan betwisten. De duur van de termijn voor het betwisten van de inhoud van de kennisgeving is niet voor alle gevallen vooraf vast te stellen. De bedoeling van de verplichte kennisgeving is belanghebbende in staat te stellen gemotiveerde verweren tegen de voorgenomen vergrijpboete aan te voeren. Bij het bepalen van de termijn houdt de inspecteur hiermee rekening. De inspecteur stelt een redelijke termijn voor het betwisten van de gronden in de kennisgeving, rekening houdend met de termijn genoemd in artikel 5:51, eerste lid, van de Awb. In de gevallen waarin dadelijke en ineens invorderbare belastingaanslagen worden opgelegd, kan de termijn, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, zeer kort zijn.”

145 2010 Report on the Application of the EU Charter of Fundamental Rights of the European Commission, p. 79-80; zie ook Keulemans 2016A onder 2.2.3.

146 HvJ 7 juni 1983, zaak 100/80, (*Musique Diffusion française*), punt 21.

het opnemen van woorden als 'op grond van het BBBB leidt dit in beginsel' al voldoende zijn. Overigens geeft deze informatie de belanghebbende wel duidelijkheid waar de boete zonder bijzondere omstandigheden op uitkomt. De belanghebbende kan dan nog input leveren waarom hij van mening is dat het boetebedrag anders zou moeten zijn.

Gelet op het vorenstaande voldoet de zware procedure aan de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt, mits de belastingdienst de belanghebbende toegang geeft tot de stukken in een begrijpelijke taal respectievelijk de belanghebbende de gelegenheid krijgt de stukken te laten vertalen.

8.4.4.d *Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering*

Per 1 januari 2016 is in de Leidraad Invordering 2008 het kenbaarmakingsbeginsel opgenomen voor beschikkingen aansprakelijkstelling omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de ADW.¹⁴⁷ Deze wijziging is opgenomen naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad inzake het kenbaarmakingsbeginsel.¹⁴⁸ In augustus 2015 heeft de Hoge Raad namelijk geoordeeld dat bezwarende besluiten die zijn gebaseerd op nationale bepalingen die uitvoering geven aan het Unierecht, vallen binnen het toepassingsgebied van het Unierecht. Een voorbeeld daarvan is de Wet op de omzetbelasting 1968, die uitvoering geeft aan de Btw-richtlijn. De Hoge Raad heeft in een aansprakelijkheidszaak geoordeeld dat voor de bestuurdersaansprakelijkstelling voor verschuldigde omzetbelasting ook geldt dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht.¹⁴⁹ Met het aansprakelijk stellen van de bestuurder voor omzetbelastingsschulden geeft de belastingdienst uitvoering aan de verplichting van de lidstaten alle wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen te treffen die waarborgen dat de omzetbelasting volledig wordt geïnd en fraude wordt bestreden. In de Leidraad Invordering 2008 is neergelegd dat voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de ADW zijn begrepen, hij een vooraankondiging stuurt. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek (het recht op informatie). Als bijlage stuurt de ontvanger de conceptbeschikking mee. De belanghebbende krijgt vervolgens drie weken (het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging) om een reactie te

147 Artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008: "Voordat de ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling uitbrengt waarin omzetbelasting, accijns, energiebelasting of rechten bij invoer en bij uitvoer als bedoeld in artikel 7:3 van de Algemene douanewet zijn begrepen, stuurt hij een vooraankondiging. In die vooraankondiging geeft de ontvanger de gronden aan waarop hij de aansprakelijkstelling baseert, bijvoorbeeld de resultaten uit een boekenonderzoek. Als bijlage stuurt de ontvanger de conceptbeschikking mee. De ontvanger stelt de belanghebbende in de gelegenheid om binnen drie weken na de dagtekening van de vooraankondiging zijn zienswijze kenbaar te maken."

Artikel 7:3 van de ADW: "Onder de naam «rechten bij invoer» en «rechten bij uitvoer» worden belastingen geheven ter zake van de invoer respectievelijk de uitvoer van goederen overeenkomstig hetgeen dienaangaande is bepaald bij of krachtens het Koninkrijk verbindende verdragen en in al hun onderdelen verbindende besluiten van bij zodanige verdragen opgerichte volkenrechtelijke organisaties."

148 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1540M, p. 8.

149 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, NTFR 2015/2450, BNB 2015/207, r.o. 2.6.3.

geven (het recht een standpunt kenbaar te mogen maken) en aan te geven of de belanghebbende wenst te worden gehoord. Drie deelaspecten van het kenbaarmakingsbeginsel zijn hiermee geregeld. Ten aanzien van het recht op (inzage in) de stukken is echter niets geregeld. Vanuit de gedachte dat artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008 speciaal is gecreëerd om te kunnen voldoen aan de vereisten die het kenbaarmakingsbeginsel stelt, is dat opmerkelijk. Juist bij aansprakelijkstellingen kunnen de onderliggende stukken van essentieel belang zijn. De aansprakelijkgestelde bestuurder is immers niet altijd betrokken geweest bij de dagelijkse gang van zaken van de rechtspersoon en het komt dus veelvuldig voor dat de aansprakelijkgestelde de onderliggende stukken niet kent. Bovendien kan – onder voorwaarden – in een procedure over de aansprakelijkstelling ook de juistheid van de onderliggende aanslagen onderdeel van het geschil zijn.¹⁵⁰ Als de belanghebbende het recht op (inzage in) de stukken in de voorfase inroept en de belastingdienst (inzage in) de stukken weigert, schendt de belastingdienst het kenbaarmakingsbeginsel.

8.5 Stap 4: Is de beperking gerechtvaardigd?

In de vierde stap van het stappenplan worden de beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht onderzocht. Voor het geval dat wordt geconstateerd dat het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht beperkingen kent, zal ik onderzoeken of die beperkingen gerechtvaardigd (kunnen) zijn. In hoofdstuk 6 is uitgebreid ingegaan op de verschillende voorwaarden waaraan een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel moet voldoen. Daarbij is veel aandacht besteed aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu* (de weging van de met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen). Bovendien is een omstandighedencatalogus opgesteld. Daarin staan omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de weging van de met het kenbaarmakingsbeginsel concurrerende beginselen. De eisen voor een gerechtvaardigde beperking in combinatie met de omstandighedencatalogus zal ik gebruiken om te onderzoeken welke beperkingen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht vanuit het perspectief van het kenbaarmakingsbeginsel gerechtvaardigd kunnen of zullen zijn.

In de komende paragrafen worden de verschillende artikelen besproken die een recht een standpunt kenbaar te mogen maken beperken. Beperkingen van het motiveringsvereiste heb ik niet kunnen constateren. Voor zover artikel 3:48 van de Awb een beperking lijkt, is daarvan geen sprake (paragraaf 8.4.1). Het recht op informatie is verder niet geregeld, waardoor beperkingen ook niet zijn geregeld. Daarbij heb ik ook geen beperkingen van het recht op voldoende tijd ter voorbereiding gevonden. Dat is niet verwonderlijk nu het recht op voldoende tijd impliciet in de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb wordt gelezen (paragraaf 8.4.3). Daarom worden in paragraaf 8.5.1 de beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken besproken. Vervolgens worden de beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te maken besproken. De artikelen 4:7 en 4:8, van de Awb (paragrafen 8.5.2 en 8.5.2.a) hebben hun eigen beperkingen en er is een algemeen artikel 4:11 van de Awb dat individuele beperkingen regelt (paragraaf 8.5.2.b). Daarnaast regelt artikel 4:12 van de Awb een categorale beperking specifiek voor fiscale zaken (paragraaf 8.5.2.c). Voormelde

¹⁵⁰ Baron 2016, onder 6: Baron vraag zich af of we nog wat zullen horen over het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel in het kader van paragraaf 49.2a van de Leidraad Invordering 2008.

beperkingen zijn allemaal beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase. De beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te maken in de bezwaarfase komen aan bod in paragraaf 8.5.2.d.

Voor vergrijpboeten was al geconstateerd dat alle aspecten van het kenbaarmakingsbeginsel in de zware procedure zijn neergelegd. De zware procedure voor vergrijpboeten kent geen beperkingen. De zware procedure voldoet daarmee aan de eisen van het kenbaarmakingsbeginsel. Deze zware procedure zal daarom hierna niet worden besproken.

De IW 1990 kent een artikel dat weliswaar naar de letterlijke tekst het recht een standpunt kenbaar te mogen maken ten aanzien van bezwarende fiscale besluiten niet beperkt, maar dit artikel werkt voor de voorfase feitelijk wel zo uit. Daarom zal dit artikel wel worden besproken (paragraaf 8.5.2.e).

8.5.1 *Beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken*

Het recht op (inzage in) de stukken is voor de voorfase in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht alleen geregeld voor vergrijpboeten. De zware procedure kent ten aanzien van dit recht geen beperkingen. Voor de overige fiscale besluiten is voor de voorfase geen recht op (inzage in) de stukken geregeld en daarmee bestaan geen beperkingen.

Voor de bezwaarfase is voor de overige fiscale besluiten in artikel 7:4 van de Awb wel een recht op (inzage in) de stukken geregeld. Het inzage-recht van de belanghebbende is daarbij gekoppeld aan het hoorrecht van de belanghebbende. Daarbij is bepaald dat het recht op (inzage in) de stukken kan worden beperkt voor zover daarvoor gewichtige redenen bestaan.¹⁵¹ Voor de gerechtelijke fase is de beperking van de (inzage in) de stukken vergelijkbaar geregeld in artikel 8:29 van de Awb. Een rechter kan eerst in de fase van beroep oordelen over de beslissing van een bestuursorgaan om stukken geheim te houden. In het Besluit beroep belastingzaken was oorspronkelijk opgenomen dat de inspecteur voor de stukken die hij op de zaak betrekking vond hebben in beginsel geen gebruik zou maken van deze beperking.¹⁵² Dit onderdeel is echter geruisloos verdwenen uit dit besluit.¹⁵³ In de praktijk is zichtbaar dat elk jaar in een aantal zaken een beroep op geheimhouding van stukken wordt gedaan door de belastingdienst.¹⁵⁴ Idealiter wordt een belanghebbende als sprake is van een beroep op geheimhouding vanaf het eerste moment wel voorzien van een overzicht van de stukken, die de belastingdienst – met een beroep op gewichtige

¹⁵¹ Artikel 7:4, zesde lid, van de Awb.

¹⁵² Besluit beroep in belastingzaken (zoals geldig van 01-01-2005 tot en met 31-12-2011): paragraaf 22 Geheimhouding: “Van de zijde van de belastingdienst wordt geen beroep gedaan op artikel 8:29, eerste lid, Awb, tenzij naar het oordeel van de belastingplichtige stukken aan het dossier moeten worden toegevoegd omdat zij op de zaak betrekking hebben. De inspecteur dient de toepassing van artikel 8:29 Awb te melden aan DGBel, team particulieren en formeel recht.” De latere versies van het besluit kennen geen passage meer over geheimhouding (artikel 8:29 van de Awb).

¹⁵³ Informatie waarom die passage is geschrapt heb ik niet kunnen vinden.

¹⁵⁴ Legal intelligence geeft op de zoektermen “8:29 Awb geheim belasting” de volgende aantal hits: 2018: 26, 2017: 33, 2016: 52, 2015: 38, 2014: 37, 2013: 15, 2012: 24, 2011: 14 en 2010: 15.

redenen – niet ter inzage geeft.¹⁵⁵ Op die wijze heeft de belanghebbende een overzicht van alle op de zaak betrekking hebbende stukken en ook zicht op welke stukken hij niet heeft. Ik ben van mening dat – om te bewerkstelligen dat de belanghebbende slechts minimaal in zijn verdediging wordt geschaad – de inspecteur ook zoveel mogelijk een omschrijving moet geven van de stukken, het aantal pagina's, waarover deze stukken – voor zover mogelijk – informatie geven, waar zij vandaan komen enzovoorts. Het is volgens de Memorie van Toelichting aan de rechter om de omvang van de informatieplicht te bepalen en een afweging te maken tussen de concurrerende beginselen.¹⁵⁶

Van gewichtige redenen kan bijvoorbeeld sprake zijn vanwege controle- of strategische belangen.¹⁵⁷ Anticiperend gedrag van de belanghebbenden zou kunnen leiden tot frustratie van de handhaving van de belastingwetten. Hierin is een belang als het voorkomen van misbruik en fraude te herkennen. Ook het belang van privacy van derden komt veelvuldig voor als belang dat ten grondslag ligt aan een verzoek om geheimhouding.¹⁵⁸ Daar staat het zwaarwegende belang van de belanghebbende tegenover om over de op de zaak betrekking hebbende stukken te kunnen beschikken. Bestrijding van fraude wordt ook vanuit het Unierecht als een belangrijk belang gezien dat het kenbaarmakingsbeginsel, en dan specifiek het recht op (inzage in) de stukken, kan beperken. Ook beroepsgeheimen van derden kunnen het kenbaarmakingsbeginsel beperken. Privacy komt vanuit het Unierecht niet naar voren, maar wel bedreiging van het welzijn van de burgers, dus in dat kader is het beperken van het recht op (inzage in) de stukken in verband met privacy van derden zeker onder omstandigheden mogelijk. Het blijft daarbij een individuele toets.

De ABRvS heeft geoordeeld dat de beperking van het recht op (inzage in) de stukken, zoals neergelegd in artikel 8:29 van de Awb, niet in strijd is met artikel 6 van het EVRM en artikel 47 van het Handvest. Met de ABRvS ben ik van mening dat artikel 8:29 van de Awb op zichzelf en daarmee ook artikel 7:4 van de Awb geen strijd oplevert met het Unierecht. Unierechtelijke grondrechten kunnen worden beperkt, als de beperking bij wet is gesteld (alleen voor geschreven grondrechten), de wezenlijke inhoud van die rechten eerbiedigt en voldoet aan het evenredigheidsvereiste. Aan al deze voorwaarden voldoen de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb. Het betreft een bij wet gestelde individuele toets die een evenredigheidstoets *stricto sensu* in zich heeft. Alhoewel niet expliciet naar de noodzakelijkheid en geschiktheid wordt verwezen, kunnen die onderdelen ook binnen de weging van beginselen een rol spelen. Zo heeft het in de praktijk de voorkeur, dat passages worden geanonimiseerd en niet hele pagina's geheim worden gehouden. Dat laatste (volledige geheimhouding) is niet noodzakelijk.

Aan de hand van de theorie van Alexy is geconstateerd dat het beperken van beginselen mogelijk is als het algemeen belang (gewicht b) van gelijke grootte is als het gewicht van de inbreuk op het beginsel (gewicht a). De in de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb neergelegde toets (belang van de overheid moet zwaarder wegen) is ten gunste van de

155 Zie ook: Fortuin 2012, onder 9: Fortuin bepleit dat een belanghebbende een inventarislijst krijgt, zodat meteen duidelijk is als stukken niet worden overgelegd.

156 Kamerstukken II, 1991/92, 22 495, nr. 3, p. 119-120.

157 Zie bijvoorbeeld: Kamerstukken II, 1997/98, 25 175, nr. 5, p. 16.

158 Zie bijvoorbeeld: HR 14 september 2007, nr. 43 294, ECLI:NL:HR:2007:BB3489, BNB 2008/51.

belanghebbende strenger ten aanzien van het beperken van het recht op (inzage in) de stukken dan het Unierecht en daarmee niet in strijd met het Unierecht. Een lidstaat mag meer rechtsbescherming bieden dan het Unierecht. De artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb passen daarmee binnen het door het Unierecht gegeven kader voor het beperken van beginselen.¹⁵⁹

Ondanks het feit dat de artikelen 7:4 en 8:29 van de Awb in hun opzet naadloos passen op het Unierechtelijke systeem van het beperken van beginselen, kan het moment waarop een mogelijke schending van het recht op (inzage in) de stukken wordt getoetst problemen geven. Pas in de beroepsfase is toetsing van de beperking mogelijk.¹⁶⁰ De rechter moet beoordelen of het beroep op geheimhouding terecht is. Als dit beroep op geheimhouding terecht is, is er niets aan de hand. Als het beroep op geheimhouding naar het oordeel van de rechter niet terecht is, ontstaat een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, specifiek van het recht op (inzage in) de stukken. In het arrest *Solvay* gaf het Hof van Justitie immers duidelijk aan dat een schending van het recht op (inzage in) de stukken niet kan worden gedekt door een latere toegang tot de stukken tijdens de gerechtelijke procedure.¹⁶¹

159 Rechtbank Noord-Holland 4 november 2013, nr. AWB 12/2899, ECLI:NL:RBNHO:2013:10186, r.o. 4.1.2. De rechtbank Noord-Holland kwam ook tot de conclusie dat een geslaagd beroep op artikel 8:29 van de Awb geen schending oplevert met het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Overigens overweegt de rechtbank hier dat geen sprake is van een inbreuk op het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Dat is niet juist. Er is wel sprake van een inbreuk, maar niet van een schending.

160 Rechtbank Breda 5 september 2006, nr. 06/03366 tot en met 06/03370, *NTFR* 2006/1638, r.o. 4.9.

161 HvJ 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P, (*Solvay*), punt 51.

Schematisch kan vorenstaande als volgt worden weergegeven:



Figuur 24

8.5.2 *Beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken*

De eerste beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase die de Awb regelt, is de beperking van artikel 4:8 van de Awb ten aanzien van besluiten zonder aanvraag. Daarnaast kent artikel 4:11 van de Awb individuele beperkingen die voor alle voorgenomen besluiten gelden en een categorale beperking in artikel 4:12 van de Awb voor financiële beschikkingen. De Awb kent ook beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase. Deze beperkingen worden hierna besproken.

8.5.2.a De beperking van artikel 4:8 van de Awb

Een bestuursorgaan geeft, voordat het een beschikking neemt waartegen een belanghebbende – die de beschikking niet heeft gevraagd – naar verwachting bedenkingen zal hebben, aan die belanghebbende de gelegenheid zijn zienswijze naar voren te brengen.¹⁶² Deze gelegenheid behoeft het bestuursorgaan ingevolge artikel 4:8, tweede lid, van de Awb niet te geven als de belanghebbende niet heeft voldaan aan een wettelijke verplichting gegevens te verstrekken. Volgens de Memorie van Toelichting ligt deze beperking voor de hand, omdat in die situatie de belanghebbende al in gebreke is gebleven om gegevens te verstrekken.¹⁶³ Hieronder valt bijvoorbeeld de situatie dat een belanghebbende is uitgenodigd tot het doen van belastingaangifte en aan deze verplichting niet heeft voldaan. De belastingdienst kan dan zonder 'horen' een ambtshalve aanslag opleggen. Het concurrerende doel is hiermee niet gegeven. Zelf vul ik dit in als efficiëntie. Vanuit dat doel kan worden gezegd dat de beperking geschikt en noodzakelijk is. Dan blijft nog de afweging van beginselen over die hier waarschijnlijk ten gunste van de efficiëntie zal uitvallen. Nu de belanghebbende in eerste instantie al geen gegevens wilde verstrekken, is sprake van een individuele toets. Een individuele toets lijkt snel op goedkeuring van het Hof van Justitie te kunnen rekenen. Deze beperking lijkt mij toch problematisch omdat het feit dat de belanghebbende geen gegevens wil verstrekken nog niet wil zeggen dat de belanghebbende geen input wil leveren over bijvoorbeeld het waarom niet. Bovendien ziet het kenbaarmakingsbeginsel op meer dan het verstrekken van gegevens. Mijns inziens kan deze beperking in ieder geval niet zomaar worden doorgetrokken naar andere beslissingen en betreft alleen de beslissing ten aanzien waarvan informatie werd gevraagd en niet gegeven. Om dit te illustreren het volgende voorbeeld. Als de belastingdienst informatie vraagt in het kader van de heffing van inkomstenbelasting met betrekking tot een jaar, dan kan de belanghebbende niet het recht worden onthouden een standpunt kenbaar te maken over een ander jaar. Indien een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a, eerste lid, van de AWR in beeld komt, omdat de belanghebbende de informatie niet geeft, betekent dit mijns inziens dat de belanghebbende wel ten aanzien van de informatiebeschikking de mogelijkheid moet krijgen een standpunt kenbaar te maken.

8.5.2.b De beperkingen van artikel 4:11 van de Awb

In artikel 4:11 van de Awb zijn een aantal individuele beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase neergelegd. Het horen in de voorfase kan achterwege blijven voor zover a) de vereiste spoed zich daartegen verzet, b) de belanghebbende reeds eerder in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen en zich sindsdien geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan of c) het met de beschikking beoogde doel slechts kan worden bereikt indien de belanghebbende daarvan niet reeds van tevoren in kennis wordt gesteld.

¹⁶² Artikel 4:8 van de Awb.

¹⁶³ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.2, p. 101.

Artikel 4:11, aanhef en onder a, van de Awb

Van het horen kan worden afgezien als sprake is van een situatie waarin spoed in de weg staat aan het horen van de belanghebbende. Daarbij moet wel sprake zijn van een zekere objectiveerbare spoed.¹⁶⁴ Er moet zich iets onverwachts voordoen. Een niet-fiscaal voorbeeld bij dit artikel is de sluiting van een drugspand. Vanwege veiligheidsaspecten moest dit pand onmiddellijk worden gesloten.¹⁶⁵ Hierin is zeker een parallel te zien met de zaak *Dokter* van het Hof van Justitie.¹⁶⁶ Een ander voorbeeld ziet op een situatie waarbij ernstig verontreinigd grondwater werd opgepompt en ongezuiverd in de grond werd geïnjecteerd.¹⁶⁷ In deze twee situaties was het afzien van het horen, gelet op de aard, de omvang en de ernst van de situatie, gerechtvaardigd. Niet horen, omdat een verzoek of een aanslag is blijven liggen tot het einde van de beslistermijn, lijkt in strijd met deze bepaling, aldus de wetsgeschiedenis.¹⁶⁸ De Hoge Raad bevestigt in eerste instantie deze visie met het oordeel dat het enkele feit dat de naheffingstermijn dreigde te verstrijken niet zonder meer rechtvaardigt dat een aanslag wordt opgelegd zonder de belanghebbende hiervan op de hoogte te stellen door middel van een voornemen.¹⁶⁹ Dit is in overeenstemming met het arrest van het Hof van Justitie inzake *Foshan* waaruit een vergelijkbare conclusie is te trekken (paragraaf 6.4).¹⁷⁰ In de arresten van 10 juli 2015 en 14 augustus 2015 overweegt de Hoge Raad dat het aan de ontvanger is om omstandigheden aan te voeren die kunnen rechtvaardigen waarom hij de betrokken bestuurder niet van tevoren in kennis heeft gesteld van zijn voornemen tot aansprakelijkstelling.¹⁷¹ Het niet vooraf horen van een bestuurder bij een aansprakelijkstelling op de voet van artikel 36 van de IW 1990 wordt niet gerechtvaardigd door – kort gezegd – het algemeen bestaande belang van de ontvanger bij invordering van een belastingschuld. Een en ander moet worden gerechtvaardigd door omstandigheden die in het individuele geval daartoe noopten. Het algemeen belang van innen in zijn algemeenheid lijkt niet genoeg te zijn. Hieruit is ook af te leiden dat het algemeen belang van de hoeveelheid werk en de eventuele kosten daarvan in zijn algemeenheid niet voldoende zijn voor een beperking.¹⁷² Het arrest van 26 juni 2020 van de Hoge Raad lijkt hier haaks op te staan. De Hoge Raad lijkt enkel het nadere van de verjaringstermijn voldoende te vinden voor het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel.¹⁷³

De beperking van artikel 4:11, aanhef en onder a, van de Awb is bij wet gesteld en kan afhankelijk van de vereiste spoed geschikt en noodzakelijk zijn. Aangezien sprake is van een individuele toets waarbij een afweging moet worden gemaakt tussen het spoedeisend belang en de belangen die door het horen worden gediend, kan deze beperking voldoen aan de eisen die artikel 52 van het Handvest stelt. Uit de jurisprudentie blijkt dat het enkel verstrijken van tijd een zaak nog niet spoedeisend maakt. De vraag die nog wel kan worden

¹⁶⁴ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

¹⁶⁵ ABRvS 21 november 1996, nr. H01960196, AB 1997/19.

¹⁶⁶ HvJ 15 juni 2006, zaak C-28/05, (*Dokter*).

¹⁶⁷ Zie ook: ABRvS 26 november 2008, nr. 200709053/1, *M en R* 2009/18.

¹⁶⁸ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

¹⁶⁹ HR 13 november 2015, nr. 14/05685, *NTFR* 2015/3014, *BNB* 2016/43.

¹⁷⁰ HvJ 1 oktober 2009, zaak C-141/08, (*Foshan*), punten 72 tot en met 105.

¹⁷¹ HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.4; Zie ook: HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.

¹⁷² Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2016, nrs. 14/00469 tot en met 14/00476, *NTFR* 2016/1966, r.o. 4.13.

¹⁷³ HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20.

gesteld is of eventuele individuele omstandigheden ervoor zorgen dat termijnen wel een argument worden. Het stilzitten en op het laatst wakker worden van de belastingdienst leidt mijns inziens niet tot succes, maar als de belastingdienst eerdaags voordat sprake is van verjaring, essentiële informatie ontvangt op grond waarvan het inzicht ontstaat dat een aanslag moet worden opgelegd, kan het recht het standpunt kenbaar te mogen maken mijns inziens wel worden beperkt. De arresten van de Hoge Raad van 19 en 26 juni 2020 passen niet bij de toets van artikel 4:11, aanhef en onder a, van de Awb. Van een onverwachte gebeurtenis is geen sprake. In paragraaf 6.6.2.c is al besproken dat deze arresten ook niet passen binnen de spoedeisendheid die het kenbaarmakingsbeginsel kan beperken.

Artikel 4:11, aanhef en onder b, van de Awb

Van het horen kan ook worden afgezien voor zover de belanghebbende al eerder in de gelegenheid is gesteld zijn zienswijze naar voren te brengen en zich sindsdien geen nieuwe feiten of omstandigheden hebben voorgedaan. Volgens de Memorie van Toelichting kan het hier gaan om de situatie waarin de belanghebbende eerder in de gelegenheid is gesteld te worden gehoord.¹⁷⁴ Voor fiscale zaken is het denkbaar dat de belastingplichtige tijdens het boekenonderzoek al is gehoord. Als zich dan geen nieuwe feiten en omstandigheden hebben voorgedaan, kan van het horen worden afgezien.¹⁷⁵ Voorts is volgens de Memorie van Toelichting denkbaar dat de belanghebbende ter zake van de voor te bereiden beschikking reeds is gehoord door een ander bestuursorgaan.¹⁷⁶ Het lijkt dan vooral te gaan om situaties waarvoor verschillende beschikkingen nodig zijn van verschillende bestuursorganen. De informatieverstrekking tussen de bestuursorganen moet dan optimaal zijn. Een bestuursorgaan dat van het horen wil afzien, omdat de belanghebbende door een ander bestuursorgaan is gehoord, zal dan moeten kunnen beschikken over een weergave van wat de belanghebbende bij het andere bestuursorgaan naar voren heeft gebracht. Ten slotte kan volgens de Memorie van Toelichting nog worden gedacht aan de situatie dat er een langlopende relatie bestaat tussen het bestuursorgaan en de belanghebbende en elk jaar dezelfde problematiek aan de orde is, zonder verandering in de omstandigheden. Relevant is daarbij dat elk jaar sprake is van dezelfde feiten.¹⁷⁷ De wetgever heeft hierbij uitdrukkelijk niet willen bepalen dat de eerdere beschikking waarbij is gehoord, van precies dezelfde soort zou moeten zijn als de in voorbereiding zijnde (latere) beschikking. De beschikkingen kunnen bijvoorbeeld gebaseerd zijn op verschillende wettelijke bepalingen. Artikel 4:11, aanhef en onder b, van de Awb legt een individuele toets aan, waarbij, als

¹⁷⁴ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

¹⁷⁵ Als bij een belanghebbende een boekenonderzoek wordt ingesteld, dan is het gebruikelijk dat van het onderzoek een conceptrapport wordt opgesteld. Dit conceptrapport bevat informatie omtrent de verweten feiten. De belanghebbende mag daarop reageren. Vervolgens wordt een definitief rapport opgesteld, waarop de belanghebbende ook mag reageren. Als de belastingdienst op deze manier te werk gaat dan heeft de belanghebbende in de fase van het voornemen een standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken, zelfs tweemaal de mogelijkheid. Soms komt er daarna zelfs nog een voornemen waarop de belanghebbende mag reageren. Niet in alle gevallen wordt deze volgorde gehanteerd. Soms wordt het (concept)rapport pas aan belanghebbende ter beschikking gesteld na het opleggen van een aanslag (meestal ter behoud van rechten in verband met verjaring). Dan hangt het af van de exacte feiten en omstandigheden of de belanghebbende in de fase van het voornemen zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken. Een conceptrapport met reactie kan afhankelijk van de omstandigheden voldoende zijn.

¹⁷⁶ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

¹⁷⁷ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 102.

aannemelijk is gemaakt dat eerder is gehoord en er geen nieuwe feiten en omstandigheden zijn, deze beperking mijns inziens gerechtvaardigd is. Onder die omstandigheden is de belanghebbende immers niet in de verdediging geschaad.

Artikel 4:11, aanhef en onder c, van de Awb

Ten slotte kan ook van het horen worden afgezien bij beschikkingen die hun effect zullen missen als de belanghebbende hiervan vooraf op de hoogte is gebracht. Uit de Memorie van Toelichting blijkt dat hierbij wordt gedacht aan situaties, zoals een last tot binnentreden in een woning of aan een beschikking waarbij machtiging tot het af luisteren van een telefoongesprek kan worden gegeven.¹⁷⁸ In fiscale zaken komt bijvoorbeeld de kans op verduistering van belastinggelden of het verstoren van een lopend fraudeonderzoek in beeld. De beperking van artikel 4:11, aanhef en onder c, van de Awb is bij wet gesteld en kan geschikt en noodzakelijk zijn. Aangezien sprake is van een individuele toets waarbij een afweging moet worden gemaakt tussen het belang van het effect van de beschikking en de belangen die door het horen worden gediend, voldoet deze beperking mijns inziens aan de eisen die het Unierecht stelt.¹⁷⁹

8.5.2.c De beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb

Naast de individuele beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken, kent de Awb in de voorfase ook een categorale beperking van dit recht, neergelegd in artikel 4:12, eerste lid, van de Awb. De belastingdienst kan het horen in de voorfase achterwege laten bij een beschikking die strekt tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak als a) tegen die beschikking bezwaar kan worden gemaakt of administratief beroep kan worden ingesteld en b) de nadelige gevolgen na bezwaar of administratief beroep volledig ongedaan kunnen worden gemaakt.

Een eerste voorwaarde voor het van toepassing zijn van de beperking van het horen in fiscale zaken is dat tegen de te nemen beschikking bezwaar kan worden gemaakt dan wel beroep kan worden ingesteld. Deze voorwaarde houdt in dat de belanghebbende in ieder geval één keer de gelegenheid krijgt zijn zienswijze bij het bestuursorgaan naar voren te brengen voordat de belanghebbende een procedure voor een rechter moet beginnen. In fiscale zaken zal over het algemeen aan deze voorwaarde worden voldaan. Als tweede voorwaarde geldt dat de nadelige gevolgen na bezwaar volledig ongedaan kunnen worden gemaakt. Aan deze voorwaarde is in ieder geval voldaan als de nadelige gevolgen pas intreden, nadat op het bezwaar is beslist. Aan deze voorwaarde kan worden voldaan door bijvoorbeeld uitstel van betaling te verlenen voor het betwiste bedrag van de aanslag tot na het doen van uitspraak op het bezwaar. Maar aan deze voorwaarde wordt ook voldaan als na de uitspraak op bezwaar terugbetaling van de te veel betaalde belasting plaatsvindt. Belangrijk is te beseffen dat aan deze voorwaarde niet wordt voldaan als de belanghebbende

¹⁷⁸ Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5, p. 103; Zie voor toepassing hiervan: ABRvS 15 december 2010, ECLI:NL:ABRVS:2010:BO7340 en ABRvS 25 februari 2013, AB 2013/146.

¹⁷⁹ Hof 's-Hertogenbosch 17 oktober 2019, nrs. 18/00598 tot en met 18/00601, r.o. 4.5 e.v., NTFR 2019/3123. Het Hof is van oordeel dat gegronde vrees voor verduistering een gerechtvaardigde beperking geeft van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Hierbij knoopt het Hof aan bij artikel 10 van de IW 1990.

door de te betalen belasting in betalingsproblemen komt of op andere wijze schade voor de belastingplichtige optreedt.¹⁸⁰ Dan moet de belastingplichtige wel worden gehoord. De vraag rijst hoe een bestuursorgaan zonder contact met de belanghebbende in de voorfase kennis kan hebben van bijvoorbeeld betalingsproblemen bij de belanghebbende.

Gelet op de beschrijving van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb vallen nagenoeg alle fiscale besluiten hieronder. Volgens de parlementaire toelichting bij dit artikel wordt met dit artikel tegemoetgekomen aan de bezwaren die het horen bij vooral financiële beschikkingen met zich kan brengen.¹⁸¹ In de parlementaire geschiedenis is overwogen dat bij financiële beschikkingen de gevolgen *vaak* ongedaan kunnen worden gemaakt als na bezwaar (of beroep) zou blijken dat de beschikking onjuist was. De mogelijkheid om de gevolgen ongedaan te maken in samenhang met de massaliteit van veel financiële beschikkingen en het gegeven dat meningsverschillen over de juistheid vaak weinig waarschijnlijk zijn, hebben geleid tot de beslissing het hoorrecht in de voorfase voor fiscale besluiten uit te sluiten. Maar 'vaak' is niet 'altijd' en nogmaals, hoe weet een bestuursorgaan wanneer hiervan sprake is? Het algemeen belang van de maatregel is in ieder geval de administratieve efficiëntie. Hierbij wordt rekening gehouden met het feit dat het gaat om een groot aantal zaken. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat met deze uitzondering eveneens is beoogd de bestuurslasten te beperken.¹⁸² De vraag is of de administratieve efficiëntie in combinatie met het lastenaspect deze beperking van het kenbaarmakingsbeginsel voor *nagenoeg alle* fiscale zaken rechtvaardigt. Deze belangen zijn immers in elke zaak in te roepen en daarmee is geen sprake meer van een individuele toets. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb is dusdanig ruim dat sprake is van een categorale uitsluiting. Categorale beperkingen leveren vanuit het Unierecht – nu dergelijke uitsluitingen het wezenlijke belang van het beginsel al snel niet eerbiedigen – niet snel een beperking op die gerechtvaardigd is.¹⁸³ Het lastenaspect op zichzelf is volgens de omstandighedencatalogus in ieder geval onvoldoende. Wellicht dat de zaken *Texdata Software* en *Prequ'Italia* een ander licht kunnen werpen op deze categorale uitsluiting.¹⁸⁴ De zaak *Texdata Software* blijkt ruimte te bieden voor een categorale uitsluiting van een groep zaken als bij een gemotiveerd bezwaar het bezwarende besluit buiten werking wordt gesteld. Daarvan is met artikel 4:12, eerste lid, van de Awb geen sprake. De zaak *Texdata Software* lijkt daarmee geen oplossing te bieden. Daar komt nog bij dat in de zaak *Texdata Software* de categorale beperking ziet op een beperkte groep van fiscale zaken en artikel 4:12 van de Awb op nagenoeg alle fiscale zaken. Dan is er nog het arrest *Prequ'Italia*. Biedt dit arrest uitkomst bij de toepassing van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb op fiscale bezwarende besluiten? Aangezien het arrest *Prequ'Italia* ziet op de evenredigheidstoets *stricto sensu*, zal ik ten aanzien van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb eerst alle andere eisen waaraan een gerechtvaardigde beperking moet voldoen, onderzoeken (zie voor uitleg over deze voorwaarden de paragrafen 6.1 tot en met 6.5).

180 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 4.1.2.5a, p. 104.

181 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr.3, MvT, p. 24; Kamerstukken II, 1990/91, 21 221, nr. 5, MvA, onder 4.1.2.5a, p. 72.

182 Kamerstukken II, 1990/91, 21 221 nr. 5, MvA, onder 4.1.2.5a, p. 72.

183 Zie bijvoorbeeld: HvJ 24 november 2011, zaken C-468/10 en C-469/10, (ASNEF); HvJ 24 november 2011, zaak C-70/10, (Scarlet Extended): In beide zaken werd een beperking van een grondrecht niet-evenredig bevonden, omdat de beperking te algemeen van aard was.

184 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino); HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (Texdata Software); HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia).

Bij wet gesteld

Het eerste vereiste voor een gerechtvaardigde beperking is dat de beperking bij wet moet zijn gesteld (paragraaf 6.2). Of dit vereiste van toepassing is op een fiscaal bezwarend besluit is afhankelijk van de verschijningsvorm van het kenbaarmakingsbeginsel. Het kenbaarmakingsbeginsel kent voor voorgenomen fiscale besluiten drie verschijningsvormen (paragraaf 5.5.4).

Allereerst kan sprake zijn van een rechtsregel. Een voorbeeld daarvan zijn de artikelen 22 en 29 van het DWU (paragraaf 2.2). Voor douanebesluiten waarop deze artikelen van toepassing zijn, moeten de beperkingen bij wet zijn gesteld. Voor die situaties regelt het DWU de beperkingen en lijkt artikel 4:12, eerste lid, van de Awb niet relevant. Artikel 4:12 van de Awb kan echter vallen onder de beperking van artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder f, van het DWU. Als dat het geval is, is de beperking in ieder geval bij wet gesteld.

Vervolgens kan sprake zijn van het kenbaarmakingsbeginsel, zoals gecodificeerd in het Handvest. Hiervan is sprake bij fiscale sancties. Voor die bezwarende besluiten is het kenbaarmakingsbeginsel neergelegd in artikel 48 van het Handvest. Voor sancties geldt dat beperkingen bij wet moeten zijn gesteld. Voor vergrijpboeten is de zware procedure van de Awb van toepassing (paragraaf 8.1.2). Deze procedure kent geen uitzonderingen op het recht een standpunt kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb is in deze situatie niet van toepassing. De vraag is of verzuimboeten onder de reikwijdte van artikel 48 van het Handvest vallen. Daarover bestaat geen duidelijkheid. Als dat het geval is, moet voor verzuimboeten een beperking bij wet worden geregeld. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb zou dan van toepassing zijn waardoor aan de eis 'bij wet gesteld' wordt voldaan.

Voor de overige fiscale bezwarende besluiten kan een belanghebbende een beroep doen op het (on)geschreven kenbaarmakingsbeginsel. Voor die besluiten is niet vereist dat de beperking bij wet is gesteld.

Gelet op het vorenstaande voldoet artikel 4:12 van de Awb – voor zover van toepassing – aan de eis dat een beperking bij wet moet zijn gesteld.

Eerbiediging van de wezenlijke inhoud

De volgende eis waaraan een gerechtvaardigde beperking moet voldoen, is de voorwaarde dat met de beperkende maatregel de wezenlijke inhoud van het beginsel wordt geëerbiedigd (paragraaf 6.3). De wezenlijke inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel omvat ook het tijdstip (voordat het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt) van het kenbaar maken van het standpunt. Artikel 4:12, eerste lid van de Awb, tast deze kern van het kenbaarmakingsbeginsel aan.

Algemeen belang

De derde eis voor het beperken van beginselen is dat met de beperkende maatregel een door de Europese Unie erkende doelstelling van algemeen belang moet zijn gediend. In douane- en omzetbelastingzaken kan een dergelijk algemeen belang de inning van de eigen middelen van de Europese Unie zijn. Ook andere belangen zijn mogelijk, zoals neergelegd

in artikel 10 van de IW 1990 (zie voor voorbeelden paragraaf 8.1.3). Algemene belangen die in individuele zaken op basis van een individuele toets naar voren worden gebracht, zullen snel tot een gerechtvaardigde beperking leiden. De discussie bestaat of algemene belangen ook tot categorale beperkingen kunnen leiden.¹⁸⁵ De Hoge Raad heeft dit tot nu toe niet als zodanig toegepast.¹⁸⁶ Voor zover de algemene inning van de eigen middelen als zodanig wel tot een gerechtvaardigde beperking zou kunnen leiden, betekent dat mijns inziens niet dat artikel 4:12, eerste lid, van de Awb aan die eis voldoet. Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb beperkt niet het recht een standpunt kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt in verband met de inning van de eigen middelen.¹⁸⁷ Blijkens de parlementaire geschiedenis is dat vanwege het lastenaspect dat het horen in de voorfase met zich zou brengen.¹⁸⁸ Het arrest *Lisrestal* van het Hof van Justitie maakt echter duidelijk dat argumenten van praktische aard het kenbaarmakingsbeginsel niet kunnen beperken.¹⁸⁹ Artikel 4:12, eerste lid, van de Awb lijkt daarmee niet te voldoen aan het vereiste van een algemeen belang.

Evenredigheid

De laatste voorwaarde voor een gerechtvaardigde beperking is dat de beperkende maatregel voldoet aan het evenredigheidsbeginsel. Deze toets valt uiteen in drie vereisten. De beperkende maatregel moet geschikt, noodzakelijk en proportioneel (evenredigheid *stricto sensu*) zijn (paragraaf 6.5). Op geschiktheid zal artikel 4:12, eerste lid, van de Awb niet stranden. Deze maatregel helpt het doel. Dan is de volgende stap de noodzakelijkheid. Die is niet onbelangrijk. A-G Ettema brengt mijns inziens terecht de noodzakelijkheidstoets onder de aandacht, die onderdeel uitmaakt van het evenredigheidsbeginsel.¹⁹⁰ Een erkende voorrangsregel brengt niet mee dat de overige vereisten voor een gerechtvaardigde beperking niet meer behoeven te worden getoetst. In Nederland wordt bij fiscale bezwarende besluiten niet gehoord, omdat dit voor financiële besluiten op grond van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb in verband met lastenaspecten is uitgesloten. Het arrest *Prequ'Italia* laat zien dat het niet horen gerechtvaardigd kan zijn in de door de Europese Unie erkende doelstelling van algemeen belang, zijnde het belang van de snelle inning van de eigen middelen van de Unie. Op grond van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb blijft het horen helemaal niet achterwege vanwege de snelle inning van de eigen middelen van de Unie. Dat de snelle inning in het algemeen is gebaat bij het niet horen in de voorfase betekent nog niet dat in

185 Hof Den Haag en Hof Amsterdam hebben aangenomen naar aanleiding van het arrest *Prequ'Italia* dat het algemene belang van inning van de eigen middelen van de Europese Unie tot gevolg heeft dat in alle zaken die dit algemene belang kennen het kenbaarmakingsbeginsel mag worden beperkt. Zie hiervoor bijvoorbeeld: Hof Amsterdam 8 maart 2018, 16/00153 tot en met 16/00156, ECLI:NL:GHAMS:2018:857 en 16/00162 tot en met 16/00165, ECLI:NL:GHAMS:2018:856, *NTFR* 2018/1233; Hof Den Haag 19 juni 2020, BK 18/00349, ECLI:NL:GHDHA:2018:2074, *V-N* 2018/85.1.8; de conclusie van A-G Ettema van 4 juni 2019, ECLI:NL:PHR:2019:780 en de HR 19 juni 2020, nr. 18/03982, ECLI:NL:HR:2020:1044, *V-N* 2020/29.20.

186 HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.6.4; HR 13 november 2015, nr. 14/05685, *NTFR* 2015/3014, *BNB* 2016/43, r.o. 2.2.2.

187 Prechal en Widdershoven 2017, onder 6.4.

188 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, *MvT*, p. 103.

189 HvJ 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P, (*Lisrestal*), punt 37.

190 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, punt 7.9: "...wanneer de vaststellingswijze is vereist met het oog op de onverwijld en doeltreffende uitvoering van controles."

een concrete zaak het horen noodzakelijkerwijs achterwege moet blijven vanwege de snelle inning van de eigen middelen. Dit belang kan in (nagenoeg) elke fiscale zaak naar voren worden gebracht. Voor dit belang is noodzakelijk dat in een individuele zaak aannemelijk wordt gemaakt dat de inning van de eigen middelen onder druk kan komen te staan als wel eerst de mogelijkheid was gegeven een standpunt kenbaar te mogen maken. Het lijkt erop dat artikel 4:12, eerste lid van de Awb niet snel zal voldoen aan de noodzakelijkheidstoets. De noodzakelijkheid zal er in verschillende individuele zaken kunnen zijn, maar dat is niet het geval in alle fiscale zaken.

Het vorenstaande laat zien dat de beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb niet voldoet aan verschillende eisen voor een gerechtvaardigde beperking.¹⁹¹

8.5.2.d Beperkingen in de bezwaarfase

De Awb kent ook beperkingen van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase. Van het horen van een belanghebbende in de bezwaarfase kan ingevolge artikel 7:3 van de Awb worden afgezien als:

- a) het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is;
- b) het bezwaar kennelijk ongegrond is;
- c) de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord;
- d) de belanghebbende niet binnen een door het bestuursorgaan gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht te worden gehoord; of
- e) aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad.

Blijkens de parlementaire geschiedenis wordt met dit artikel een aantal uitzonderingen geformuleerd op de hoofdregel waarin het horen van de betrokken belanghebbende achterwege kan blijven, wanneer dit voor een zorgvuldige heroverweging en besluitvorming niet nodig is.¹⁹²

Artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb

Van het horen van een belanghebbende kan worden afgezien als het bezwaar kennelijk niet-ontvankelijk is. Een bezwaar kan niet-ontvankelijk worden verklaard, als niet is voldaan aan artikel 6:5 van de Awb of aan enig ander bij de wet gesteld vereiste voor het in behandeling nemen van het bezwaar of het bezwaar geheel of gedeeltelijk is geweigerd op grond van artikel 2:15 van de Awb (elektronisch bezwaar of beroep terwijl die mogelijkheid niet is opengesteld), mits de indiener de gelegenheid heeft gehad het verzuim te herstellen binnen een hem daartoe gestelde termijn (artikel 6:6 van de Awb). Van kennelijk niet-ontvankelijkheid is pas sprake als redelijkerwijs geen twijfel bestaat over de niet-ontvankelijkheid. Staat de niet-ontvankelijkheid vast, ongeacht wat een belanghebbende nog op een hoorzitting naar voren zou kunnen brengen, dan kan van het horen worden afgezien. Blijkens de parlementaire geschiedenis kan hiervan sprake zijn als bijvoorbeeld bezwaar

¹⁹¹ Zie ook: Fortuin 2016A, onder 6; Buijze 2014, p. 301-303.

¹⁹² Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder 6.3.8, p. 146.

wordt gemaakt door iemand die kennelijk geen enkel belang bij het desbetreffende besluit heeft. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht is neergelegd dat de inspecteur de belanghebbende hoort als er redelijkerwijs twijfel is of het bezwaarschrift kennelijk niet-ontvankelijk of kennelijk ongegrond is.¹⁹³ Als sprake is van een te laat ingediend bezwaar, leidt dat niet automatisch tot een kennelijk niet-ontvankelijk bezwaar. Er kan immers sprake zijn van een verschoonbare termijnoverschrijding.¹⁹⁴ Als de belanghebbende geen bijdrage meer kan leveren die tot een ontvankelijk verklaring kan leiden, zal de belanghebbende niet in de verdediging zijn geschaad door het niet horen. Het betreft een individuele toets die volgens de parlementaire geschiedenis niet snel zal leiden tot het uitsluiten van het horen. Uit het onderzoek naar de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU is gebleken dat ten aanzien van bepaalde gebonden beschikkingen (zoals tariefcontingenten, paragraaf 2.2.2) ook een beperking is opgenomen van het kenbaarmakingsbeginsel. De in artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb neergelegde beperking zal een gerechtvaardigde beperking zijn van het kenbaarmakingsbeginsel.¹⁹⁵

Artikel 7:3, aanhef en onder b, van de Awb

Van het horen van een belanghebbende kan ook worden afgezien als het bezwaar kennelijk ongegrond is.¹⁹⁶ Volgens de parlementaire geschiedenis is sprake van een kennelijk ongegrond bezwaar wanneer uit het bezwaarschrift direct blijkt dat de bezwaren van de indiener ongegrond zijn en er redelijkerwijs geen twijfel mogelijk is over die conclusie.¹⁹⁷ Een bestuursorgaan moet zeer terughoudend omgaan met het afzien van het horen. De bezwaarprocedure is een fase van algehele heroverweging van het bestreden besluit en de kans bestaat dat andere gronden wel tot herziening van het besluit kunnen leiden.¹⁹⁸ Van het horen kan worden afgezien als bijvoorbeeld aan het bezwaar tegemoetkomen in strijd komt met een wettelijk voorschrift, als sprake is van een bezwaar tegen een afwijzing van een herhaalde aanvraag zonder dat er gewijzigde omstandigheden zijn of als een bezwaar zich richt tegen een besluit dat geheel in overeenstemming is met eerder door de rechter reeds goedgekeurd beleid. De in artikel 7:3, aanhef en onder b, van de Awb neergelegde beperking zal net als artikel 7:3, aanhef en onder a, van de Awb naar verwachting een gerechtvaardigde beperking zijn van het kenbaarmakingsbeginsel.

Artikel 7:3, aanhef en onder c en d van de Awb

Van het horen van een belanghebbende in de bezwaarfase kan worden afgezien als de belanghebbende heeft verklaard geen gebruik te willen maken van het recht te worden gehoord of als de belanghebbende niet binnen een door het bestuursorgaan gestelde redelijke termijn verklaart dat hij gebruik wil maken van het recht te worden gehoord. Deze twee mogelijkheden houden geen beperking in van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken. Het betreft hier de expliciete of impliciete afstand die de belanghebbende kan doen van zijn recht.

193 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2016, nr. BLKB2016/19, *NTFR* 2016/929, paragraaf 9 horen in bezwaar (artikel 7:2 van de Awb).

194 Kamerstukken II, 1988-1989, 21 221, nr. 3, *MvT*, onder 6.2.5, p. 130.

195 HR 22 januari 2021, nr. 19/03309, *V-N* 2021/6.14.

196 Zie ook: HR 8 augustus 2008, nr. 42.827, *NTFR* 2008/1546.

197 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, *MvT*, onder 6.3.8, p. 146-147.

198 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, *MvT*, onder 6.3.7, p. 145.

Artikel 7:3, aanhef en onder e, van de Awb

Ten slotte kan van het horen worden afgezien als aan het bezwaar volledig tegemoet wordt gekomen en andere belanghebbenden daardoor niet in hun belangen kunnen worden geschaad. Als aan alle bezwaren tegemoet wordt gekomen, is geen sprake meer van een bezwarend besluit. Dit hoeft niet in te houden dat het besluit geheel is vernietigd. De bezwaren kunnen een deel van het besluit betreffen. Er is sprake van een individuele toets. Bovendien komt het doel van zorgvuldige besluitvorming en rechtsbescherming niet in het gedrang als de belanghebbende krijgt waar hij om vraagt. Ik ben van mening dat deze beperking van het recht het standpunt kenbaar te mogen maken een gerechtvaardigde beperking is van het kenbaarmakingsbeginsel.

8.5.2.e Beperkingen en invordering

Artikel 10 van de IW 1990 regelt voor een aantal specifieke gevallen dat een belastingaanslag direct kan worden ingevorderd. Daarmee regelt artikel 10 van de IW 1990 *geen* beperking van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase van de nog vast te stellen belastingaanslag. Artikel 10 van de IW 1990 ziet alleen op het moment vanaf dat de belastingaanslag is vastgesteld en het invorderingstraject begint. De Hoge Raad heeft overwogen dat deze gronden kunnen worden beschouwd als gronden die rechtvaardigen dat een belastingplichtige niet voorafgaand aan, maar pas na het opleggen van de betreffende belastingaanslag in de gelegenheid wordt gesteld zich uit te laten over de gronden waarop de aanslag is gebaseerd.¹⁹⁹ De Hoge Raad overweegt daarbij dat het aan de inspecteur is om aannemelijk te maken dat de voorwaarden voor de eerbiediging van het recht te worden gehoord, zijn verzekerd. In het bijzonder moet daarvoor vast komen te staan dat de schending geen nadelige gevolgen heeft gehad voor het maken van effectief bezwaar tegen de belastingaanslag en voorts dat eventuele, aan het opleggen van de belastingaanslag verbonden, gevolgen in de bezwaarprocedure buiten toepassing zijn gesteld, dan wel dat na afloop van de bezwaarprocedure de nadelige gevolgen van het opleggen van de belastingaanslag ongedaan zijn gemaakt dan wel alsnog ongedaan konden worden gemaakt.²⁰⁰

De wijze waarop de Hoge Raad de toets formuleert, is strijdig met het op basis van het onderzoek naar het kenbaarmakingsbeginsel opgestelde stappenplan. Als wordt geconstateerd dat sprake is van een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel is daarmee de evenredigheidstoets *stricto sensu* klaar. De Hoge Raad overweegt echter eerst dat de beperking gerechtvaardigd is en geeft daarna deze toets een vervolg en verwijst daarvoor naar de negatieve voorrangsregels van de zaak *Kamino*, in welke zaak op dit punt wordt verwezen naar de zaak *Texdata Software*.²⁰¹ Als de zaak *Texdata Software* nader wordt gezien, blijkt dat het Hof van Justitie de twee voorwaarden niet los ziet van de evenredigheidstoets *stricto sensu*, maar dat het Hof van Justitie deze twee voorwaarden als omstandigheden *meeneemt* in de toets of wordt voldaan aan het evenredigheidsbeginsel *stricto sensu*. De toetsen moeten wel worden aangelegd, maar niet na de conclusie dat

199 Zie bijvoorbeeld: HR 25 november 2016, nr. 15/02183, *NTFR* 2016/2989, *BNB* 2017/46; HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.

200 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.

201 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (*Kamino*); HvJ 26 september 2013, zaak C-418/11, (*Texdata Software*).

sprake is van een gerechtvaardigde beperking, maar als omstandigheden die moeten worden meegenomen ter beantwoording van de vraag of sprake is van een gerechtvaardigde beperking. Ik verwacht niet dat de wijze waarop de Hoge Raad deze omstandigheden formuleert tot een andere uitkomst zal leiden met betrekking tot de vraag of in een bepaalde situatie sprake is van een gerechtvaardigde beperking. Ik stel deze arresten van de Hoge Raad echter welbewust aan de orde, omdat deze arresten de lezers van deze arresten op het verkeerde been kunnen zetten. Hier wordt uit het oog verloren dat de voorwaarden thuishoren bij de evenredigheidstoets *stricto sensu*. In het stroomschema van Hummel worden de twee voorwaarden, mijns inziens ten onrechte, als een afzonderlijke stap/toets gepresenteerd.²⁰² Dat deze suggestie is gewekt en is opgepakt, blijkt ook uit het feit dat in de praktijk de inspecteur na het arrest *Kamino* regelmatig het standpunt heeft ingenomen dat sprake is van een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel als gehoord is in de bezwaarfase en aan de belanghebbende uitstel van betaling is verleend.²⁰³ Hierdoor gaan individueel gestelde gerechtvaardigde beperkingen en de uitkomst van de evenredigheidstoets *stricto sensu* door elkaar lopen. De Hoge Raad heeft dit standpunt van de inspecteur echter niet gevolgd en aangegeven dat het verlenen van uitstel van betaling geen omstandigheid is die het vooraf niet horen kan rechtvaardigen.²⁰⁴ De inspecteur moet dus wel het algemene belang stellen dat ten grondslag ligt aan het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Vervolgens is het aan de rechter de vraag of een beperking gerechtvaardigd is te toetsen aan alle feiten en omstandigheden van het individuele geval.²⁰⁵

Terug naar artikel 10 van de IW 1990. In de praktijk werkt artikel 10 van de IW 1990 zo dat de aanslag zonder dat de belanghebbende in de gelegenheid wordt gesteld een standpunt kenbaar te maken, wordt vastgesteld en direct wordt ingevorderd. Als bijvoorbeeld sprake is van vrees voor verduistering van goederen (artikel 10, aanhef en onder b, van de IW 1990) zal door het aankondigen van het voornemen tot het opleggen van een aanslag en de mogelijkheid een standpunt kenbaar te mogen maken het doel van de directe invordering worden doorkruist. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat de gronden zoals neergelegd in artikel 10 van de IW 1990 leiden tot een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel.²⁰⁶ Voor het analyseren van dit oordeel is het goed terug te gaan naar de verschillende verschijningsvormen die het kenbaarmakingsbeginsel kan hebben ten aanzien van voorgenomen fiscale besluiten. Dat zijn er drie (paragraaf 5.5.4), een (on)geschreven rechtsbeginsel, een geschreven grondrecht in het Handvest en een rechtsregel in het DWU.

Ongeschreven rechtsbeginsel

Ten aanzien van fiscale besluiten (niet zijnde sancties) die niet onder het DWU vallen, kan een belastingplichtige zich beroepen op het ongeschreven kenbaarmakingsbeginsel. Bij het ongeschreven beginsel wordt niet de eis gesteld dat een beperking bij wet wordt gesteld. Een analoge toepassing van de gronden van artikel 10 van de IW 1990 is daarmee voor die voorgenomen bezwarende besluiten mogelijk.

202 HR 25 november 2016, nr. 15/02183, *BNB* 2017/46, m.nt. Hummel.

203 Wolkers en Jeronimus 2018, onder 'Uitstel van betaling als rechtvaardiging?'.
204 HR 24 november 2017, nr. 15/05787, *BNB* 2018/37, *NTFR* 2017/2938, r.o. 2.3.1 tot en met 2.3.3.

205 Zie Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01686 en 18/03982, *ECLI:NL:PHR:2019:780*.
206 HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115, r.o. 2.6.3.

Geschreven grondrecht in het Handvest

Voor sancties is het kenbaarmakingsbeginsel als onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel neergelegd als grondrecht in artikel 48 van het Handvest. Beperkingen dienen ingevolge artikel 52 van het Handvest bij wet te zijn gesteld. Voor sancties is artikel 10 van de IW 1990 niet van toepassing (artikel 10 van de IW 1990 ziet alleen op belastingaanslagen). Een analoge toepassing van artikel 10 van de IW 1990 is dus in strijd met het kenbaarmakingsbeginsel, maar zal voor Nederlandse fiscale vergrijpboeten niet aan de orde zijn, omdat daarvoor de zware procedure geldt.

Rechtsregel in het DWU

In het DWU is het kenbaarmakingsbeginsel neergelegd als rechtsregel. Alle beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel zijn ook in het DWU neergelegd. Het DWU regelt echter dat in overige gevallen het kenbaarmakingsbeginsel kan worden beperkt. In paragraaf 6.8.6 heb ik aangegeven dat een mogelijke verklaring daarvoor kan zijn dat de Uniewetgever die bij een Unierechtelijke rechtsregel als enige over het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel in douanezaken gaat de weg vrij heeft willen maken voor de lidstaten om het kenbaarmakingsbeginsel ook via nationale regelgeving te kunnen beperken. Daarvoor geldt mijns inziens nog wel de eis dat een dergelijke nationale beperking bij wet moet zijn gesteld. De beperkingen van artikel 10, eerste lid, van de IW 1990 kunnen in douanezaken niet overeenkomstig worden toegepast.

8.6 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan de schending worden verbonden?

In de vijfde en laatste stap van het stappenplan worden de mogelijke gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel onderzocht. In hoofdstuk 7 is stilgestaan bij de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel vanuit Unierechtelijk perspectief. In beginsel kennen de lidstaten procedurele autonomie ten aanzien van de gevolgen van een schending, nu deze gevolgen niet door het Unierecht worden geregeld (paragraaf 7.1). Deze procedurele autonomie wordt enerzijds beperkt door de eisen van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid en anderzijds doordat het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een vernietiging van een bezwarend besluit pas aan de orde is als wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium (paragrafen 7.2 en 7.3). In dit hoofdstuk wordt onderzocht welke gevolgen binnen voormelde kaders mogelijk zijn in Nederlandse fiscale procedures waarbij het kenbaarmakingsbeginsel is geschonden. Daarbij zal eerst worden ingegaan op de mogelijkheid van vernietiging van het bezwarende besluit (paragraaf 8.6.1). Vervolgens wordt onderzocht of andere rechtsgevolgen mogelijk zijn bij een schending van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 8.6.2).

8.6.1 Vernietiging van het bezwarende besluit

Het Hof van Justitie heeft in zaken waarbij een schending van het kenbaarmakingsbeginsel is geconstateerd, geoordeeld dat vernietiging pas mogelijk is indien wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. In 2020 heeft het Hof van Justitie dit restrictiever geformuleerd en overwogen dat het kenbaarmakingsbeginsel aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer een belastingplichtige geen toegang krijgt tot de informatie in zijn administratief dossier waarop het bezwarende besluit is gebaseerd en de rechter vaststelt dat deze procedure

zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben, dit beginsel *ver-eist* dat in dit geval het besluit nietig *wordt* verklaard.²⁰⁷ Hiermee lijken de lidstaten bij voldoening aan het ‘andere afloop’-criterium niet meer de vrijheid te hebben een ander gevolg te verbinden dan vernietiging van het bezwarende besluit. De jurisprudentie van het Hof van Justitie, waarbij na een schending van het kenbaarmakingsbeginsel tot vernietiging van het bezwarende besluit wordt gekomen, ziet wel steeds op zaken waarin het kenbaarmakingsbeginsel geheel is geschonden of waarin het deelaspect inzage in de stukken geheel is geschonden. De uitspraken betreffen geen schendingen die zien op slechts een deel van het bezwarende besluit of op gedeeltelijke schendingen van een van de deelaspecten. Ruimte bestaat voor andere rechtsgevolgen dan vernietiging in zaken waar het kenbaarmakingsbeginsel deels is geschonden (paragrafen 5.2 en 7.2).

Onder verwijzing naar de jurisprudentie van het Hof van Justitie gaat ook de Hoge Raad ervan uit dat de vernietiging van een bezwarend besluit alleen aan de orde is als wordt voldaan aan het ‘andere afloop’-criterium.²⁰⁸ De Hoge Raad overweegt daartoe dat een schending van het verdedigingsbeginsel leidt tot vernietiging van het besluit als het besluitvormings-proces zonder schending een andere afloop zou kunnen hebben gehad. De formulering van de Hoge Raad laat geen ruimte voor andere rechtsgevolgen dan een vernietiging als aan het ‘andere afloop’-criterium wordt voldaan. Op dit punt lijkt de Hoge Raad strenger dan het Hof van Justitie. Onduidelijk is of deze lijn van de Hoge Raad een bewuste keuze is, omdat in de zaken waarin het kenbaarmakingsbeginsel werd geschonden niet aan de Hoge Raad is voorgelegd of een ander rechtsgevolg mogelijk was indien wel aan het ‘andere afloop’-criterium werd voldaan. Daarnaast kan wellicht een verklaring voor de wijze van formuleren van de Hoge Raad worden gevonden in de zaak *Kamino*. In dit arrest overweegt het Hof van Justitie dat schending van de rechten van de verdediging, in het bijzonder het recht om te worden gehoord, naar Unierecht, *pas leidt* tot nietigverklaring van het na afloop van de betrokken administratieve procedure genomen besluit, indien deze procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop had kunnen hebben.²⁰⁹ Echter in andere zaken, zoals *Frankrijk/Commissie*, overweegt het Hof van Justitie dat in die situatie dit tot een vernietiging *kan* leiden (paragraaf 7.2).²¹⁰ Partieel vernietigen van een bezwarend besluit lijkt daarbij in de jurisprudentie van de Nederlandse rechters niet (of nauwelijks) in beeld.²¹¹ De Hoge Raad lijkt wel een aanwijzing te hebben gegeven dat een partiële vernietiging mogelijk moet zijn.²¹²

Als wel moet worden uitgegaan van deze strengere lijn van de Hoge Raad is deze strengere lijn – mede in het licht van de procedurele autonomie van de lidstaten – mijns inziens

207 HvJ 4 juni 2020, zaak C-430/19, (SC C.F.), punt 37.

208 HR 16 september 2016, nr. 15/01894, *NTFR* 2016/2382, *BNB* 2016/208, r.o. 4.2; Zie ook: HR 26 juni 2015, nr. 10/02774, *NTFR* 2015/1928, *BNB* 2015/186, r.o. 2.3.2, HR 10 juli 2015, nr. 14/04046, *NTFR* 2015/2115; HR 14 augustus 2015, nr. 13/01940, *NTFR* 2015/2450, *BNB* 2015/207, r.o. 2.7.3.

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

210 HR 14 februari 1990, zaak C-301/87, (*Frankrijk/Commissie*), punt 31.

211 De enige uitspraak waarin besproken wordt dat de mogelijkheid bestaat een besluit partieel te vernietigen is: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 24 januari 2018, nr. BRE 16/3635, *ECLI:NL:RBZWB:2018:429*, r.o. 4.16.

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

niet in strijd met het Unierecht. Daarbij moet worden gezien of deze lijn het gelijkwaardigheids- en het doeltreffendheidsbeginsel in acht neemt. De procesregeling mag – kort gezegd – niet *ongunstiger* zijn dan die van soortgelijke Nederlandse regelingen. Nu een vernietiging voor de belanghebbende het meest gunstige resultaat biedt, wordt met deze strenge lijn voldaan aan het gelijkwaardigheids- en doeltreffendheidsbeginsel. Indien dit echter inhoudt dat een partiële vernietiging niet mogelijk is, ongeacht de exacte reikwijdte van de schending, dan lijkt mij dat niet juist. Als het Unierecht slechts ziet op een deel van het bezwarende besluit, kan een schending niet leiden tot een vernietiging van het gehele besluit. Een kleine schending ten aanzien van een deel van het bezwarende besluit zou mijns inziens niet tot een volledige vernietiging van het bezwarende besluit moeten leiden en daarmee in een aantal gevallen tot het niet behoeven betalen van de materiële belastingschuld. De gevolgen van de schending zijn mijns inziens dan niet proportioneel met de benadeling door de schending. Als deze lijn ook de mogelijkheid in zich heeft van partieel vernietigen van het bezwarende besluit kan ik mij wel vinden in deze lijn. Wel merk ik op dat voor sommige situaties een andere oplossing wellicht de voorkeur verdient (paragraaf 8.6.2).

Hoge Raad en het niet tijdig overleggen van stukken

In paragraaf 7.4 is besproken dat het Hof van Justitie een specifieke invulling geeft aan het ‘andere afloop’-criterium bij een schending van het recht op (inzage in) de stukken. Hierbij maakt het een onderscheid tussen belastende en ontlastende stukken. De Hoge Raad heeft ook een aantal keer geoordeeld over het ‘andere afloop’-criterium bij schending van het recht op (inzage in) de stukken.²¹³ Of de stukken belastend of ontlastend waren, wordt niet altijd duidelijk. Van sommige stukken was dat wellicht ook niet bekend.

In een van die zaken stond de preferentiële oorsprong van een zending fietsen ter discussie.²¹⁴ Voordat de inspecteur tot navordering is overgegaan, heeft de inspecteur de belanghebbende, onder overlegging van een OLAF-onderzoeksrapport, behoudens enkele annexen, op de hoogte gesteld van het voornemen tot navordering. De belanghebbende verzocht overlegging van de annexen, maar de belastingdienst heeft de annexen niet aan de belanghebbende verstrekt, ook niet ter inzage. Aangezien het rapport integraal een op de zaak betrekking hebbend stuk betreft, zijn ook de annexen op de zaak betrekking hebbende stukken. Zonder kennisname van de annexen kan geen oordeel worden gegeven over de relevantie van de annexen. Het niet overleggen daarvan of ter inzage aanbieden leverde een schending op van het kenbaarmakingsbeginsel, specifiek van het Unierechtelijke recht op (inzage in) de stukken. Vervolgens moest worden gezien welke rechtsgevolgen aan deze schending diende te worden verbonden. De Hoge Raad overweegt als volgt:

“(…), heeft het Hof aan deze schending (...) geen gevolgen verbonden voor de onderhavige uitnodigingen tot betaling, omdat belanghebbende naar 's Hof's oordeel niet aannemelijk heeft gemaakt dat de procedure zonder de schending een andere afloop had kunnen hebben. Daarbij achtte het Hof van belang dat belanghebbende onvoldoende heeft geconcretiseerd wat

²¹³ Zie bijvoorbeeld: HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753, *BNB* 2016/85, r.o. 2.2.2 en 2.3.2.

²¹⁴ HR 19 februari 2016, nr. 14/06588, *NTFR* 2016/753, *BNB* 2016/85.

zij nader had willen onderzoeken indien zij de annexen eerder tot haar beschikking had gehad, en waarom zij dat onderzoek zonder de niet verstrekte informatie niet heeft kunnen uitvoeren. (...)

In 's Hofs (...) oordelen ligt besloten het oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat wanneer zij tijdens de bezwaarfase wel (volledig) inzage zou hebben gehad in de annexen, zij een inbreng had kunnen leveren (waaronder een inbreng over de rol van de autoriteiten van Maleisië) die voor het vaststellen van de uitspraak op bezwaar van belang was en tot een andere uitspraak op bezwaar zou hebben kunnen leiden dan de uitspraak op bezwaar die de Inspecteur heeft gedaan. Dat oordeel is – mede in het licht van de bevindingen van het door OLAF opgemaakte onderzoeksrapport zoals dat door de Inspecteur aan het Hof is overgelegd – niet onbegrijpelijk.”

In dit arrest is zichtbaar dat de Hoge Raad het ‘andere afloop’-criterium invult voor de situatie dat bepaalde stukken niet tijdig zijn overgelegd, maar ook dat de Hoge Raad niet hetzelfde criterium hanteert als het Hof van Justitie. De Hoge Raad kijkt of de belanghebbende op basis van de stukken nog een relevante inbreng had kunnen hebben, terwijl mijns inziens, op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie de vraag had dienen te worden beantwoord of de zaak als de niet overgelegde delen van de stukken zouden worden weggedacht een andere afloop zou kunnen hebben gehad (belastend bewijs) of bruikbaar zouden zijn geweest voor het verweer (ontlastend bewijs).

Of het door de Hoge Raad gehanteerde criterium tot dezelfde uitkomst leidt, is niet uit het arrest af te leiden, maar het is zeker voorstelbaar dat verschillende uitkomsten mogelijk zijn, afhankelijk van de aard van de stukken waartoe de belanghebbende geen toegang heeft gekregen. Stel dat het enige relevante bewijsmiddel (dat een goed uit een ander land komt dan de belanghebbende heeft aangegeven) niet tijdig is overgelegd door de belastingdienst. De belastingdienst legt dit stuk uiteindelijk over in de rechterlijke procedure. Het recht op (inzage in) de stukken is in dat geval geschonden. Uitgaande van de jurisprudentie van het Hof van Justitie, zal de procedure zonder dit stuk zeker een andere afloop geven dan de procedure met dit stuk. Zonder dat stuk is er geen bewijs van de door de belastingdienst gestelde herkomst van het goed. Het door de Hoge Raad aangelegde criterium kan echter een andere uitkomst geven. Als dat enige relevante en belangrijke bewijsstuk de herkomst van het goed op dusdanige wijze aantoont dat daar geen speld tussen is te krijgen, dan kan de belanghebbende geen relevante inbreng geven die tot een andere afloop leidt. De belanghebbende is echter wel daadwerkelijk in de verdediging geschaad als de essentiële bewijsmiddelen pas later worden overgelegd.

Terug naar de zending fietsen. Het heeft mijn voorkeur dat de Hoge Raad preciezer aansluit bij de criteria die het Hof van Justitie aanlegt bij schending van het Unierechtelijke recht op (inzage in) de stukken. Van belang is de aard van de weggelaten stukken, hier de annexen. Die aard wordt door de Hoge Raad niet besproken. Er kan sprake zijn van ontlastend bewijs. Als daarvan sprake zou zijn geweest, de annexen zijn in hoger beroep overgelegd met bepaalde gezwarte passages, zou daar zeker iets van terug te vinden moeten zijn in de procedure. Als sprake is van belastend bewijs, moet dit bewijs worden weggedacht. Dan kan die informatie al uit andere bron bekend zijn. De belanghebbende wordt dan niet in de verdediging geschaad en de procedure zonder dit stuk zal geen mogelijk andere afloop hebben dan de procedure met dit stuk. De informatie kan ook helemaal niet relevant zijn voor het bezwarende besluit, ook dan is de belanghebbende niet in de verdediging geschaad

en leidt een procedure zonder het stuk niet tot een andere afloop dan de procedure met dit stuk. Alleen als sprake is van nieuwe relevante informatie kan een procedure zonder stuk mogelijk een andere afloop hebben dan een procedure met dit stuk. De rechter moet hierin inzicht geven. Daarvoor is wel noodzakelijk dat de rechter over deze stukken beschikt. Als een relevant stuk niet wordt overgelegd, ook niet aan de rechter (onder eventueel een beroep op geheimhouding) zal de rechter mijns inziens ervan uit moeten gaan dat sprake kan zijn van een ontlastend stuk. In de zaak waarbij er twee versies bestonden van 'hetzelfde' OLAF-rapport (tweede versie maakte niet meer melding van het stuk waar de belanghebbende om vroeg) is het in dit licht niet verwonderlijk dat dan een vernietiging van het bezwarende besluit aan de orde is.²¹⁵

Gevolgen van een vernietiging van een bezwarend besluit

Als het tot vernietiging van het bezwarende besluit komt, is het goed te beseffen dat niet elke vernietiging leidt tot het gevolg dat de belanghebbende de belastingschuld definitief niet meer verschuldigd is. In een aantal gevallen is het mogelijk een nieuwe aanslag op te leggen.²¹⁶ De Hoge Raad heeft ook geoordeeld dat als utb's zijn vernietigd wegens een uitsluitend daaraan klevend formeel gebrek, zoals vanwege een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, de aan die utb's ten grondslag liggende boekingen (de douaneschuld) kunnen worden gehandhaafd en dat op basis daarvan opnieuw utb's kunnen worden uitgereikt.²¹⁷ In douanezaken leidt de beroepsfase tot opschorting van termijnen. In die gevallen kan een vernietiging van een aanslag als gevolg van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel, voor de belanghebbende leiden tot ongewenste onnodige herhaling van zetten. Weliswaar is sprake van een schending, maar in de (hoger)beroepsfase zijn waarschijnlijk alsnog alle standpunten uitgewisseld. De vraag is of een belastingplichtige in die situaties gebaat is bij een vernietiging van de utb en het opleggen van een nieuwe gelijklopende utb en een nieuwe procedure. Een herhaling van zetten kost veel tijd en brengt voor de belanghebbende ook extra kosten met zich.

In een aantal gevallen zal het, als gevolg van het tijdsverloop, niet mogelijk zijn een nieuwe aanslag op te leggen. In die situaties zal een belastingplichtige vaak wel zijn gebaat bij een vernietiging, maar dat is niet altijd het geval. Als de belastingplichtige duidelijkheid wil ten aanzien van een specifiek juridisch geschilpunt, welk geschilpunt voor toekomstige aanslagen ook van belang is, is de belastingplichtige niet altijd bij een vernietiging gebaat. Het bedrag van de aanslag wordt uitgespaard, maar kosten zullen worden gemaakt voor een nieuwe procedure en de belanghebbende verkeert langer in onzekerheid. Zulke situaties vergen overleg met de belanghebbende.

²¹⁵ HR 9 september 2016, nr. 15/02022, ECLI:NL:HR:2016:2029, *FutD* 2016-2182 (81 RO); onderliggende arrest: Hof Amsterdam, 26 maart 2015, nr. 12/01146, ECLI:NL:GHAMS:2015:2160, *FutD* 2015-1482.

²¹⁶ Mennes en Wolkers 2015, onder 'Gevolgen van het vernietigen van de aanslag'. Zie ook noot Van Casteren bij HR 2 juni 2017, nr. 16/03921, *BNB* 2017/159, onder 6; Baron 2016, onder 6; Vliet, van, 2009 onder 5.2.4.4 en Slooten, van, 2018, p. 24 en HR 26 juni 2020, nr. 19/03226, *V-N* 2020/31.20, onder 3.5.5.

²¹⁷ HR 11 juli 2014, nr. 13/02765, *NTFR* 2014/2024, *BNB* 2014/232; zie ook toepassing hiervan in Rechtbank Noord-Holland 2 maart 2021, nr. AWB 17/5657, ECLI:NL:RBNHO:2021:1993.

8.6.2 Andere rechtsgevolgen

De lidstaten hebben procedurele autonomie nu het Unierecht de rechtsgevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel niet regelt en de jurisprudentie van het Hof van Justitie andere rechtsgevolgen niet lijkt uit te sluiten als de schending slechts op een deel van het bezwarende besluit ziet. De conclusie kan worden getrokken dat de lidstaten onder omstandigheden andere rechtsgevolgen mogen verbinden aan een schending van het kenbaarmakingsbeginsel dan een (partiële) vernietiging van het bezwarende besluit. Hierbij moet een lidstaat wel het gelijkwaardigheidsbeginsel en het doeltreffendheidsbeginsel in acht nemen (paragraaf 7.1).²¹⁸

Daarvoor is eerst van belang te onderzoeken welke gevolgen nationaal mogelijk zijn bij een schending van de hoorplicht. De mogelijke nationale consequenties van niet op de juiste wijze horen in de bezwaarfase zijn: vernietiging van het primaire besluit, vernietiging van de uitspraak op bezwaar met in stand laten van de rechtsgevolgen, het al dan niet toekennen van een proceskostenvergoeding/schadevergoeding of voorbijgaan aan de gebreken met het al dan niet toekennen van een proceskostenvergoeding of schadevergoeding.²¹⁹

Over de vernietiging van het primaire besluit kan ik kort zijn en verwijzen naar hoofdstuk 7, waarin is onderzocht wanneer een bezwarend besluit kan worden vernietigd bij schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Van belang is daarbij dat moet worden voldaan aan het 'andere afloop'-criterium. Partiële vernietiging van een besluit behoort daarbij tot de mogelijkheden.

In een aantal gevallen zal het vernietigen van het primaire besluit een belanghebbende niet helpen. Hiervan is bijvoorbeeld sprake bij besluiten op aanvraag, zoals een aanvraag voor een vergunning wanneer slechts een voorwaarde van de afgegeven vergunning ter discussie staat. Met een vernietiging is de belanghebbende de hele vergunning kwijt.²²⁰ Er gaat van een vernietiging ook geen enkel signaal uit naar het bestuursorgaan. Alsdan kan partieel vernietigen nog aan de orde zijn of het passeren van het gebrek al dan niet met toekenning van een proceskostenvergoeding/schadevergoeding.

Als het kenbaarmakingsbeginsel slechts ten aanzien van een ondergeschikt/gering punt is geschonden, wordt niet voldaan aan het 'andere afloop'-criterium en is vernietiging niet mogelijk. Het passeren van het gebrek met toekenning van een proceskostenvergoeding/schadevergoeding kan dan passend zijn. Een variant daarop is het vernietigen van het besluit met in stand lating van de rechtsgevolgen zonder toekenning van proceskosten/schadevergoeding. Als de schending van het kenbaarmakingsbeginsel veelomvattend is en wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium, maar een vernietiging de belanghebbende

218 Richardson 2017, onder 3.4: "National law governs the conditions under which observance of the rights of the defence is to be ensured and the consequences of the infringement of those rights, provided that the rules adopted to that effect are the same as those to which individuals in comparable situations under national law are subject and that they do not make it impossible in practice or excessively difficult to exercise the rights of the defence conferred by the EU legal order."

219 Zie de noot van Marseille en Wever bij Cbb 15 mei 2018, AB 2019/48, ECLI:NL:CBB:2018:279.

220 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (Transocean Marine Paint Association).

niet kan baten, dan is een vergoeding van de forfaitaire of werkelijke proceskosten wellicht aan de orde. Ook een schadevergoeding kan dan in beeld komen. Voor bezwaren tegen de voldoening of afdracht op aangifte speelt het kenbaarmakingsbeginsel in de bezwaarfase. Voor deze zaken kan terugwijzen naar de bezwaarfase een oplossing bieden voor een geconstateerde schending. De schending kan dan ongedaan worden gemaakt. Als een belanghebbende terugwijzing afwijst, dan geeft een belanghebbende daarmee zijn recht een standpunt kenbaar te mogen maken op.²²¹ Als dit voor de belanghebbende duidelijk is, kan de belanghebbende zich daarna niet meer met vrucht beroepen op schending van het kenbaarmakingsbeginsel.

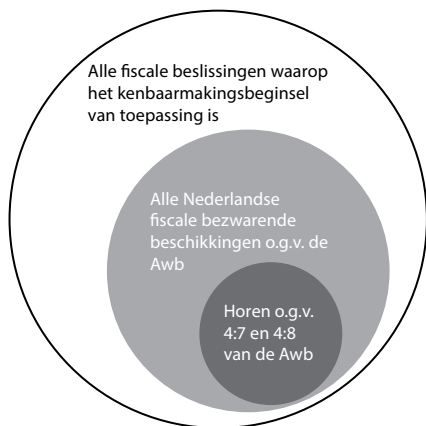
8.7 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is eerst voor het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht weergegeven op welke wijze een persoon een standpunt kenbaar kan maken. Vervolgens is de eerste stap van het stappenplan onderzocht, namelijk wanneer bij Nederlandse fiscale zaken het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Hierbij is inzichtelijk geworden dat in hoofdlijnen duidelijkheid bestaat wanneer dat het geval is, maar dat ook een grijs gebied bestaat. Er zijn voorgenomen besluiten waarbij het niet zo duidelijk is of het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Daar komt bij dat het ten uitvoer brengen van het Unierecht op slechts een deel van het voorgenomen besluit kan zien. De feiten en omstandigheden die daarvoor relevant zijn, zijn niet altijd zonder contact met de belanghebbende te achterhalen. Het kan daardoor pas later in een procedure duidelijk worden dat het Unierecht ten uitvoer wordt gebracht. Als dit later is dan de fase van het voornemen, is de toepassing van het kenbaarmakingsbeginsel in de voorfase niet meer mogelijk. Dit terwijl dan duidelijk is dat het kenbaarmakingsbeginsel wel toegepast had moeten worden. Ten aanzien van beschikkingen aansprakelijkstelling is duidelijk geworden dat ten aanzien van die voorgenomen beschikkingen het kenbaarmakingsbeginsel slechts op een deel van het besluit van toepassing kan zijn. Een gevolg hiervan kan zijn dat op één voorgenomen bezwarend besluit verschillende regimes voor het horen worden toegepast. Mijns inziens is dat niet wenselijk.

Daarna zijn de subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte onderzocht van het recht een standpunt kenbaar te maken in het Nederlandse bestuursrecht. Hierbij is zichtbaar geworden dat het kenbaarmakingsbeginsel een veel ruimere toepassing kent, door een ruimer besluitenbegrip dan het Nederlandse bestuursrecht kent. Daar komt bij dat waar het

221 HR 25 november 2016, nr. 15/02183, *NTFR* 2016/2989, *BNB* 2017/46, r.o. 2.3.5.

kenbaarmakingsbeginsel het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase regelt voor alle besluiten de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb een beperktere reikwijdte kennen:



Figuur 25

Bij het onderzoek naar de derde stap van het stappenplan of de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar heeft kunnen maken, zijn de vier onderdelen van het kenbaarmakingsbeginsel in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht onderzocht. Uit dit onderzoek blijkt dat het recht op informatie voor de voorfase alleen is geregeld voor zover hierin een motiveringsvereiste is neergelegd. Het recht op (inzage in) de stukken is alleen geregeld voor de bezwaarfase. Hierbij is dit recht gekoppeld aan het hoorgesprek. Als een belastingplichtige niet wil worden gehoord, verspeelt deze belastingplichtige ook nationaal het recht op (inzage in) de stukken. Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging wordt ingelezen in de artikelen 4:7 tot en met 4:9 van de Awb. Het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase is in de artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb neergelegd. Voor vergrijpboeten is een aparte zware procedure die alle vier de onderdelen van het kenbaarmakingsbeginsel omvat. Voor beschikkingen bestuurdersaansprakelijkheid is voor een aantal rechtsgebieden het recht een standpunt kenbaar te maken in de voorfase geregeld. Hierbij is het recht op (inzage in) de stukken niet geregeld.

Het onderzoek laat vervolgens zien dat bij de analyse van de vierde stap van het stappenplan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht ook beperking kent van het recht te worden gehoord. De individuele beperkingen, zoals neergelegd in de artikelen 4:8 en 4:11 van de Awb zijn, indien aan de voorwaarden van de beperkingen wordt voldaan, aan te merken als gerechtvaardigde beperkingen. De categorale beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb voor voorgenomen financiële besluiten is te algemeen en sluit in beginsel alle fiscale besluiten uit. Deze beperking kan daardoor niet worden gezien als een gerechtvaardigde beperking van het kenbaarmakingsbeginsel. Categorale beperkingen zijn onder omstandigheden mogelijk, maar artikel 4:12, eerste lid, van de Awb omvat een te grote hoeveelheid zaken en compenseert ook niet. De beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb vertoont weinig tot geen overeenkomsten met de vier categorale

beperkingen die wel mogelijk zijn. De beperking van het recht op (inzage in) de stukken, zoals neergelegd in artikel 8:29 van de Awb, is in overeenstemming met de eisen die het kenbaarmakingsbeginsel stelt aan beperking van het recht op (inzage in) de stukken. Bij het geheim houden van stukken door een bestuursorgaan kunnen problemen ontstaan, omdat op het moment dat getoetst wordt of deze geheimhouding gerechtvaardigd is en een eventuele schending wordt geconstateerd, de schending in de meeste gevallen niet meer ongedaan kan worden gemaakt.

Het onderzoek van de vijfde stap van het stappenplan laat zien dat naast het gevolg van (partiële) vernietiging van het bezwarende besluit lidstaten aan een schending van het kenbaarmakingsbeginsel andere rechtsgevolgen kunnen verbinden dan de vernietiging van een bezwarend besluit. Hierbij kan in bepaalde gevallen worden gedacht aan het terugwijzen naar de bezwaarfase, of aan het toekennen van een schadevergoeding of (integrale) proceskosten.