

Anneke Els Keulemans

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel

 Wolters Kluwer

Deventer – 2021

VOORWOORD

In 2011 kwam ik tijdens een stage bij de Hoge Raad in aanraking met een zaak waarin het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel centraal stond. In deze zaak stond niet het horen als onderdeel van dit beginsel centraal, maar het recht op stukken en de beperking ervan. Tijdens deze stage is hierover zeer levendig gediscussieerd en werden veel vragen opgeworpen. Na deze stage heeft dit onderwerp mij niet meer losgelaten. Dagelijks werd en word ik geconfronteerd met het belang dat belastingplichtigen hebben bij een goede en zorgvuldige procedure. Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, meer specifiek het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt, leek mij daarom een mooi onderwerp om mij in te verdiepen.

Nadat ik mijn onderwerp in beeld had en de onderzoeksvraag had geformuleerd, was het tijd mijn pad uit te stippelen. De richting van het onderzoek werd steeds duidelijker, de materie steeds helderder, inzichten werden gevonden en ook de juiste weg. Het Unierechtelijk denken blijf ik bij mij dragen en het onderzoek bleek een leerzame periode. Ik ben blij dat ik die heb mogen meemaken. Er waren zowel moeilijke als aangename en inspirerende momenten.

Dat dit boek tot stand is gekomen, is mede te danken aan mijn promotoren Koos Boer en Allard Lubbers. Ik wil hen bedanken voor de wijze waarop zij mij hebben begeleid. Een bijzonder woord van dank voor Jaap van den Berge. Met zijn enorme kennis heeft hij de discussie op interessante paden gebracht. Ook wil ik langs deze weg de leden van de beoordelingscommissie, prof. mr. dr. M.E. van Hilten, prof. dr. R.N.G. van der Paardt, dr. mr. L.J.A. Pieterse en prof. dr. H. Vording, bedanken voor hun waardevolle feedback.

Mijn dank gaat uit naar mijn familie, vrienden en collegae. Zij hebben allemaal op eigen wijze een bijdrage geleverd aan de totstandkoming van dit proefschrift. Tijdens het schrijven van dit proefschrift waren zij altijd belangstellend en zij konden mij steeds motiveren om verder te gaan. Daarbij kon ik elke keer weer op de onvoorwaardelijke steun van mijn ouders rekenen.

In het bijzonder wil ik mijn paranimfen bedanken: mijn vader, die altijd bedachtzaam de vinger op de zere plek in het proces wist te leggen en mij kon motiveren tot meer en Sietske Salentijn, die een onmisbare emotionele steun in mijn leven is.

Het manuscript is afgesloten op 1 juli 2021. Met ontwikkelingen van na die datum kon derhalve geen rekening worden gehouden

Arnhem, 10 augustus 2021

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van afkortingen / XIII

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Aanleiding onderzoek / 1
- 1.2 Een eerste verkenning van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel / 7
- 1.3 Doelstelling van het onderzoek en de onderzoeksvraag / 13
- 1.4 Afbakening van het onderzoek en de onderzoeksmethode / 15
- 1.5 Opbouw van het onderzoek / 16

HOOFDSTUK 2

Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht / 19

- 2.1 Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht / 20
 - 2.1.1 Heffing bij wege van aanslag / 21
 - 2.1.2 Heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte / 22
 - 2.1.3 Fiscale beslissingen op aanvraag / 23
 - 2.1.4 Fiscale bestuurlijke sancties / 24
 - 2.1.5 De Nederlandse procedure van bezwaar en beroep / 26
- 2.2 Aspecten van het douanerecht / 27
 - 2.2.1 Ambtshalve beschikkingen / 29
 - 2.2.2 Beschikkingen op verzoek/op aanvraag / 30
 - 2.2.3 Bestuurlijke sancties in het douanerecht / 31
 - 2.2.4 Het instellen van beroep in het douanerecht / 33
- 2.3 Samenvatting en conclusie / 36

HOOFDSTUK 3

Unierechtelijke beginselen / 41

- 3.1 De erkenning van grondbeginselen binnen de Europese Unie / 42
- 3.2 Het rechtskarakter van algemene rechtsbeginselen en hun plek in het rechtssysteem / 46
- 3.3 Het relatieve karakter van rechtsbeginselen / 47
- 3.4 Uitgangspunten bij het gebruik van beginselen / 50

- 3.5 Kritiek op het gebruik van rechtsbeginselen / 52
- 3.6 Functies van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel / 53
- 3.7 Rechten, beginselen en algemene beginselen binnen het Unierecht / 57
- 3.8 Samenvatting en conclusie / 60

HOOFDSTUK 4

De doorwerking van Unierechtelijke beginselen in het nationale recht / 63

- 4.1 De doorwerking van Unierechtelijke beginselen in het algemeen / 63
- 4.2 De *Wachauf*-lijn / 65
- 4.3 De *ERT*-lijn / 70
- 4.4 Derde lijn / 71
- 4.5 Alles binnen één lidstaat / 72
- 4.6 De *Annibaldi*-ondergrens / 74
- 4.7 Alles komt samen in *Åkerberg Fransson* / 75
- 4.8 Artikel 51 van het Handvest / 77
- 4.9 Samenvatting en conclusie / 80

HOOFDSTUK 5

Het kenbaarmakingsbeginsel / 83

- 5.1 Subjectieve reikwijdte / 84
- 5.2 Objectieve reikwijdte / 85
- 5.3 Temporele reikwijdte / 92
 - 5.3.1 Aanvangspunt / 92
 - 5.3.2 Eindpunt / 93
- 5.4 De inhoud van het kenbaarmakingsbeginsel / 95
 - 5.4.1 Het recht op informatie / 96
 - 5.4.2 Het recht op (inzage in) de stukken / 98
 - 5.4.3 Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging / 101
 - 5.4.4 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren / 103
- 5.5 De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel / 104
 - 5.5.1 De codificatie in het Handvest / 104
 - 5.5.1.a Artikel 41 van het Handvest / 105
 - 5.5.1.b Artikel 47 van het Handvest / 109
 - 5.5.1.c Artikel 48 van het Handvest / 109
 - 5.5.2 Het Handvest en het EVRM / 110
 - 5.5.3 De codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU / 110
 - 5.5.4 De gevolgen van de codificatie in het Handvest en het DWU / 111
- 5.6 Samenvatting en conclusie / 115

HOOFDSTUK 6

Het beperken van beginselen / 119

- 6.1 Inleiding / 120
- 6.2 Bij wet gesteld / 123
- 6.3 Eerbiediging van de wezenlijke inhoud / 124
- 6.4 Algemeen belang / 125
- 6.5 Het evenredigheidsbeginsel / 128
 - 6.5.1 Geschiktheid / 128
 - 6.5.2 Noodzakelijkheid / 129
 - 6.5.3 Het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* / 131
 - 6.5.3.a Het vereiste van evenredigheid *stricto sensu* en de theorie van Alexy: de 'Law of Balancing' / 132
 - 6.5.3.a.1 Analyse van de jurisprudentie Hof van Justitie / 137
 - 6.5.3.a.2 Rode draden / 144
- 6.6 Relevante omstandigheden / 150
 - 6.6.1 Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op gewicht a / 151
 - 6.6.1.a De aard van het rechtsgebied / 152
 - 6.6.1.b Sancties en andere fiscaal juridisch zware gevolgen van een beslissing / 154
 - 6.6.1.c Uitvoeringskosten van het kenbaarmakingsbeginsel / 155
 - 6.6.2 Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op gewicht b / 156
 - 6.6.2.a Staatsveiligheid en volksgezondheid / 157
 - 6.6.2.b Bestrijding van fraude en misbruik / 157
 - 6.6.2.c Spoedeisendheid / 158
 - 6.6.2.d Administratieve efficiëntie / 159
 - 6.6.2.e De duur van de beperkende maatregel / 160
 - 6.6.2.f De efficiëntie van de beperkende maatregel / 161
 - 6.6.2.g De reikwijdte van de beperkende maatregel / 161
 - 6.6.2.h De kosten van de beperkende maatregel voor een derde / 166
 - 6.6.3 Relevante omstandigheden afgeleid uit de codificatie van beperkingen in het DWU / 166
 - 6.6.3.a Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder a, van het DWU / 167
 - 6.6.3.b Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder b, van het DWU / 168
 - 6.6.3.c Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder c, van het DWU / 169
 - 6.6.3.d Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder d, van het DWU / 169
 - 6.6.3.e Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder e, van het DWU / 170
 - 6.6.3.f Artikel 22, zesde lid, tweede alinea, aanhef en onder f, van het DWU / 170
 - 6.6.4 De omstandighedencatalogus van het kenbaarmakingsbeginsel / 171
- 6.7 Samenvatting en conclusie / 175

HOOFDSTUK 7

Gevolgen van een schending / 179

- 7.1 Procedurele autonomie / 180
- 7.2 Partieel vernietigen van een materieel bezwarend besluit / 181
- 7.3 Het 'andere afloop'-criterium / 183
 - 7.3.1 De bewijslast dat wordt voldaan aan het 'andere afloop'-criterium / 184
 - 7.3.2 Invulling van het 'andere afloop'-criterium aan de hand van de specifieke omstandigheden van het geval / 185
 - 7.3.3 Een andere afloop moet niet kunnen worden uitgesloten / 185
 - 7.3.3.a Juridische stellingen die hout snijden / 188
 - 7.3.3.b Tenietgaan van bewijsmogelijkheden / 188
 - 7.3.3.c Discussie over de feiten en/of de interpretatie daarvan / 188
 - 7.3.3.d Andere aanwijzingen voor een andere afloop / 189
- 7.4 Het 'andere afloop'-criterium en het recht op (inzage in) de stukken / 191
- 7.5 Samenvatting en conclusie / 193

HOOFDSTUK 8

Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht / 197

- 8.1 Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht / 197
 - 8.1.1 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb en AWR / 198
 - 8.1.2 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten / 202
 - 8.1.3 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering / 202
- 8.2 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht? / 203
 - 8.2.1 De omzetbelasting en de accijnzen / 204
 - 8.2.2 De BPM / 205
 - 8.2.3 De vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting en de loonbelasting / 206
 - 8.2.4 Andere belastingen / 209
 - 8.2.5 Tussenconclusie / 209
 - 8.2.6 Bestuursaansprakelijkheid / 210
- 8.3 Stap 2: Is de belanghebbende adressaat van een bezwarend overheidsbesluit? / 211
 - 8.3.1 De subjectieve reikwijdte / 212
 - 8.3.2 De objectieve reikwijdte / 212
 - 8.3.2.a Besluiten in de zin van de Awb / 212
 - 8.3.2.b Het strafrecht, civiele recht en bestuursrecht / 213
 - 8.3.2.c Aangiftebelastingen, aanslagbelastingen en beslissingen op aanvraag / 213
 - 8.3.2.d De artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb / 216
 - 8.3.2.e Aanmerkelijk geschaad / 218
 - 8.3.3 De temporele reikwijdte / 218
 - 8.3.3.a Aanvang van het hoorrecht / 219
 - 8.3.3.b Einde van het hoorrecht / 219
- 8.4 Stap 3: Heeft de belanghebbende een standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken? / 220

- 8.4.1 Het recht op informatie
- 8.4.2 Het recht op (inzage in) de stukken / 222
- 8.4.3 Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging / 225
- 8.4.4 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken / 226
 - 8.4.4.a Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de voorfase / 226
 - 8.4.4.b Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de bezwaarfase / 227
 - 8.4.4.c Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten / 227
 - 8.4.4.d Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering / 229
- 8.5 Stap 4: Is de beperking gerechtvaardigd? / 230
 - 8.5.1 Beperkingen van het recht op (inzage in) de stukken / 231
 - 8.5.2 Beperkingen van het recht een standpunt kenbaar te mogen maken / 234
 - 8.5.2.a De beperking van artikel 4:8 van de Awb / 235
 - 8.5.2.b De beperkingen van artikel 4:11 van de Awb / 235
 - 8.5.2.c De beperking van artikel 4:12, eerste lid, van de Awb / 238
 - 8.5.2.d Beperkingen in de bezwaarfase / 242
 - 8.5.2.e Beperkingen en invordering / 244
- 8.6 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan de schending worden verbonden? / 246
 - 8.6.1 Vernietiging van het bezwarende besluit / 246
 - 8.6.2 Andere rechtsgevolgen / 251
- 8.7 Samenvatting en conclusie / 252

HOOFDSTUK 9

Beantwoording onderzoeksvraag / 255

- 9.1 Samenvatting van de hoofdstukken 2 tot en met 7 / 255
- 9.2 Beantwoording van het eerste deel van de onderzoeksvraag / 265
 - 9.2.1 De subjectieve, objectieve en temporele reikwijdte van het hoorrecht in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en de reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel / 266
 - 9.2.2 Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het kenbaarmakingsbeginsel / 269
 - 9.2.2.a Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken in de Awb / 270
 - 9.2.2.b Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en vergrijpboeten / 277
 - 9.2.2.c Het recht een standpunt kenbaar te mogen maken en invordering / 277
 - 9.2.3 Conclusie na beantwoording eerste onderzoeksvraag / 278
- 9.3 Beantwoording van het tweede deel van de onderzoeksvraag en aanbevelingen / 279
 - 9.3.1 Stap 1: Wordt het Unierecht ten uitvoer gebracht? / 280
 - 9.3.2 Stap 2: Is sprake van een adressaat van een bezwarend overheidsbesluit? / 281

- 9.3.3 Stap 3: Heeft de belanghebbende zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar kunnen maken? / 281
 - 9.3.3.a Aanbeveling naar aanleiding van de stappen 1, 2 en 3 / 282
 - 9.3.3.b De gevolgen en de uitvoerbaarheid van aanbeveling 1 / 288
- 9.3.4 Stap 4: Is een beperking gerechtvaardigd? / 294
 - 9.3.4.a Individuele beperkingen / 295
 - 9.3.4.b Individuele beperking van het recht op (inzage in) de stukken / 296
 - 9.3.4.c Categorale beperkingen / 297
- 9.3.5 Stap 5: Welke gevolgen kunnen aan een schending worden verbonden? / 299

BIJLAGE 1

Vertaling van de Draft model Rules on EU Administrative Law / 301

Summary / 303

Lijst van aangehaalde literatuur / 315

Jurisprudentie / 331

Trefwoordenregister / 343

Curriculum vitae / 353

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Aanleiding onderzoek

Aanleiding

Tijdens mijn stage in 2011 bij de Hoge Raad moest de Hoge Raad beslissen in de *knoflookbollen*-zaak.¹ In deze zaak lag een vraag voor over het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. In het bijzonder ging het om de vraag welke rechten van verweer een belastingplichtige heeft wanneer de belastingdienst hem confronteert met statistisch bewijs waarvan de onderbouwing bij zowel de belastingplichtige als de belastingdienst niet bekend is. Deze zaak had mijn interesse, enerzijds omdat vanuit mijn werk als rechter rechtsbescherming voor mij altijd op de voorgrond staat en anderzijds, omdat de *knoflookbollen*-zaak een ander geliefd component omvat: statistisch bewijs. De Hoge Raad stelde prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie over het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Het Hof van Justitie was duidelijk: het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is niet geschonden als beide partijen over dezelfde stukken beschikken. Of die stukken voldoende onderbouwing geven van het door de belastingdienst ingenomen standpunt is een bewijskwestie. De waarde van het bewijs kwam daarmee op de voorgrond en werd het geschilpunt tussen partijen. Over de bewijsrechtelijke component heb ik destijds een artikel gepubliceerd.² De zaak bleef mij bezighouden en dan specifiek de vraag welke rechten van verweer een belastingplichtige toekomen. Op fiscaal gebied bestaat onduidelijkheid over de reikwijdte van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, specifiek ten aanzien van *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*.³ Het eerste idee voor dit onderzoek was geboren: rechtsbescherming op het niveau van het Unierecht en de uitwerking daarvan op de Nederlandse fiscale praktijk.

1 Hof Amsterdam 10 mei 2012 nr. 10/00636, *NtFR* 2012/1402; HR van 12 juli 2013, nr. 12/02876, *BNB* 2013/228; HvJ 23 oktober 2014, zaak C-437/13 (Unitrading); Conclusie van A-G van Hilten van 13 mei 2015 in zaak nr. 12/02876, *NtFR* 2015/1857; HR 4 december 2015, nr. 12/02876bis, *NtFR* 2015/3136, *BNB* 2016/65; Hof Amsterdam 30 januari 2018, nr. 15/00859, *ECLI:NL:GHAMS:2018:421* en HR 15 februari 2019, 18/00958, *BNB* 2019/82; Hof Amsterdam 27 oktober 2020, nr. 19/00225, *ECLI:NL:GHAMS:2020:2792*.

2 Keulemans 2015.

3 Brink, van den, e.a. 2017, p. 243: "Ook met betrekking tot het hoorrecht - het kernrecht van het verdedigingsbeginsel - bevat de Awb bepalingen waarvan men zich kan afvragen of deze steeds kunnen worden toegepast in de rechtspraktijk."; Brink, van den en Ouden, van, 2014, p. 88: "In de Nederlandse juridische literatuur is meermalen gesignaleerd dat de hoorregeling zoals die is neergelegd in afdeling 4.1.2 van de Awb waarschijnlijk niet door de Unierechtelijke beugel kan."; zie ook: Jans e.a. 2011, p. 190-191; Widdershoven e.a. 2007, p. 82-83; zie voor een andere opvatting Slooten, van, 2013.

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel had mijn interesse, mede omdat die onduidelijkheid in de praktijk steeds vaker tot problemen leidde.⁴ Kleine schendingen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel hadden soms grote gevolgen (namelijk vernietiging van het gehele bezwarende besluit). Ik zal laten zien dat het *Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* rechtsbescherming biedt, dat dit recht beperkt kan worden en dat het mogelijk is de gevolgen van een inbreuk op dit recht in verhouding te laten zijn met de zwaarte van de geconstateerde schending van dit recht.

Rechtsbescherming is belangrijk

De overheid (het publieke domein) bemoeit zich met de samenleving (het private domein). De overheid is daarbij de samenleving gaan ordenen en verzorgen.⁵ De overheidsbemoeienis op fiscaal terrein ziet enerzijds op de regulerende werking door belastingwetgeving en anderzijds op de controlebevoegdheden van de overheid. Daar waar de overheid ingrijpt in het private domein bestaat de behoefte zich tegen de overheidsbemoeienis te kunnen verdedigen. Met de toename van die overheidsbemoeienis ontstaat ook de behoefte aan meer rechtsbescherming.⁶ Dit heeft de ontwikkeling van de rechtsbescherming van de burger bevorderd. Het belang van rechtsbescherming in belastingzaken is groot, omdat aan de belastingdienst zeer ruime bevoegdheden zijn toegekend.⁷ Met de recente opkomst van 'big data' heeft de overheid nieuwe controle mogelijkheden.⁸ De behoefte aan meer rechtsbescherming is daardoor mijns inziens actueler dan ooit. Rechtsbescherming, zo merkt Feteris op, omvat alleen de procedurele rechtsbescherming en niet de materieelrechtelijke bescherming van de rechtspositie van belastingplichtige via interpretatie van geschreven rechtsregels en via ongeschreven rechtsregels en rechtsbeginselen.⁹ Het gaat hier dus niet om de vraag of een burger al dan niet gelijk heeft, maar alleen over de vraag of een burger zijn gelijk ook kan krijgen, als hij het heeft. In de discussie over rechtsbescherming ligt de nadruk in Nederland veelal op de bezwaarfase en op de gerechtelijke procedure. Ook Nederlandse wet- en regelgeving leggen daarop de nadruk in fiscale zaken.¹⁰ Van Leijenhorst legt de nadruk echter op de rechtsbescherming voordat een geschil voor de rechter komt (inclusief bezwaarfase).¹¹ Daarin past niet alleen de Wet rechtsbescherming belastingplichtigen bij controlehandelingen (controlefase), maar hoort mijns inziens ook de fase voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt, maar daartoe wel voornemens is (de fase van het voornemen). Stevens geeft aan dat rechtsbescherming weliswaar een kerntaak van de rechtelijke macht is (rechterlijke fase), maar dat in *eerste* instantie de wetgever rechtsbescherming serieus behoort mee te wegen (fase van wetgeving) en dat *vervolgens* de uitvoerende macht de rechtsbescherming moet respecteren

4 Brink, van den, e.a., 2017, p. 245-246.

5 Twist, van, 2011, p. 101; Langereis 1986, onder 1.1.

6 Gribnau 2015.

7 Gribnau 2011, onder 3.3.

8 Olsthoorn 2016.

9 Feteris 1995, onder 2.7.

10 Bij het bespreken van het nationale systeem van rechtsbescherming in hoofdstuk 9 wordt dit duidelijk.

11 Verslag door Kamminga 2015, onder punt 4 van hetgeen Van Leijenhorst bij het fiscaal café heeft gezegd.

(voorfase en de bezwaarfase).¹² Stevens plaatst de rechtsbescherming nadrukkelijk in de administratieve fase. De wetgever biedt algemene rechtsbescherming, de uitvoerende macht in de administratieve fase zorgt voor de algemene rechtsbescherming bij het uitvoeren van de wetten en voor de individuele rechtsbescherming bij elke individuele zaak die de uitvoerende macht onder ogen komt, terwijl de rechterlijke macht vooral zorgdraagt voor de individuele rechtsbescherming.

Beginselen kunnen rechtsbescherming bieden

Daar waar de toepassing van de wet in een concreet geval tot onredelijke resultaten leidt en interpretatie van de wet geen oplossing biedt, kunnen algemene beginselen soms een uitkomst bieden op het gebied van rechtsbescherming.¹³ In de twintigste eeuw zijn beginselen een belangrijke rol gaan vervullen in de fiscale rechtsbescherming.¹⁴ Niet alleen de toepassing van de wet, maar ook de wet zelf moet de toetsing aan fundamentele rechtsbeginselen kunnen doorstaan. Ten aanzien van het Unierecht heeft het Hof van Justitie een belangrijke voortrekkersrol vervuld door het erkennen van een scala aan Unierechtelijke beginselen. Deze Unierechtelijke beginselen werken door naar het nationale recht van de lidstaten en kunnen daardoor ook in Nederland een grote rol spelen.¹⁵ Feteris noemt in het kader van de rechtsbescherming specifiek het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.¹⁶ Unierechtelijke beginselen kunnen onder omstandigheden bewerkstelligen dat een in overeenstemming met het Nederlands recht genomen besluit wordt vernietigd.

Al in 1974 heeft het Hof van Justitie *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*, erkend als algemeen beginsel van Unierecht. Het Hof van Justitie verwoordde dit in de zaak *Transocean Marine Paint Association* als volgt:

“Overwegende evenwel dat zowel uit de aard en het doel van de hoorprocedure als uit de artikelen 5, 6 en 7 van verordening nr. 99/63 blijkt, dat genoemde verordening, zelfs buiten de speciale gevallen van de artikelen 2 en 4, een toepassing is van de algemene regel dat de adressaten van overheidsbeslissingen, die aanmerkelijk in hun belangen worden getroffen, in staat moeten worden gesteld hun standpunt genoegzaam kenbaar te maken;

Dat deze regel meebrengt dat de ondernemingen tijdig duidelijk op de hoogte worden gesteld van de wezenlijke inhoud der voorwaarden die de commissie voornemens is aan de ontheffing te verbinden, en dat zij gelegenheid hebben hun opmerkingen te harer kennis te brengen;

Dat zulks in het bijzonder het geval is wanneer het, zoals in casu, om voorwaarden gaat waarbij niet te verwaarlozen en veel omvattende verplichtingen worden opgelegd;”

12 Stevens 2018, onder 1.

13 Feteris 2017, onder 2.4.2.

14 Gribnau 2013, onder 2.2.

15 HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 35.

16 Feteris 2017, onder 2.4.2.

Aan geciteerd oordeel van het Hof van Justitie lag een rechtsvergelijkend onderzoek ten grondslag.¹⁷ Op het moment van erkenning van dit recht kenden nagenoeg alle lidstaten een dergelijk 'hoorrecht' vóór het opleggen van een bezwarend besluit.¹⁸ Alleen Nederland en Italië beschikten op dat moment niet over een dergelijk recht. Alhoewel dit 'hoorrecht' per lidstaat verschilde en twee lidstaten het beginsel helemaal niet kenden, kwam A-G Warner op basis van de constitutionele tradities van de lidstaten tot de conclusie dat een lidstaat *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*, dient te eerbiedigen. Het Hof van Justitie deelde deze visie.¹⁹ In Nederland leidde dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel een slapend bestaan met uitzonderingen op het terrein van het mededingingsrecht. Ook het *Sopropé*-arrest van 18 december 2008 van het Hof van Justitie schudde Nederland in eerste instantie niet wakker.²⁰ Dit terwijl het Hof van Justitie in het *Sopropé*-arrest ten aanzien van een bezwarend *fiscaal* besluit oordeelt dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging een algemeen beginsel van Gemeenschapsrecht vormt dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaald persoon vast te stellen. Vervolgens overweegt het Hof van Justitie dat dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, de gelegenheid moeten krijgen hun standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie het besluit wil baseren (ook wel genoemd: de punten van bezwaar). De adressaten dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken. De overwegingen van het Hof van Justitie in het *Sopropé*-arrest wijken nauwelijks af van de overwegingen die het Hof van Justitie in 1974 heeft gebruikt in het *Transocean Marine Paint Association*-arrest. Echter, eerst nadat rechtbank Haarlem (nu: rechtbank Noord-Holland) het *Sopropé*-arrest in 2009 toepaste, kwam *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* in Nederland in fiscale zaken in beeld.²¹

Het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent geen equivalent van *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*.²² De Awb bevat wel bepaalde onderdelen die ook onderdelen zijn van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht legt de nadruk op een hoorrecht in de bezwaarfase, hetgeen tot problemen kan leiden in zaken waarin het Unierecht doorwerkt.²³ Verschillende auteurs noemen daarbij als

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

18 Conclusie A-G Warner van 19 september 1974, in de zaak 17/74, (*Transocean Marine Paint Association*): De conclusie laat zien dat dat hoorrecht per lidstaat wel enigszins verschilde.

19 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (*Transocean Marine Paint Association*), punt 15.

20 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (*Sopropé*).

21 Rechtbank Haarlem 12 maart 2009, nrs. AWB 07/6680 en 07/6681, ECLI:NL:RBHAA:2009:BH9755; Rechtbank Haarlem 3 april 2009, nr. AWB 08/1021, ECLI:NL:RBHAA:2009:BI9735.

22 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 88.

23 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 76.

problematisch het moment waarop een standpunt naar voren kan worden gebracht.²⁴ Geconstateerde verschillen tussen *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht hebben slechts zeer beperkt tot wijziging van Nederlandse wet- en regelgeving geleid. Pas in 2016 is in de Leidraad Invordering 2008 naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad dit Unierechtelijke recht vastgelegd voor bepaalde zaken over bestuurdersaansprakelijkheid.²⁵

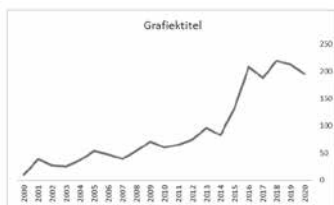
Als op het niveau van het Unierecht andere keuzes worden gemaakt dan in Nederland zijn genomen en Nederland zich niet aan het Unierecht aanpast, bestaan er verschillen tussen het Nederlandse recht en het Unierecht. Dergelijke verschillen kunnen (ongewenste) gevolgen hebben, zoals de vernietiging van fiscale besluiten waardoor een belastingplichtige de materieel verschuldigde belasting niet hoeft te voldoen.²⁶ Het is daarom van belang dat een bewustwording plaatsvindt van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Temeer nu belanghebbenden in toenemende mate in nationale procedures een beroep doen op het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.²⁷ Na het *Sopropé*-arrest blijkt – gelet op het aantal publicaties over het onderwerp en het aantal zaken waarbij dit speelt voor de rechter – in Nederland behoefte te bestaan aan meer duidelijkheid over *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*.²⁸ Er bestaat behoefte aan duidelijkheid over de materiële inhoud van het beginsel, de interactie van dit beginsel met de algemene belangen van de lidstaten (zoals

24 Zie bijvoorbeeld: Maagdenberg, van den en Meijerman 2018, Pelinck 2016A, Pelinck 2016B, Fortuin 2016A, Fortuin 2016B en Lammers 2012.

25 Artikel 49.2a van de Leidraad Invordering 2008.

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

27 Bekeken is in de database Legal Intelligence hoeveel hits de zoekterm 'verdedigingsbeginsel' en 'belastingrecht' oplevert voor belastingrecht en beperkt tot rechtspraak. Uit de dip in 2020 (212 hits) kan geen structurele daling worden geconcludeerd. Het aantal hits bij sluiting van dit onderzoek op 1 juli 2021 voor het jaar 2021 was al 183. Er lijkt de laatste jaren wel sprake van een afvlakking van de grafiek.



Mezouar en Gomes Vale Viga 2021: Zij geven aan dat de Hoge Raad blijkens een zoekopdracht op rechtspraak.nl vanaf 2013 27 arresten heeft gewezen over het verdedigingsbeginsel.

28 Conclusie A-G Ettema van 4 juni 2019, nrs. 18/01694, 18/01696 en 18/03982, ECLI:NL:PHR:2019:780, onder 2.4: “Sinds *Sopropé* heeft alleen al de Hoge Raad in ruim 32 arresten zich uitgelaten over de toepassing van het verdedigingsbeginsel.”; annotatie van J.A.R. van Eijsden bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136.

staatsveiligheid, volksgezondheid en het kunnen heffen en innen van belastingen) en over de mogelijke gevolgen van een schending. De jurisprudentie van het Hof van Justitie is casuïstisch van aard en biedt daardoor in een specifieke zaak wel duidelijkheid, maar zij biedt geen totaalbeeld. Met dit onderzoek wordt beoogd een dergelijk totaalbeeld te geven. Juist omdat Nederland *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* niet kende, en hier nog altijd niet (volledig) over beschikt, bestaat veel belangstelling voor dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. In de literatuur is meermalen gesignaleerd dat de Nederlandse hoorregeling van de Awb (afdeling 4.1.2 van de Awb) Unierechtelijk niet aanvaardbaar is.²⁹ Verschillende auteurs bepleiten dat het wenselijk is het Nederlandse recht in lijn te brengen met de eisen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, bijvoorbeeld door de codificatie van dit beginsel in de Awb of in een voorgestelde Europese Awb.³⁰ De verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het Unierecht leiden in Nederlandse fiscale zaken vaak tot een worsteling bij rechtsvormers en rechtstoepassers met het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel.³¹ Nederland lijkt Unierechtelijk uit de pas te lopen en het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel blijft daardoor de gemoederen bezighouden.³² Dit onderzoek zal laten zien dat de frictie met het Unierecht er is, maar niet altijd zo groot is als wordt gedacht. Vooral ten aanzien van de mogelijke gevolgen van een schending van *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* zijn er meer mogelijkheden dan nu worden toegepast. Ook laat het onderzoek zien dat aanpassingen van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht mogelijk en haalbaar zijn.

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt, past in de huidige maatschappelijke ontwikkelingen Tijden veranderen. Rotmans betoogt dat de maatschappij zich bevindt in een periode die kan worden gedefinieerd als een verandering van een tijdperk, met een oude ordening die gebaseerd is op een dominante rol voor de overheid en die leidde tot een centraal geleide top-down gestuurde (heteronome) samenleving.³³ In de oude ordening past het horen in de bezwaarfase, zoals opgenomen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. De nieuwe ordening kent horizontale en decentrale verbanden (bottom-up). Deze autonome samenleving wil veel meer zelf de regie en zal de autonomie van een bestuursorgaan minder snel accepteren.³⁴ De Unierechtelijke keuze voor *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil*

29 Brink, van den en Ouden, den, 2014, p. 88; Jans e.a. 2011, p. 190-192; Jans e.a. 2017, p. 243-245; Widdershoven e.a. 2007, p. 82-83. Zie voor een andere opvatting: Slooten, van, 2013.

30 Widdershoven e.a. 2007, onder bevindingen en aanbevelingen, p. XV; tekst voorgestelde Europese Awb: http://www.renewal.eu/images/Home/ReNEUAL-Model_Rules-Compilation_Books1_VI_2014-09-03.pdf.

31 Zie bijvoorbeeld: Jans e.a. 2017, hoofdstuk 6.

32 Zie bijvoorbeeld: Wolkers en Jeronimus 2018; annotatie J.A.R. van Eijdsden bij HR 15 mei 2020, nr. 18/01696, *BNB* 2020/136 onder 13: Van Eijdsden geeft aan dat hij verwacht dat er over dit leerstuk nog vele andere arresten – en daarmee nieuwe inzichten – zullen volgen.

33 Rotmans e.a. 2014, H-1, onder De samenleving kantelt.

34 Rotmans e.a. 2014, H-1, onder De samenleving kantelt.

baseren in de voorfase past beter bij een bottom-upsamenleving dan een standpunt kenbaar mogen maken in een bezwaarfase. Vooraf een standpunt kenbaar mogen maken, kan ook een bijdrage leveren aan het zoveel mogelijk tegengaan van polariseren. In de literatuur wordt betoogd dat de wetgever onvoldoende oog heeft voor rechtsbescherming, terwijl dit voorop dient te staan.³⁵ Zelfs in ons 'polderland', met horizontaal toezicht, aangiftebelastingen, mediation en andere manieren om een geschil op te lossen (dejuridisering), neemt het aantal procedures in belastingzaken toe.³⁶ Rechtsbescherming blijft daarom van groot belang. Rechtsbescherming inpassen in de maatschappelijke ontwikkelingen kan wellicht een verdere toename van procedures voorkomen en zelfs de ingezette trend van meer procedures doen kantelen. Het past ook bij de trend die de OESO heeft gesignaleerd dat steeds meer, vooral niet Europese landen, het heffen van belasting over inkomen laten plaatsvinden op basis van self-assessment. Dus vanuit een bottom-up methode.

1.2 Een eerste verkenning van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel

In de inleiding is reeds aangestipt dat het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel verschillende onderdelen omvat, waaronder *het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*. Het onderzoek in deze paragraaf maakt duidelijk welke onderdelen het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel omhelst. Deze paragraaf laat zien dat het onderzoeken van het gehele Unierechtelijke verdedigingsbeginsel de reikwijdte van één enkel promotieonderzoek ver te buiten gaat. Om die reden moet ik keuzes maken.

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel is tot ontwikkeling gekomen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. In 1974 heeft het Hof van Justitie in het *Transocean Marine Paint Association*-arrest overwogen dat de hoorprocedure een toepassing is van de algemene regel dat bestuursorganen de adressaten van overheidsbeslissingen, die aanmerkelijk in hun belangen worden getroffen, in staat moeten stellen hun standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.³⁷ Het Hof van Justitie heeft na het *Transocean Marine Paint Association*-arrest het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel uitgebouwd. Verschillende auteurs onderkennen op grond van de jurisprudentie van het Hof van Justitie de volgende aspecten van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel:³⁸

- het recht een standpunt kenbaar te mogen maken;

35 Feteris 2018: Feteris bespreekt hoe hij Van Leijenhof ziet en diens visie op rechtsbescherming, waarbij Feteris uitspraken van Van Leijenhof weergeeft, zie onder andere paragraaf 5.1.

36 <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/11/04/18e-halfjaarsrapportage>: Blijkens tabel 4 van de 18e halfjaarsrapportage van de belastingdienst werden het eerste half jaar van 20 15 314.746 bezwaren ingediend en in het eerste half jaar van 20 16 406.703. De latere halfjaarsrapportages geven deze informatie niet meer.

37 Het standpunt naar behoren en effectief kenbaar maken wordt ook aangeduid als: het recht van hoor en wederhoor, hoorrecht en hoorprocedure.

38 Zie bijvoorbeeld: Widdershoven e.a. 2007, p. 80-81 (Widdershoven e.a. gaan uit van zes elementen, zij noemen wel het zevende element bij het recht op inzage in de stukken); Gerrits-Janssens 1998 (zeven/acht elementen); Moor, de - Vugt, van, 1993, p. 88 (drie elementen, niet het recht op geheimhouding van stukken) en Mezouar en Gomes Vale Viga 2012 onder 2; Keulemans 2016A onder 2.1.

- het recht op informatie;
- het recht op (inzage in) de stukken;
- het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging;
- het recht op geheimhouding van stukken;
- het recht op bijstand en legal privilege; en
- het recht zichzelf niet te incrimineren.

De auteurs brengen daarbij geen ordening aan van de verschillende aspecten van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Mijns inziens zijn de zeven aspecten te ordenen in vier onderdelen van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel waarvan één onderdeel vier deelaspecten heeft. Dat het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken uit vier deelaspecten bestaat, wordt hierna kort aangestipt en nader besproken in hoofdstuk 5. In dat hoofdstuk komt de samenhang tussen die deelaspecten aan de orde die samen *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt* vormen. De ordening ziet er als volgt uit:



Figuur 1

Het recht op geheimhouding van stukken (eerste onafhankelijke onderdeel)

Een persoon heeft onder omstandigheden recht op geheimhouding van stukken die de persoon aan een bestuursorgaan ter beschikking stelt.³⁹ Een bestuursorgaan mag deze documenten, als die 'zakengeheimen' bevatten en die ter onderbouwing dienen van een (voorgenomen) bezwarend besluit van een ander persoon, niet aan deze laatste persoon ter inzage geven. Deze geheimhouding van stukken (een recht van degene die de stukken heeft verschaft) kan dan voor de andere persoon (de belanghebbende bij het voorgenomen bezwarende besluit) een beperking inhouden van zijn recht op (inzage in) de stukken die ten grondslag liggen aan het voorgenomen besluit (zie hierover meer in paragraaf 5.4.2).

³⁹ GvEA 10 maart 1992, zaak T-10/89, (Hoechst), punt 53 e.v.; HvJ 24 juni 1986, zaak 53/85, (Akzo Chemie), punten 24-29; Gerrits-Janssens 1998, p. 195/196.

Het recht op bijstand en legal privilege (tweede onafhankelijke onderdeel)

Een belanghebbende heeft recht op bijstand van een advocaat en de communicatie tussen de belanghebbende en de advocaat is – kort gezegd – vertrouwelijk.⁴⁰ Het Hof van Justitie heeft in de zaak *AM & S* over dit onderdeel geoordeeld dat in de nationale rechtsstelsels van de lidstaten gemeenschappelijke criteria zijn te vinden over de wijze waarop die rechtsstelsels in vergelijkbare omstandigheden de vertrouwelijkheid van de briefwisseling tussen een advocaat en zijn cliënt beschermen. Hiervan is sprake als deze briefwisseling enerzijds heeft plaatsgevonden in het kader en ten behoeve van de verdediging van de cliënt, en anderzijds afkomstig is van een onafhankelijke advocaat, dat wil zeggen een advocaat die niet in dienst is bij zijn cliënt.

Het recht zichzelf niet te incrimineren (derde onafhankelijke onderdeel)

Het recht zichzelf niet te incrimineren als onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel (ook *nemo-tenetur*beginsel genoemd) houdt in dat een belanghebbende niet hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling.⁴¹ Duidelijk is dat dit recht in ieder geval bestaat ten aanzien van fiscale boeten.⁴²

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken (vierde onafhankelijke onderdeel)

Het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken is het vierde onafhankelijke onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel en wordt ook vaak aangeduid als het recht op 'hoor en wederhoor', het 'hoorrecht' en het 'recht op verweer'.⁴³ Deze benamingen dekken niet helemaal de lading en kunnen een verkeerd beeld geven van het recht, bijvoorbeeld door bij de belanghebbenden de indruk te wekken dat het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken een recht inhoudt om dit mondeling te mogen doen via een hoorgesprek zoals het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht dit kent.⁴⁴ Dit is, zo zal later blijken, niet juist (paragraaf 5.4). Ook zorgt het verschil in terminologie voor verwarring met het Nederlandse hoorrecht. De juiste weergave van dit recht is:

Het Unierechtelijke recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.

Deze beschrijving dekt de lading van dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel. Het steeds volledig opvoeren van voormelde beschrijving zal de leesbaarheid van dit onderzoek niet bevorderen. Daarom zal ik vanaf nu dit onderdeel van het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel aanduiden met de term '**het kenbaarmakingsbeginsel**'. Ik heb

40 HvJ 18 mei 1982, zaak 155/79, (*AM & S*), punt 18 e.v.; HvJ 14 september 2010, zaak C-550/07 P, (*Akzo Nobel Chemicals en Akros Chemicals*), punt 40 e.v.; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.5.1 en 2.2.5.2.

41 HvJ 18 oktober 1989, zaak 374/87, (*Orkem*), punt 35; zie ook: Keulemans 2016A onder 2.2.6.

42 Zie voor een uitvoerige beschouwing ten aanzien van dit recht de dissertatie van Wijsman, 2017.

43 HvJ 23 oktober 1974, zaak 17/74, (*Transocean Marine Paint Association*), punt 15; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (*Kamino*), punt 28; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (*Sopropé*), punten 33 tot en met 38; HvJ 21 november 2018, zaak C-648/16, (*Fontana*), punt 43.

44 Zie bijvoorbeeld HR 22 maart 2019, nr. 18/01157, r.o. 2.1, en de annotatie van A.J.H. van Suijlen bij dit arrest in *BNB* 2019/92 onder 5.

voor deze term gekozen omdat 1) het in het kort de kern weergeeft van *het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken over de elementen waarop een bestuursorgaan een besluit wil baseren voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*: het recht van de burger zich geïnformeerd te mogen uiten en omdat 2) deze term het beginselkarakter van het recht weergeeft.

In het naar behoren en effectief kenbaar maken ligt besloten dat het niet alleen gaat om de mogelijkheid een standpunt kenbaar te mogen maken, maar dat het kenbaar maken naar behoren en effectief moet kunnen zijn. Het kenbaar maken moet ten dienste staan van de verdediging. Teneinde een standpunt kenbaar maken ook naar behoren en effectief te laten zijn, omvat het kenbaarmakingsbeginsel vier deelaspecten: 1) het recht op informatie over de elementen waarop het bestuursorgaan het voorgenomen besluit wil baseren, 2) het recht op (inzage in) de stukken, 3) het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging ten aanzien van het voorgenomen besluit en 4) het recht het standpunt kenbaar te mogen maken ten aanzien van het voorgenomen besluit.

Het eerste deelaspect, het recht op informatie, betreft de passieve kant van het kenbaarmakingsbeginsel.⁴⁵ Het gaat hier om het recht van de belanghebbende om passief, dus zonder acties van de belanghebbende, informatie te ontvangen van het bestuursorgaan dat voornemens is een bezwarend besluit te nemen. In de zaak *ICI* overweegt het Hof van Justitie hierover dat ter verzekering van de rechten van de verdediging het in de administratieve procedure voldoende is wanneer het bestuursorgaan de ondernemingen inlicht over de wezenlijke feiten waarop de bezwaren berusten.

Het recht op (inzage in) de stukken is het tweede deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel.⁴⁶ In het arrest *Aalborg Portland* overweegt het Hof van Justitie dat het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging het recht van toegang tot het dossier omvat en dat de betrokken onderneming de mogelijkheid moet worden gegeven alle stukken van het dossier te onderzoeken die voor haar verdediging relevant kunnen zijn.⁴⁷

Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging is het derde deelaspect van het kenbaarmakingsbeginsel.⁴⁸ Dit deelaspect is de schakel tussen het ontvangen van informatie van het bestuursorgaan (passieve kant) en het vervolgens geïnformeerd mogen reageren, het mogen geven van informatie aan het bestuursorgaan (actieve kant). Het Hof van Justitie overwoog in het *Sopropé*-arrest dat wanneer een nationale wettelijke of bestuursrechtelijke regeling een minimum- en een maximumtermijn vaststelt voor de indiening van de opmerkingen van de belanghebbenden, de nationale rechter zich

45 Zie bijvoorbeeld: HvJ 14 juli 1972, zaak 48/69, (ICI), punt 22; HvJ 13 februari 1979, zaak 85/76, (Hoffmann-La Roche), punt 11; HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 50.

46 HvJ 7 januari 2004, zaken C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, (Aalborg Portland), punt 68; HvJ 2 oktober 2003, zaak C-199/99 P, (Corus UK), punten 125-128; HvJ 13 februari 1979, zaak 85/76, (Hoffmann-La Roche), punt 11; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-238/99 P, (Limburgse Vinyl Maatschappij), punt 315; Zie ook Peers e.a. 2014, p. 1073 en 1082.

47 HvJ 7 januari 2004, zaken C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P en C-219/00 P, (Aalborg Portland), punt 68.

48 HvJ 18 december 2008, zaak C-349/07, (Sopropé), punt 44; HvJ 3 juli 2014, zaken C-129/13 en C-130/13, (Kamino), punt 33.