
De toepassing en gevolgen van het verdedigingsbeginsel

**Door: mw. mr. Marloes Lammers
2011/ 2012**

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1	Inleiding	2
Hoofdstuk 2	Het verdedigingsbeginsel	4
§ 2.1	Inleiding	4
§ 2.2	Algemeen rechtsbeginsel	4
§ 2.3	Grondrechten	6
§ 2.4	Doel van het verdedigingsbeginsel	6
Hoofdstuk 3	Toepassing verdedigingsbeginsel	8
§ 3.1	Inleiding	8
§ 3.2	Verdedigingsbeginsel in de omzetbelasting	10
§ 3.3	Verdedigingsbeginsel in de winstbelasting	10
§ 3.4	Verdedigingsbeginsel bij bestuurders- aansprakelijkheid	12
§ 3.5	Conclusie	13
Hoofdstuk 4	Rechtsgevolgen schending verdedigingsbeginsel	14
§ 4.1	Inleiding	14
§ 4.2	Hof van Justitie	16
§ 4.2.1	Harde lijn	16
§ 4.2.2	Zachte lijn	16
§ 4.2.3	Belangenafweging	17
§ 4.2.4	Conclusie	18
§ 4.3	Nederlandse rechter	19
§ 4.3.1	Harde lijn	19
§ 4.3.2	Zachte lijn	20
§ 4.3.3	Conclusie	22
§ 4.4	Rechtsgevolgen schending verdedigingsbeginsel	23
§ 4.5	Conclusie	26
Hoofdstuk 5	Samenvatting en conclusie	27
Literatuurlijst		29

Hoofdstuk 1 Inleiding

Het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging heeft grote invloed op het nationale bestuurs(proces)recht. Tot dit rechtsgebied behoort ook het fiscale (proces)recht. Dit fiscale (proces)recht is weer van belang bij de vaststelling van de rechten en verplichtingen uit de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB).

Het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging wordt ook wel het verdedigingsbeginsel genoemd. Dit beginsel kan in verschillende deelaspecten worden onderverdeeld, te weten¹:

- Het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken
- Het recht op inzage in de stukken
- Het recht op geheimhouding van zakengeheimen en andere vertrouwelijke stukken
- Het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging
- Het recht op bijstand en legal privilege
- Het recht om zichzelf niet te incrimineren

In deze verhandeling wordt ingegaan op het eerste deelaspect van het verdedigingsbeginsel, te weten het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken. Dit hoorrecht is een fundamenteel recht van de belastingplichtige in het kader van zijn verdediging.

Voor de oorsprong van de eerbiediging van de rechten van de verdediging moet worden teruggegaan naar een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: Hof van Justitie) uit 1974. In het arrest van 23 oktober 1974² (Transocean Marine Paint Association) aanvaardde het Hof van Justitie als 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”*.

In latere rechtspraak heeft het Hof van Justitie de reikwijdte van dit recht uitgebreid. Een belangrijk arrest hierbij is het arrest van het Hof van Justitie van 18 december 2008³ (Sopropé). Het Hof van Justitie oordeelde in deze douanezaak 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 bepaalde persoon vast te stellen.

¹ R.J.G.M. Widdershoven, M.J.M. Verhoeven, e.a., De Europese Agenda van de Awb, pagina 79.

² Hof van Justitie 23 oktober 1974, zaak C-17/74 (Transocean Marine Paint Association).

³ Hof van Justitie 18 december 2008, zaak C-349/07 (Sopropé).

De adressanten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken moeten dan ook in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Verder blijkt uit dit arrest dat dit verdedigingsbeginsel alle besluiten van bestuursorganen die onder de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen raakt.

Dit verdedigingsbeginsel is gecodificeerd in artikel 41 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie (Pb. C 303/1 van 14 december 2007, hierna: het Handvest). Hierin is het recht op behoorlijk bestuur vastgelegd. Dit recht houdt in dat een ieder moet worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen.

Ook in artikel 48 van het Handvest wordt ingegaan op de rechten van de verdediging. Het tweede lid van dit artikel bepaalt dat aan een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld, de eerbiediging van de rechten van de verdediging worden gegarandeerd. Uit artikel 51 van het Handvest blijkt dat de bepalingen uit het Handvest door instellingen en organen van de Europese Unie, alsmede de lidstaten in acht moet worden genomen voor zover zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen

In deze verhandeling wordt onderzocht of het bestuursorgaan bij het vaststellen van bezwarende besluiten die zijn gestoeld op de Wet OB, de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Invorderingswet het hoorrecht in acht dient te nemen.

In hoofdstuk 2 wordt daartoe nader ingegaan op de reikwijdte van het verdedigingsbeginsel. In hoofdstuk 3 komt vervolgens de toepassing van het verdedigingsbeginsel aan bod. Daarbij wordt beoordeeld of dit beginsel ook van toepassing is op besluiten die voortvloeien uit de Wet OB, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Invorderingswet 1990.

In hoofdstuk 4 worden de gevolgen die verbonden zijn aan de schending van het verdedigingsbeginsel behandeld. Tot slot zal in hoofdstuk 5 een samenvatting worden gegeven en conclusies worden getrokken.

Hoofdstuk 2 Het verdedigingsbeginsel

2.1. Inleiding

De afgelopen jaren heeft het belastingrecht steeds meer te maken gekregen met een Europese invloed. Niet alleen de jurisprudentie van het Hof van Justitie is daarbij van belang, maar ook het op 7 december 2000 geproclameerde Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Pb C 364/1 van 18 december 2000) en het op 1 december 2009 in werking getreden nieuwe Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (Pb. C 303/1 van 14 december 2007).

Vanaf de inwerkingtreding van het verdrag van Lissabon op 1 december 2009 wordt dan ook niet langer gesproken over 'gemeenschapsrecht', maar over 'Unierecht' of van 'het recht van de Europese Unie'.

In de navolgende hoofdstukken wordt zover mogelijk gesproken van Unierecht. Bij de aangehaalde jurisprudentie van het Hof van Justitie kan echter nog de term 'gemeenschapsrecht' naar voren komen vanwege het feit dat het oordeel van het Hof is gegeven in een kwestie die zich heeft voorgedaan voor de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon.

2.2. Algemeen rechtsbeginsel

Het Hof van Justitie heeft in het arrest van 18 december 2008⁴ (Sopropé) de eerbiediging van de rechten van de verdediging aangeduid als een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht. Na dit arrest Sopropé nam de toepassing van een beroep op de schending van het verdedigingsbeginsel een vlucht.

Voordat wordt ingegaan op het feit dat deze overweging van het Hof van Justitie niet nieuw was, wordt eerst gekeken naar de vraag wat een 'algemeen rechtsbeginsel' is.

Het recht van de Europese Unie is onder te verdelen in (i) primair Unierecht (oprichtings-, de wijzigings- en toetredingsverdragen), (ii) secundair Unierecht (verordeningen, richtlijnen en beschikkingen) en (iii) de geschreven en ongeschreven algemene rechtsbeginselen.

Het Hof van Justitie gebruikt de algemene rechtsbeginselen om (i) bepaalde rechtstekorten op te heffen, (ii) het geschreven Unierecht te interpreteren om tot een juiste uitleg te komen en (iii) een beroep op de nietigheid of ongeldigheid van bepaalde gemeenschapshandelingen te beoordelen⁵.

⁴ Hof van Justitie 18 december 2004, zaak C-349/07 (Sopropé).

⁵ Cursus Belastingrecht, EBR.4.0.0 Inleiding.

In de wet noch in de jurisprudentie is een definitie vastgesteld van het begrip 'algemeen rechtsbeginsel'.

In het spraakgebruik⁶ wordt bij een algemeen rechtsbeginsel uitgegaan van een fundamentele opvatting die behoort tot het wezen van een samenleving en die geacht wordt van een dergelijk groot belang te zijn, dat hij juridisch normerend is.

Zoals al is opgemerkt, heeft het Hof van Justitie in het arrest Sopropé in feite geen nieuwe inzichten gegeven in haar oordeel over de eerbiediging van de rechten van de verdediging. Al in het arrest van 23 oktober 1974⁷ oordeelde het Hof van Justitie over het recht van de verdediging om haar standpunt bij een aanmerkelijk bezwarend besluit genoegzaam bekend te maken. Daarnaast oordeelde het Hof van Justitie in de arresten van 12 februari 1992⁸ en 29 juni 1994⁹ al dat de eerbiediging van het recht van verweer in iedere procedure die tot een bezwarende handeling kan leiden te beschouwen is als een grondbeginsel van gemeenschapsrecht, dat zelfs bij gebreke van enig specifiek voorschrift in acht moet worden genomen. Dit oordeel heeft het Hof van Justitie herhaalt in de arresten van 24 oktober 1996¹⁰, 21 september 2000¹¹ en 12 december 2002¹²

Ook oordeelde het Hof van Justitie in het arrest van 7 januari 2004¹³ dat de rechten van de verdediging fundamentele rechten zijn die integrerend deel uitmaken van de algemene rechtsbeginselen. De eerbiediging van deze rechtsbeginselen wordt door het Hof verzekerd (zie in die zin ook het arrest van 28 maart 2000¹⁴). Het Hof oordeelt ook:

“Daarbij laat het Hof zich leiden door de constitutionele tradities welke de lidstaten gemeen hebben, alsmede door de aanwijzingen die te vinden zijn in de internationale rechtsinstrumenten waaraan de lidstaten hebben meegewerkt of waarbij zij zich hebben aangesloten, zoals het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950 (hierna: „EVRM”) (zie arrest van 6 maart 2001, Connolly/Commissie, C-274/99 P, Jurispr. blz. I-1611, punten 37 en 38)”.

⁶ Zie in dit kader bijvoorbeeld wikipedia.

⁷ Hof van Justitie 23 oktober 1974, zaak C-17/74 (Transocean Marine Paint Association).

⁸ Hof van Justitie 12 februari 1992, zaak C-48/90 en C-66/90 (Nederland e.a.).

⁹ Hof van Justitie 29 juni 1994, zaak C-135/92 (Fiskano).

¹⁰ Hof van Justitie 24 oktober 1996, zaak C-32/95 (Commissie-Lisrestal).

¹¹ Hof van Justitie 21 september 2000, zaak C-462/98 (Mediocurso/Commissie).

¹² Hof van Justitie 12 december 2002, zaak C-395/00 (Cipriani).

¹³ Hof van Justitie 7 januari 2004, gevoegde 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 A/S).

¹⁴ Hof van Justitie 28 maart 2000, zaak C-7/98 (Krombach).

2.3. Grondrechten

De eerbiediging van de rechten van de verdediging is inmiddels ook gecodificeerd in artikel 41 van het Handvest. Dit artikel bepaalt dat een ieder het recht heeft dat zijn zaken onpartijdig, billijk en binnen een redelijk termijn door de instellingen en organen van de Unie worden behandeld. In lid 2 wordt dit recht nader uitgewerkt door op te merken dat dit recht met name behelst het recht van een ieder te worden gehoord voordat jegens hem een voor hem nadelige individuele maatregel wordt genomen.

In artikel 48, lid 2, van het Handvest is bovendien ook de strafrechtelijke component van het verdedigingsbeginsel opgenomen. Dit artikellid bepaalt dat aan een ieder tegen wie een vervolging is ingesteld de eerbiediging van de rechten van de verdediging worden gegarandeerd.

Voor de toepassing van de grondrechten is artikel 51 van het Handvest nog van belang. Hieruit blijkt dat de bepalingen uit het Handvest door instellingen en organen van de Europese Unie, alsmede de lidstaten in acht moet worden genomen voor zover zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen.

De eerbiediging van de rechten van de verdediging, ofwel het verdedigingsbeginsel is dus aan te merken als een grondrecht van de Europese Unie. Door de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 heeft het Handvest een juridisch bindende status gekregen. Dit betekent dat het Handvest gelding heeft binnen de rechtsorde van de lidstaten¹⁵.

Het Handvest gaat dus vóór het nationale recht van een lidstaat. Dit wordt ook bevestigd in artikel 6 van het Verdrag betreffende de Europese Unie. Dit artikel bepaalt immers *“De Unie erkent de rechten, vrijheden en beginselen die zijn vastgesteld in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie van 7 december 2000, als aangepast op 12 december 2007 te Straatsburg, dat dezelfde juridische waarde als de Verdragen heeft.”*

2.4. Doel van het verdedigingsbeginsel

In het voorgaande is opgemerkt dat het verdedigingsbeginsel van een algemeen rechtsbeginsel tot een grondrecht is ontwikkeld. Dit grondrecht dient door de lidstaten van de Europese Unie in acht te worden genomen. Om vast te stellen op welke wijze de lidstaten hiermee rekening moeten houden, is van belang vast te stellen wat het doel van het verdedigingsbeginsel is. Ook hierover biedt het arrest Sopropé duidelijkheid. In r.o. 49 oordeelt het Hof van Justitie:

¹⁵ HvJ EU 5 februari 1963, C-26/62 (Van Gend en Loos) en HvJ EU 15 juli 1964, C-6/64 (Costa/ENEL).

“De regel dat aan de adressaat van een bezwarend besluit de gelegenheid moet worden gegeven om zijn opmerkingen kenbaar te maken voordat dit besluit wordt genomen, heeft tot doel de bevoegde autoriteit in staat te stellen naar behoren rekening te houden met alle relevante elementen. Hij beoogt met name, ter verzekering van de effectieve bescherming van de betrokken persoon of onderneming, deze laatsten in staat te stellen om een vergissing te corrigeren of individuele omstandigheden aan te voeren die ervoor pleiten dat het besluit wordt genomen, niet wordt genomen of dat in een bepaalde zin wordt besloten.”

Het verdedigingsbeginsel maakt derhalve een effectieve bescherming van de belastingplichtige mogelijk in die zin dat het bestuursorgaan bij het nemen van een bezwarend besluit dat de belastingplichtige aanmerkelijk raakt rekening houdt met alle relevante elementen om te voorkomen dat er vergissingen worden gemaakt.

Voor de vraag wanneer een bezwarend besluit een belastingplichtige aanmerkelijk raakt zijn de feiten en omstandigheden van het individuele geval relevant. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een naheffingsaanslag omzetbelasting van € 1.000.000 wegens vermeende verzwegen omzet. Als de betreffende belastingplichtige een aangegeven omzet heeft van € 100.000 is verdedigbaar dat hij aanmerkelijk in zijn belangen wordt geraakt door het vaststellen van deze naheffingsaanslag.

Hoofdstuk 3 Toepassing verdedigingsbeginsel

3.1. Inleiding

In het vorige hoofdstuk is vastgesteld dat het verdedigingsbeginsel een grondrecht is dat door de lidstaten van de Europese Unie in acht moet worden genomen bij de uitvoering van het Unierecht.

Voor de vraag in welke situaties het verdedigingsbeginsel direct van toepassing is, is dus relevant vast te stellen wanneer het Unierecht wordt uitgeoefend. Verder biedt ook hier het arrest Sopropé uitkomst. Immers daarin overweegt het Hof van Justitie dat het verdedigingsbeginsel ziet op besluiten die worden genomen binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht (thans: Unierecht).

Daarnaast bepaalt artikel 51 van het Handvest dat de rechten en verplichtingen die in het Handvest zijn opgenomen van toepassing zijn op besluiten waarmee het recht van de Unie ten uitvoer wordt gebracht.

Tot slot biedt ook de beschikking van het Hof van Justitie van 1 maart 2011¹⁶ inzicht. Ook hieruit blijkt dat de grondrechten van toepassing zijn als het gaat om besluiten ter effectuering van het recht van de Europese Unie. Het Hof van Justitie overwoog:

“21. Evenwel zij eraan herinnert dat het Hof, dat is aangezocht krachtens artikel 234 EG, bevoegd is om uitspraak te doen over de uitlegging van het EG-Verdrag, alsook over de geldigheid en de uitlegging van handelingen van instellingen van de Europese Unie. Het Hof is enkel bevoegd om bepalingen van het recht van de Unie te onderzoeken (zie met name beschikkingen van 16 januari 2008, Polier, C-361/07, punt 9 en 12 november 2010, Asparuhov Estov e.a., C-339/10, nog niet gepubliceerd in Jurisprudentie, punt 11).

22. Het is overigens vaste rechtspraak dat de vereisten voortvloeien uit de bescherming van de grondrechten, de lidstaten in alle gevallen waarin zij het recht van de Unie moeten toepassen, binden (zie beschikking Asparuhov Estov, e.a. reeds aangehaald, punt 13).

23. Evenzo zijn de bepalingen van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: “handvest”) volgens artikel 51, lid 1, ervan, “enkel tot de lidstaten gericht wanneer zij het recht van de Unie ten uitvoer brengen”.

24. Overigens werd deze beperking niet gewijzigd door de inwerkingtreding op 1 december 2009 van het Verdrag van Lissabon en heeft het Handvest overeenkomstig artikel 6, lid 1, EU sinds die datum dezelfde juridische waarde als de verdragen. Dit artikel preciseert immers dat de bepalingen van het handvest geenszins een verruiming inhouden van de bevoegdheden van de Unie zoals bepaald in de verdragen.

¹⁶ Hof van Justitie 1 maart 2011, zaak C-457/09 (Chartry).

25. Ook al vormt het recht op een doeltreffende voorziening zoals gewaarborgd in artikel 6, lid 1, EVRM, waarnaar de verwijzende rechter verwijst, een algemeen beginsel van het recht van de Unie (zie met name arrest van 16 juli 2009, *Der Grüne Punkt-Duales System Deutschland/Commissie*, C-385/07 P, *Jurispr. Blz. I-6155*, punten 177 en 178) en is het bevestigd in artikel 47 van het handvest, dit neemt niet weg dat uit geen enkel concreet element van de verwijzingsbeslissing kan worden opgemaakt dat er een band bestaat tussen het voorwerp van het hoofdgeding en het recht van de Unie. Het hoofdgeding, waarin een geschil tussen een Belgische staatsburger en de Belgische Staat is gerezen omtrent de heffing van belasting over op het grondgebied van deze lidstaat uitgeoefende activiteiten, vertoont geen enkel aanknopingspunt met een van de situaties die in Verdragsbepalingen inzake het vrije verkeer van personen, diensten en kapitaal aan de orde zijn. Bovendien zijn geen door de betrokken lidstaat ter uitvoering van het recht van de Unie genomen nationale maatregelen in het geding.

26. Hieruit volgt dat niet is aangetoond dat het Hof bevoegd is om de prejudiciële vraag te beantwoorden.”

Cruciaal is derhalve de vraag wanneer lidstaten worden geacht op te treden binnen het toepassingsgebied van het Unierecht.

Hiervan is in ieder geval sprake bij (i) de omzetting en uitvoering van een richtlijn alsmede bij de toepassing van nationaal recht dat is aangenomen ter uitvoering daarvan, (ii) de tenuitvoerlegging van andere EU-verplichtingen (bijvoorbeeld op basis van verordeningen of beschikkingen) en (iii) de restcategorie van handelingen die op andere gronden binnen het toepassingsgebied van het Unierecht vallen¹⁷.

In het arrest van het Hof van Justitie van 22 november 2005¹⁸ kunnen eveneens aanknopingspunten worden gevonden voor de vraag wat onder meer onder de werkingssfeer van het Unierecht valt:

*“75 (...) Wanneer een nationale wettelijke regeling binnen de werkingssfeer van dat recht komt, wat met § 14, lid 3, van het bij de wet van 2002 gewijzigde TzBfG, als uitvoeringsmaatregel van richtlijn 1999/70, het geval is (zie in dit verband eveneens de punten 51 en 64 van het onderhavige arrest), moet het Hof wanneer het om een prejudiciële beslissing wordt verzocht, alle uitleggingsgegevens verschaffen die de nationale rechter nodig heeft om te kunnen beoordelen of die regeling verenigbaar is met een dergelijk beginsel (zie in die zin arrest van 12 december 2002, *Rodríguez Caballero*, C-442/00, *Jurispr. blz. I-11915*, punten 30 tot en met 32).”*

Uit dit citaat blijkt dat een nationale wettelijke regeling die dient ter uitvoering van een richtlijn binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht valt.

¹⁷ Prof. mr. T. Barkhuysen en mr. A.W. Bos, de betekenis van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie voor het bestuursrecht, *JB Plus* 2011, pagina 3-34.

¹⁸ Hof van Justitie 22 november 2005, zaak C-144/04 (*Mangold*).

3.2. Verdedigingsbeginsel in de omzetbelasting

Onder de naam 'omzetbelasting' wordt - zo blijkt uit artikel 1 Wet OB - kort gezegd een belasting geheven ter zake van (i) leveringen van goederen en diensten door een ondernemer, (ii) intracommunautaire verwervingen door een ondernemer, (iii) intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen en (iv) invoer van goederen.

Uit de memorie van toelichting bij deze Wet¹⁹ volgt dat de totstandkoming en invoering van de Wet OB het directe uitvloeisel is van twee Europese BTW-richtlijnen. De inhoud van die Europese richtlijnen ligt dus ten grondslag aan de Wet OB²⁰.

De Wet OB geeft derhalve uitvoering aan (Europese) richtlijnen. Dit betekent dat besluiten die op basis van de Wet OB worden genomen binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen.

Een belastingplichtige kan aan dit Unierecht rechten en verplichtingen ontleen. Hiermee moet de inspecteur bij het nemen van bezwarende besluiten rekening houden.

Het verdedigingsbeginsel is zo'n grondrecht waarmee de inspecteur in de omzetbelasting dus rekening moet houden. Dit betekent dat de inspecteur voorafgaand aan het vaststellen van een bezwarend besluit in de omzetbelasting, zoals een naheffingsaanslag, de belastingplichtige de mogelijkheid moet geven om op de elementen daarvan te reageren als het besluit de belastingplichtige aanmerkelijk raakt. Doet de inspecteur dat niet dan handelt hij in strijd met dit grondrecht. De gevolgen die aan zo'n schending zijn verbonden, worden besproken in hoofdstuk 4.

3.3. Verdedigingsbeginsel in de winstbelasting

In de voorgaande paragraaf is vastgesteld dat het verdedigingsbeginsel van toepassing is op de omzetbelasting omdat met de Wet OB uitvoering wordt gegeven aan het recht van de Europese Unie.

Uit de hiervoor aangehaalde beschikking van het Hof van Justitie van 1 maart 2011²¹ volgt dat een geschil over een belastingaanslag buiten het bereik van het Handvest valt voor zover de effectuering van het recht van de Europese Unie niet aan de orde is.

¹⁹ Tweede Kamer, vergaderjaar 1967-1968, 9324, nr. 3, pagina 11.

²⁰ Tweede Kamer, vergaderjaar 1967-1968, 9324, nr. 3, pagina 11.

²¹ Hof van Justitie 1 maart 2011, zaak C-457/09 (Chartry).

Deze lijn van het Hof van Justitie volgt grotendeels ook uit de jurisprudentie over het bereik van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM).

Het Europese Hof voor de Rechten van de Mens heeft reeds meerdere keren geoordeeld dat belastingzaken niet vallen onder 'burgerlijke rechten en verplichtingen' in de zin van artikel 6 EVRM²². Bij het vaststellen van een belastingaanslag is sprake van een verplichting van fiscaalrechtelijke en derhalve publiekrechtelijke aard.

Voor de vraag of het verdedigingsbeginsel van toepassing is op de winstbelasting²³ moet in de eerste plaats dus vastgesteld worden of belastingaanslagen die voortvloeien uit de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet inkomstenbelasting 2001 kwalificeren als het uitvoeren van Unierecht.

Vennootschapsbelasting wordt geheven van winst die niet rechtstreeks aan een natuurlijke persoon toevloeit, maar aan een rechtspersoon of een daarmee vergelijkbaar samenwerkingsverband²⁴. Bij de inrichting van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is Nederland nog in hoge mate autonoom, maar zijn ook invloeden vanuit Europa waar te nemen. Deze invloeden zijn met name gericht op positieve integratie (harmoniserende voorschriften zoals de moeder-dochterrichtlijn²⁵, de fusierichtlijn²⁶ en de interest- en royaltyrichtlijn²⁷). Bovendien dient een lidstaat zich ook te houden aan de Europese regelgeving. Voor de vennootschapsbelasting geldt derhalve dat de invloed van Europa tot nu toe in bescheiden mate plaatsvindt door de invoering van geharmoniseerde regelgeving. Wel is de invloed van Europa terug te vinden in de rechtspraak van het Hof van Justitie.

Ingevolge de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt een belasting geheven van natuurlijke personen. Grondslag voor deze belastingheffing is het belastbaar inkomen van een natuurlijk persoon. Ook voor de heffing van inkomstenbelasting geldt dat Nederland autonoom kan handelen. Invloed vanuit Europa komt voornamelijk voort uit jurisprudentie van het Hof van Justitie.

²² Zie onder andere EHRM 9 december 1994, nr. 48/1993/443/522, BNB 1995/113 (Schouten en Meldrum) en EHRM 12 juli 2001, nr. 44759/98, BNB 2005/222 (Ferrazzini tegen Italië).

²³ Zowel de vennootschapsbelasting als de inkomstenbelasting belast dus 'winst' van een (rechts)persoon. In het vervolg van deze verhandeling zal eenvoudshalve dan ook worden gesproken over winstbelasting.

²⁴ De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 duidt deze samenwerkingsverbanden onder de verzamelnaam 'lichamen'.

²⁵ Richtlijn van 23 juli 1990, 90/435/EEG, Pb EG 1990/L 225, zoals gewijzigd bij Richtlijn van 22 december 2003, 2003/123/EG, Pb EG 2004/L 7.

²⁶ Richtlijn van 19 oktober 2009, 2009/133/EG, Pb EU L 310. Deze richtlijn vervangt de Richtlijn van 23 juli 1990, 90/434/EEG, Pb EG 1990/L 225 zoals bedoeld in art. 17 van de Richtlijn van 19 oktober 2009.

²⁷ Richtlijn van 3 juni 2003, 2003/49/EG, Pb EG L 157 (3 juni 2003) respectievelijk Pb EU L 157 en 159 (29 april 2004).

De heffing van vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting vindt haar grondslag in nationaal wettelijke regelingen die geen basis hebben in (Europese) richtlijnen²⁸. Het vaststellen van een belastingaanslag winstbelasting²⁹ kwalificeert dan ook niet als het uitvoering geven aan het recht van de Europese Unie. Dit heeft tot gevolg dat geen direct beroep op artikel 41 van het Handvest kan worden gedaan.

Het beginsel van behoorlijk bestuur dat aan dit artikel uit het Handvest ten grondslag ligt, geldt echter ook binnen de nationale rechtsorde en dus los van dit artikel, namelijk als onderdeel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur³⁰.

Analoog aan het arrest van de Hoge Raad³¹ over het toekennen van een schadevergoeding wegens overschrijding van de redelijke termijn in zuivere belastinggeschillen, kan voor de uitgangspunten van de uitleg van het begrip 'behoorlijk bestuur' aansluiting worden gezocht bij artikel 41 van het Handvest. Uitkomst hiervan is dat ook in een zuiver intern belastinggeschil het bestuursorgaan voordat een bezwarend besluit jegens de belastingplichtige wordt genomen, deze belastingplichtige het recht heeft om te reageren op de elementen waarop het bestuursorgaan zijn beslissing wil baseren.

Het verdedigingsbeginsel speelt dus ook een rol bij het vaststellen van een belastingaanslag winstbelasting.

3.4. Verdedigingsbeginsel bij bestuurdersaansprakelijkheid

Indien de belastingschuldige in gebreke is om zijn belastingschuld te voldoen, kan de ontvanger soms een derde daarvoor aansprakelijk stellen. Voor de (gewezen) bestuurder van de belastingschuldige is daarvoor in artikel 36 van de Invorderingswet 1990 (hierna: Inv.) een regeling opgenomen. Deze aansprakelijkheid geldt voor bestuurders van lichamen die zijn onderworpen aan de heffing van vennootschapsbelasting en die volledig rechtsbevoegd zijn.

De ontvanger met voor het aansprakelijk stellen van een (gewezen) bestuurder een voor bezwaar vatbare beschikking nemen. Deze beschikking moet aan de aansprakelijkgestelde bekend worden gemaakt. Deze aansprakelijkgestelde heeft vervolgens de mogelijkheid om rechtsmiddelen (bezwaar, beroep, etc.) tegen de beschikking aan te wenden.

²⁸ De besluiten op basis van de moeder-dochterrichtlijn²⁸, de fusierichtlijn²⁸ en de interest- en royaltyrichtlijn laat ik hierbij buiten beschouwing.

²⁹ Zowel de vennootschapsbelasting als de inkomstenbelasting belast dus 'winst' van een (rechts)persoon. In het vervolg van deze verhandeling zal eenvoudshalve dan ook worden gesproken over winstbelasting.

³⁰ De algemene beginselen van behoorlijk bestuur omvatten in Nederland een aantal beginselen die de gedragsregels van de overheid ten opzichte van de burger regelen. Deze algemene beginselen zijn zowel geschreven als ongeschreven normen.

³¹ HR 10 juni 2011, nr. 09/05112, V-N 2011/31.5.

Bij het vaststellen van zo'n beschikking kan de ontvanger van de Belastingdienst op twee fronten worden geconfronteerd met het verdedigingsbeginsel.

In de eerste plaats is de ontvanger van de Belastingdienst gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Zoals uit paragraaf 3.3 volgt dient een bestuursorgaan ook bij een zuiver intern belastinggeskil het verdedigingsbeginsel te respecteren. Voordat een ontvanger een beschikking aansprakelijkstelling kan vaststellen, zal hij derhalve de aansprakelijk te stellen (rechts)persoon de gelegenheid moeten bieden om op de elementen daarvan te reageren. Doet de ontvanger dat niet, dan kan het verdedigingsbeginsel zijn geschonden.

Daarnaast kan de aansprakelijkgestelde gronden aanvoeren ter bestrijding van de onderliggende omzetbelastingaanslag. Hierop bestaat slechts één uitzondering, namelijk dat het bezwaar geen betrekking kan hebben op feiten of omstandigheden die van belang zijn geweest bij de vaststelling van de belastingaanslag en waarover de rechter al een onherroepelijke uitspraak heeft gedaan.

De aansprakelijkgestelde kan dus naar voren brengen dat de onderliggende omzetbelastingaanslag in strijd met het verdedigingsbeginsel is vastgesteld. Ook op deze wijze kan de ontvanger geconfronteerd worden met het verdedigingsbeginsel.

3.5. Conclusie

In het voorgaande is uitgebreid ingegaan op de vraag bij de heffing van welke belastingen de belastingplichtige een beroep kan doen op het verdedigingsbeginsel.

Hieruit blijkt dat in omzetbelastingzaken direct een beroep kan worden gedaan op de toepassing van artikel 41 van het Handvest.

Voor de winstbelastingen en de beschikking bestuurdersaansprakelijkheid ligt de kwestie net iets anders. Immers, in die gevallen is de lidstaat niet bezig met het uitvoeren van communautair recht en is het Handvest niet direct van toepassing. Toch is ook bij deze belastingheffingen van belang dat het bestuursorgaan de belastingplichtige in de gelegenheid stelt om te reageren op de elementen van het voorgenomen bezwarende besluit.

Hoofdstuk 4 Rechtsgevolgen schending verdedigingsbeginsel

4.1. Inleiding

Als de inspecteur voorafgaand aan het vaststellen van een bezwarend besluit dat de belastingplichtige aanmerkelijk raakt, de belastingplichtige niet de gelegenheid biedt op de elementen van dat besluit te reageren, is het verdedigingsbeginsel geschonden.

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de rechtsgevolgen die zijn verbonden aan de schending van het verdedigingsbeginsel in de omzetbelasting. De toepassing van het verdedigingsbeginsel bij de andere belastingheffingen blijft hierbij in beginsel buiten beschouwing. Reden hiervoor is dat de gevolgen die zullen zijn verbonden aan een schending van de eerbiediging van de rechten van de verdediging in de omzetbelasting dezelfde zullen zijn als deze rechten bij een andere belasting worden geschonden.

Het arrest Sopropé van het Hof van Justitie heeft het verdedigingsbeginsel duidelijk op de kaart gezet. Hoewel dit arrest over een douanezaak gaat, kunnen hieruit ook belangrijke argumenten worden afgeleid voor de omzetbelasting. Immers, in beide gevallen is sprake van het verdedigingsbeginsel als grondrecht van de Europese Unie.

De vraag is dan ook of het Hof van Justitie in dit arrest ingaat op de vraag wat de rechtsgevolgen moeten zijn van een schending van het verdedigingsbeginsel. Het Hof van Justitie gaat daar niet expliciet op in. Tussen de regels door zou wel afgeleid kunnen worden dat het Hof van Justitie van oordeel is dat de nationale rechter moet beoordelen of sprake is van een schending van het verdedigingsbeginsel en zo ja, wat de rechtsgevolgen daarvan zouden moeten zijn. Het Hof van Justitie overwoog:

“36 De eerbiediging van de rechten van de verdediging vormt een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht dat van toepassing is wanneer de administratie voornemens is een bezwarend besluit ten opzichte van een bepaalde persoon vast te stellen.

37 Dit beginsel vereist dat de adressaten van besluiten die hun belangen aanmerkelijk raken, in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren. Zij dienen daartoe over een toereikende termijn te beschikken.

38 Deze verplichting rust op de administratieve overheden van de lidstaten wanneer zij besluiten nemen die binnen de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, ook al voorziet de toepasselijke communautaire wetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit.

Wat de tenuitvoerlegging van dit beginsel en meer bepaald de termijnen voor de uitoefening van de rechten van de verdediging betreft, dient te worden gepreciseerd dat deze, wanneer zij – zoals in het hoofdgeding – niet door het gemeenschapsrecht zijn vastgesteld, door het nationale recht worden bepaald, met dien verstande dat zij even lang moeten zijn als die waarover particulieren of ondernemingen in vergelijkbare nationaalrechtelijke situaties beschikken en de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten van de verdediging in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken.”

Er is echter ook jurisprudentie van het Hof van Justitie voorhanden waaruit blijkt dat het Hof zelf beslist hoe moet worden omgegaan met een schending van het verdedigingsbeginsel. Uit deze jurisprudentie³² kunnen in feite drie lijnen worden gedestilleerd, te weten (i) de harde lijn, (ii) de zachte lijn en (iii) de belangenafweging.

De harde lijn houdt in dat het betreffende besluit moet worden vernietigd. De zachte lijn houdt kort gezegd in dat vernietiging alleen aan de orde is als de mogelijkheid bestaat dat een ander besluit zou zijn genomen indien alle voorschriften voor de totstandkoming van het besluit zouden zijn nageleefd. Tot slot kan er een belangenafweging plaatsvinden. Dit betekent dat de belangen van de belastingplichtige moeten worden afgewogen tegen de belangen van de openbare orde en/of het algemeen belang. Hierbij is ook van belang af te wegen of de belastingplichtige is benadeeld door de gang van zaken. In paragraaf 4.2. wordt ingegaan op deze jurisprudentie van het Hof van Justitie.

Ook de Nederlandse rechters laten zich niet onbetuigd over de vraag hoe moet worden gehandeld in het geval het verdedigingsbeginsel is geschonden. Op deze jurisprudentie wordt in paragraaf 4.3. ingegaan.

In paragraaf 4.4. wordt beoordeeld welke lijn het beste aansluit bij het wegnemen van de rechtsgevolgen van de schending van het verdedigingsbeginsel.

³² Zie onder andere HvJ EU 24 oktober 1996, C-32/95 Lisrestal vs Commissie, HvJ EU 21 september 2000, C-462/98 P Mediocurso - Estabelecimento de Ensino Particular Ld.^a vs Commissie, HvJ EU 12 december 2002, C-395/00, Distillerie Fratelli Cipriani SpA vs Ministero delle Finanze, HvJ EU van 20 januari 2005, C-300/03, Honeywell Aerospace GmbH en HvJ EU 8 maart 2007, C-44/06, Gerlach und Co.GmbH vs Hauptzollamt Frankfurt (Oder)

4.2. Hof van Justitie

4.2.1. Harde lijn

Een voorbeeld van de harde lijn die het Hof van Justitie volgt - en dus het vernietigen c.q. nietig verklaren van het bestreden besluit - is het arrest van 29 juni 1994³³. Hierin oordeelt het Hof van Justitie:

“41 Vaststaat, dat de Commissie, alvorens de litigieuze beschikking te nemen, verzoekster niet in staat heeft gesteld, welke opmerkingen dan ook te maken. Dat verzuim levert schending op van verzoeksters recht van verweer.

42 Ter rechtvaardiging van dit verzuim beroept de Commissie zich op de internationaalrechtelijke context van de in geding zijnde brief.

43 Dit argument, dat uitgaat van de onjuiste premisse dat de Commissie verzoekster geen sanctie heeft opgelegd, is reeds afgewezen bij het onderzoek van de ontvankelijkheid van het beroep.

44 Zonder dat de andere aangevoerde middelen behoeven te worden onderzocht, moet de bestreden beschikking mitsdien worden nietigverklaard wegens schending van verzoeksters recht van verweer.”

Tot eenzelfde oordeel komt het Hof van Justitie ook in de arresten van 24 oktober 1996³⁴, 21 september 2000³⁵, 8 maart 2007³⁶ en 25 oktober 2011³⁷.

Hoewel deze jurisprudentie van het Hof van Justitie niet direct betrekking heeft op de schending van het verdedigingsbeginsel in een omzetbelastingzaak, kan hieruit wel afgeleid worden dat de ‘harde’ lijn van het Hof van Justitie inhoudt dat als in strijd wordt gehandeld met een grondbeginsel het opgelegde bezwarende besluit moet worden vernietigd.

4.2.2. Zachte lijn

Zoals al is opgemerkt, handelt het Hof van Justitie niet eenduidig. Er is ook rechtspraak beschikbaar waarin het Hof van Justitie beoordeeld of de mogelijkheid bestaat dat een ander besluit zou zijn genomen indien alle voorschriften voor de totstandkoming van het besluit zouden zijn nageleefd. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, oordeelt het Hof van Justitie tot nietig verklaring van het besluit. Is het antwoord ontkennend, dan stelt het Hof van Justitie vast dat weliswaar een schending heeft plaatsgevonden maar dat de betrokkene niet in zijn belangen is geschaad.

³³ Hof van Justitie 29 juni 1994, zaak C-135/92 (Fiskano).

³⁴ Hof van Justitie 24 oktober 1996, zaak C-32/95 P (Lisrestal).

³⁵ Hof van Justitie 21 september 2000, zaak C-462/98 P (Mediocurso).

³⁶ Hof van Justitie 8 maart 2007, zaak C-44/06 (Gerlach).

³⁷ Hof van Justitie 25 oktober 2011, zaak C-109/10 (Solvay) en C-110/10 (Solvay).

Een voorbeeld van deze ‘zachte lijn’ is het arrest van het Hof van Justitie van 10 juli 1980, zaak C-30/78 (Distillers Company Limited). In r.o. 26 overweegt het Hof van Justitie:

“Gelet op het vorenoverwogene is een onderzoek van de door verzoekster gestelde procedurefouten niet nodig. Dit ware slechts anders indien de administratieve procedure, waren deze fouten niet gemaakt, eventueel tot een ander resultaat had kunnen leiden. (...)

Ook zonder de verzoekerster aangevoerde procedurefouten zou de beschikking van de Commissie, die immers berust op het feit dat geen aanmelding heeft plaatsgehad, dezelfde zijn geweest.”

In het arrest van 21 maart 1990³⁸ oordeelt het Hof van Justitie eveneens dat voor de nietigverklaring van het besluit bij de schending van het verdedigingsbeginsel vereist is dat de procedure zonder die onregelmatigheid een andere afloop zou hebben gehad.

Deze lijn trekt het Hof van Justitie ook door in de arresten van 2 oktober 2003³⁹ en 1 oktober 2009⁴⁰.

Uit de hiervoor aangehaalde arresten van het Hof van Justitie volgt dat nietigverklaring c.q. vernietiging van een beschikking die in strijd met het verdedigingsbeginsel is genomen, alleen aan de orde is als de mogelijkheid bestaat dat een ander besluit zou zijn genomen indien alle voorschriften voor de totstandkoming van het besluit zouden zijn nageleefd.

4.2.3. Belangenafweging

Tot slot haalt het Hof van Justitie naast de hiervoor aangehaalde harde en zachte lijn de methode van belangenafweging ‘uit de kast’. In deze zaken oordeelt Hof van Justitie dat de eerbiediging van de rechten van de verdediging geen absolute werking heeft en dat schending van deze rechten gerechtvaardigd kan zijn om redenen van openbare orde/algemeen belang.

Tot dit oordeel komt het Hof van Justitie in het arrest van 15 juni 2006⁴¹. Het Hof van Justitie overwoog:

“74 Uit vaste rechtspraak blijkt voorts dat in iedere procedure die tot een voor de belanghebbende bezwarend besluit kan leiden, de eerbiediging van de rechten van de verdediging een grondbeginsel van gemeenschapsrecht vormt, dat zelfs bij het ontbreken van enige regeling inzake de procedure in acht moet worden genomen.

³⁸ Hof van Justitie 21 maart 1990, zaak C-142/87 (België).

³⁹ Hof van Justitie 2 oktober 2003, zaak C-194/99 (Thyssen Stahl).

⁴⁰ Hof van Justitie 1 oktober 2009, zaak C-141/09 (Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co Ltd.).

⁴¹ Hof van Justitie 15 juni 2006, zaak C-28/05 (Dokter e.a.).

Dit beginsel verlangt dat wanneer besluiten de belangen van de adressaten aanmerkelijk beïnvloeden, deze laatsten in staat moeten worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over hetgeen als grond voor het litigieuze besluit tegen hen wordt ingebracht (...) Gelet op de zwaarwegende gevolgen die de op basis van art. 5 richtlijn 85/511, art. 2 beschikking 2001/246 en art. 10 lid 1 richtlijn 90/425 vastgestelde besluiten voor de veehouders hebben, verlangt dat beginsel op het gebied van de bestrijding van mond- en klauwzeer dat de adressaten van dergelijke besluiten in beginsel in staat worden gesteld naar behoren hun standpunt kenbaar te maken over hetgeen als grond voor de litigieuze maatregelen tegen hen wordt ingebracht.

75 Niettemin zij in herinnering gebracht dat de grondrechten, waaronder de eerbiediging van de rechten van de verdediging, geen absolute gelding hebben, maar beperkingen kunnen bevatten, mits deze werkelijk beantwoorden aan de doeleinden van algemeen belang die met de betrokken maatregel worden nagestreefd, en, het nagestreefde doel in aanmerking genomen, niet zijn te beschouwen als een onevenredige en onduidbare ingreep, waardoor de gewaarborgde rechten in hun kern worden aangetast. De bescherming van de volksgezondheid is een van de doelen die een rechtvaardiging kunnen vormen voor dergelijke beperkingen (...).

76 In deze context dient te worden vastgesteld dat indien de bevoegde autoriteit tegen mond- en klauwzeer geen passende maatregelen zou kunnen nemen wanneer niet alle potentieel betrokkenen vooraf kennis hebben genomen van de feiten en documenten waarop deze maatregelen zijn gebaseerd en wanneer zij geen standpunt over die feiten en documenten hebben ingenomen, deze autoriteit belet zou worden om snel en doeltreffend op te treden. Derhalve vormt de bescherming van de volksgezondheid er in beginsel een rechtvaardiging voor dat deze autoriteit de bedoelde maatregelen vaststelt zonder de belanghebbenden vooraf naar hun standpunt te vragen over de gegevens waarop die maatregelen zijn gebaseerd. Voorts is een dergelijke beperking slechts te beschouwen als een onevenredige en onduidbare ingreep waardoor de rechten van de verdediging in hun kern worden aangetast, indien de belanghebbenden niet nadien in een procedure tegen die maatregelen zouden kunnen opkomen, en in het kader daarvan naar behoren hun standpunt kenbaar maken."

4.2.4. Conclusie

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat in feite op drie verschillende wijzen wordt omgegaan met de gevolgen van de schending van het verdedigingsbeginsel. Hoewel deze jurisprudentie niet direct betrekking heeft op de schending van het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken in een omzetbelastingkwestie, kunnen hieruit wel gevolgtrekkingen worden gemaakt.

Voordat daartoe wordt overgegaan, wordt eerst nog ingegaan op de rechtsgevolgen die de Nederlandse rechter verbindt aan een schending van het verdedigingsbeginsel.

4.3. Nederlandse rechter

Ook de Nederlandse rechters hebben zich niet onbetuigd gelaten bij de beantwoording van de vraag welke gevolgen moeten worden verbonden aan de schending van het verdedigingsbeginsel, in die zin dat de belastingplichtige geen gelegenheid heeft gehad om haar eigen standpunt kenbaar te maken.

Wat ook hier opvalt, is dat de rechtspraak over de toepassing van het verdedigingsbeginsel in de omzetbelasting minimaal is. De meeste jurisprudentie die beschikbaar is, ziet op de Douanewetgeving. Waar in de jurisprudentie van het Hof van Justitie drie wegen worden bewandeld, beperken de Nederlandse rechters zich tot twee lijnen, te weten de harde lijn en de zachte lijn.

4.3.1. Harde lijn

In de uitspraak van 3 april 2009⁴² oordeelt de rechtbank Haarlem dat als een belastingplichtige voorafgaand aan het nemen van een aanmerkelijk bezwarend besluit geen gelegenheid heeft gehad zijn visie daarop kenbaar te maken, het verdedigingsbeginsel is geschonden. De rechtbank verbindt daaraan de conclusie dat de betreffende besluiten moeten worden vernietigd. De rechtbank overwoog:

*“4.6. Dit⁴³ tot de grondbeginselen van het gemeenschapsrecht behorend recht op verdediging is van openbare orde, reden waarom de rechtbank partijen het arrest van het Hof van Justitie, C 349/07, inzake Sopropé, heeft voorgehouden en de rechtsgronden van eiseres ambthalfve heeft aangevuld met het beroep dat het recht van verdediging niet gewaarborgd is geweest.
(...)”*

*4.8. Door eiseres niettemin de onder 1.1. genoemde utb's zonder vooraankondiging uit te reiken en - bijvoorbeeld - niet eerst de uitkomst van de onder 2.1. genoemde onderzoeken aan eiseres voor te leggen of op andere wijze haar voornemen tot opleggen van de utb's kenbaar te maken en eiseres aldus in de gelegenheid te stellen haar zienswijze kenbaar te maken, heeft verweerder het tot de grondbeginselen van het gemeenschapsrecht behorende recht van verdediging van eiseres geschonden.
(...)”*

⁴² Rechtbank Haarlem 3 april 2009, AWB 08/1021 (LJN: BI9735).

⁴³ Het recht van de geadresseerde om in staat te worden gesteld naar behoren zijn standpunt kenbaar te maken over de elementen waarop de administratie haar besluit wil baseren, alvorens aan hem de utb's uit te reiken.

4.11. Het vorenstaande leidt er toe dat de onderhavige utb's niet in stand kunnen blijven.”

Deze lijn volgt ook uit de uitspraken van de rechtbank Haarlem van 12 maart 2009⁴⁴ en 9 juli 2010⁴⁵.

4.3.2. Zachte lijn

Op 20 mei 2010⁴⁶ velt het gerechtshof Amsterdam een oordeel over de gevolgen die verbonden zijn aan de schending van het verdedigingsbeginsel. Het gerechtshof is van oordeel dat voor de beantwoording van deze vraag beoordeeld moet worden of de belastingplichtige is benadeeld door de schending. Indien dat niet het geval is, kan het betreffende besluit in stand blijven. Het gerechtshof Amsterdam oordeelt:

“6.4. De Douanekamer stelt vast dat nu belanghebbende, naar tussen partijen niet in geschil is, niet op enigerlei wijze in de gelegenheid is gesteld zich vooraf uit te laten over de elementen waarop de UTB werd gebaseerd, het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging is geschonden. Gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie vormt het vooraf horen een element van de rechten van de verdediging waar niet aan voorbij kan worden gegaan.

6.5. Procedurele fouten bij de totstandkoming van een besluit leiden echter, zowel gelet op het nationale als het communautaire recht, niet zonder meer tot vernietiging van het desbetreffende besluit. In dit verband zij wat het communautaire recht betreft verwezen naar het arrest HvJ 10 juli 1980, Distillers Company/Commissie, 30/78, Jurispr. blz. 2229, waarin in punt 26 het volgende wordt overwogen:

“26. Gelet op het vorenoverwogene is een onderzoek van de door verzoekster gestelde procedurefouten niet nodig. Dit ware slechts anders indien de administratieve procedure, waren deze fouten niet gemaakt, eventueel tot een ander resultaat had kunnen leiden. (...)”

Wat het nationale recht betreft zij onder meer verwezen naar de arresten Hoge Raad 18 april 2003, nr. 37 790, BNB 2003/267 en 15 mei 2009, nr. 08/00437, BNB 2009/169, waaruit volgt dat de schending van procedureregels geen gevolgen heeft indien de belastingplichtige door de gang van zaken niet is benadeeld. Ook indien de belastingplichtige niet is benadeeld kan de gang van zaken wel aanleiding vormen de inspecteur te veroordelen in de proceskosten (vgl. BNB 2003/267).

(...)

⁴⁴ Rechtbank Haarlem 12 maart 2009, AWB 07/6680 en 07/6681 (LJN: BH9755).

⁴⁵ Rechtbank Haarlem 9 juli 2010, AWB 08/3520 (LJN: BN4176).

⁴⁶ Gerechtshof Amsterdam 20 mei 2010, nr. 08/00209 (LJN: BM6653) en nr. 08/00208 (LJN: BM6651).

6.8. Gelet op het onder 6.5 tot en met 6.7. overwogene dient naar het oordeel van de Douanekamer aan het procedurele gebrek, bestaande uit het niet horen van belanghebbende alvorens de UTB werd uitgereikt, voorbij te worden gegaan. Wel ziet de Douanekamer in voormeld gebrek aanleiding om de inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende in beroep en in hoger beroep heeft gemaakt, en hem te gelasten het in eerste aanleg betaalde griffierecht aan belanghebbende te vergoeden (ter zake van het hoger beroep is geen griffierecht geheven).”

Op 21 oktober 2010⁴⁷ oordeelt het gerechtshof Amsterdam wederom over de gevolgen die verbonden zijn aan de schending van het verdedigingsbeginsel. In deze kwestie komt het hof tot het oordeel dat de betreffende belastingplichtige is benadeeld en dat de besluiten niet in stand kunnen blijven. Deze lijn zet het gerechtshof Amsterdam door in de eveneens op 21 oktober 2010 gewezen uitspraak⁴⁸, alsmede in de uitspraken van 27 januari 2011⁴⁹ en 21 april 2011⁵⁰.

Ook de rechtbank Haarlem dient zich, als rechtbank in eerste aanleg in Douanezaken, uit te laten over de gevolgen die zijn verbonden aan de schending van het verdedigingsbeginsel beoordeeld moet worden of de belastingplichtige is geschaad in zijn belangen. In de uitspraak van 28 juni 2011⁵¹ neemt de rechtbank hierbij de ‘zachte lijn’ als uitgangspunt. De rechtbank overweegt:

“4.5. Vast staat dat verweerder eiseres vóór het opleggen van de utb niet heeft uitgenodigd om haar standpunt daarover kenbaar te maken. Hiermee is het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging geschonden. Procedurele fouten bij de totstandkoming van een besluit leiden echter, gelet op zowel het nationale als het communautaire recht, niet zonder meer tot vernietiging van het desbetreffende besluit. In dit verband zij wat het recht van de Europese unie betreft verwezen naar het arrest HvJ 10 juli 1080. Distillers Company/Commissie, 30/78. Jurispr. blz. 2229. waarin in punt 26 het volgende wordt overwogen:

“26. Gelet op het vorenoverwogene is een onderzoek van de door verzoekster gestelde procedurefouten niet nodig. Dit ware slechts anders indien de administratieve procedure, waren deze fouten niet gemaakt, eventueel tot een ander resultaat had kunnen leiden (...).”

⁴⁷ Gerechtshof Amsterdam 21 oktober 2010, nrs. P07/00978, P07/00981, P07/00992, P07/996, P07/00997 en P07/00998 (LJN: BO1788).

⁴⁸ Gerechtshof Amsterdam 21 oktober 2010, nr. 07/00977 (LJN: BO1785).

⁴⁹ Gerechtshof Amsterdam 27 januari 2011, nr. 09/00357 (LJN: BP2612).

⁵⁰ Gerechtshof Amsterdam 21 april 2011, nr. 10/00172 (LJN: BQ2794).

⁵¹ Rechtbank Haarlem 28 juni 2011, nr. AWB 09/3907 (LJN: BR5632).

Wat het nationale recht betreft zij onder meer verwezen naar de arresten Hoge Raad, 18 april 2003, nr. 37 790, BNB 2003/267 en 15 mei 2009, nr. 08/00437, BNB 2009/169, waaruit volgt dat de schending van procedureregels geen gevolgen heeft indien de belastingplichtige door de gang van zaken niet is benadeeld.

4.6. Eiseres is door de schending van het verdedigingsbeginsel niet (wezenlijk) benadeeld. (...)."

Tot eenzelfde oordeel komt ook de rechtbank 's-Gravenhage in de uitspraak van 25 januari 2011⁵². In deze zaak die ziet op een omzetbelastingkwestie overwoog de rechtbank:

"2.24. Voor wat betreft de naheffingsaanslag met aanslagnummer [nummer] geldt dat deze zonder aankondiging vooraf is uitgereikt aan eiseres en direct en ineens invorderbaar is gesteld. Aan eiseres is derhalve terzake van deze naheffingsaanslag in het geheel niet voorafgaand aan het opleggen van de aanslag de gelegenheid geboden haar standpunten kenbaar te maken over de elementen waarop de belastingdienst die aanslag heeft gebaseerd. Daarmee is naar het oordeel van de rechtbank het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging geschonden. Zoals uit het arrest van het HvJ EG van 10 juli 1980, 30/78 (Distillers Company), LJN: BE4738, Jurispr. blz. 2229 en de arresten van de HR van 18 april 2008, nr 37 790, LJN: AF7495 en 15 mei 2009, nr 08/00437 LJN: BI3751 kan worden afgeleid, hoeft een dergelijke schending van een procedurereguleer geen gevolgen te hebben voor de naheffingsaanslag indien de belastingplichtige door de gang van zaken niet is benadeeld.

2.25. Nu aan eiseres in het geheel geen termijn is geboden om haar standpunten kenbaar te maken en de aanslag direct en ineens invorderbaar is gesteld als gevolg waarvan eiseres de aanslag moest betalen nog voordat zij de gelegenheid heeft gehad zich daarover uit te laten, is reeds om die reden sprake van benadeling van eiseres. Aan de schending van de procedurereguleer kan daarom niet worden voorbijgegaan."

4.3.3. Conclusie

Uit de Nederlandse rechtspraak kan de conclusie getrokken worden dat de rechters in de meeste gevallen de 'zachte lijn' hanteren ofwel beoordelen of de betreffende belastingplichtige is benadeeld door de schending van het verdedigingsbeginsel. Is dit het geval dan wordt de betreffende belastingaanslag vernietigd.

⁵² Rechtbank 's-Gravenhage 25 januari 2011, nrs. AWB 08/6449 OB en AWB 08/6450 OB (LJN: BR2076).

4.4. Rechtsgevolgen schending verdedigingsbeginsel

Zoals uit de voorgaande paragrafen is gebleken, is de lijn in de jurisprudentie die wordt gekozen voor de gevolgen die worden verbonden aan de schending van het verdedigingsbeginsel niet unaniem. Zowel het Hof van Justitie als de Nederlandse rechters hinken op meerdere gedachten.

Dit wordt ook door advocaat-generaal Van Hilten geconstateerd in haar conclusie van 23 juni 2011⁵³ in een douanezaak. Zij stelt de Hoge Raad dan ook voor prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie zodat deze onduidelijkheid wordt opgelost en het voor de rechters duidelijk is welke lijn zij moeten trekken als het verdedigingsbeginsel is geschonden.

In deze paragraaf wordt ingegaan op de consequenties die mijns inziens aan een schending van het verdedigingsbeginsel moeten worden verbonden.

De eerbiediging van de rechten van de verdediging valt - zoals gezegd - in deelaspecten uiteen. Een van deze deelaspecten is het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken. Deze situatie doet zich met name voor op het moment dat een bestuursorgaan een voor de belastingplichtige bezwarend besluit wil vaststellen.

Het verdedigingsbeginsel, zoals gecodificeerd in artikel 41 van het Handvest, verplicht het bestuursorgaan in dat geval de belastingplichtige voorafgaand aan de vaststelling van het besluit de gelegenheid te geven op de elementen daarvan te reageren. Het verdedigingsbeginsel is derhalve een grondrecht van de Europese Unie.

Het verdedigingsbeginsel komt daarnaast nog terug in artikel 48, lid 2, van het Handvest. Daaruit blijkt dat het verdedigingsbeginsel ook een rol speelt in de strafrechtelijke sfeer. Als het verdedigingsbeginsel in een strafzaak wordt geschonden, wordt door de strafrechter gesproken over een vormverzuim. Een vormverzuim doet zich namelijk voor als strafprocesrechtelijke geschreven en ongeschreven vormvoorschriften niet worden nageleefd.

Over de gevolgen die verbonden zijn aan een vormverzuim is een aantal belangrijke strafrechtarresten geweest, te weten het Zwolsman-arrest⁵⁴, het Karman-arrest⁵⁵ en het Afvoerpijp-arrest⁵⁶.

⁵³ Conclusie advocaat-generaal Van Hilten 23 juni 2011, nr. CPG 10/02774 (LJN: BR0666).

⁵⁴ Hoge Raad 19 december 1995 (LJN ZD0328).

⁵⁵ Hoge Raad 1 juni 1999 (LJN: ZD1143).

⁵⁶ Hoge Raad 30 maart 2004 (LJN: AM2533)

Uit deze arresten blijkt dat de rechter een aantal stappen moet doorlopen voordat hij kan vaststellen of en zo ja welke sanctie aan een schending van het vormverzuim moet worden verbonden. In de eerste plaats zal de rechter moeten nagaan of herstel (nog) mogelijk is. Daarna zal de rechter moeten beoordelen of bewijsuitsluiting, strafvermindering of niet-ontvankelijkheid de juiste remedie is tegen de schending.

De rechter moet in de eerste plaats vaststellen of het verzuim kan worden hersteld. Als de inspecteur de naheffingsaanslag omzetbelasting heeft vastgesteld zonder dat de belastingplichtige voorafgaand aan het vaststellen daarvan is gehoord, kan dit verzuim niet worden hersteld. De tijd kan immers niet worden teruggedraaid. Dat de belastingplichtige in een latere fase van de procedure alsnog mondeling zijn bezwaren naar voren kan brengen, doet daar niet aan af. Het Hof van Justitie heeft daar in het arrest van 15 oktober 2002⁵⁷ namelijk een stokje voor gestoken. Het Hof van Justitie overwoog in deze zaak dat een schending van het recht van toegang tot het dossier in de procedure voorafgaand aan de vaststelling van een beschikking niet gedekt kan worden door het enkele feit dat de toegang tijdens de gerechtelijke procedure mogelijk is geworden.

Analoog aan dit arrest betekent dit dat in het geval een belastingplichtige geen gebruik heeft kunnen maken van zijn recht te worden gehoord voorafgaand aan het vaststellen van een beschikking die hem aanmerkelijk raakt in zijn belangen, die niet gerepareerd kan worden doordat hij in een latere fase alsnog zijn standpunten naar voren heeft kunnen brengen..

Conclusie is dan ook dat een schending van het verdedigingsbeginsel niet kan worden hersteld. De volgende vraag is dan welke consequentie moet worden verbonden aan de schending van het vormvoorschrift.

In een strafzaak kan een schending van een vormvoorschrift worden opgelost door bewijs uit te sluiten. Deze bewijsuitsluiting is aan de orde indien bewijsmateriaal door het verzuim is verkregen en door de onrechtmatige bewijsvergaring een belangrijk (strafvorderlijk) voorschrift of rechtsbeginsel in aanzienlijke mate is geschonden. Deze consequentie is lastig te rijmen met een schending van het verdedigingsbeginsel in een fiscale zaak. Als de inspecteur in strijd met het verdedigingsbeginsel heeft gehandeld door de belastingplichtige niet te horen voorafgaand aan het vaststellen van een naheffingsaanslag heeft hij in feite geen bewijs onrechtmatig verkregen.

Sterker de inspecteur heeft het risico gelopen dat hij bewijsmateriaal niet heeft verkregen door de belastingplichtige niet te horen. De consequentie van bewijsuitsluiting als genoegdoening voor de schending van het verdedigingsbeginsel is derhalve niet mogelijk.

⁵⁷ Hof van Justitie 15 oktober 2002, zaak C-238/99, C-244/99, C-245/99, C-247/99, C-250/99, C-252/99 en C-254/99 (Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie).

Daarnaast kan in een strafzaak de schending van het vormvoorschrift worden gesanctioneerd door strafvermindering. Strafvermindering komt in aanmerking als (i) de verdachte daadwerkelijk nadeel heeft ondervonden, (ii) dit nadeel is veroorzaakt door het verzuim, (iii) het nadeel geschikt is voor compensatie door middel van strafvermindering en (iv) strafvermindering ook in het licht van het belang van het geschonden voorschrift en de ernst van het verzuim gerechtvaardigd is. Ook deze mogelijkheid kan niet worden toegepast in de fiscale praktijk. Immers, de aanslag die de inspecteur vast stelt, is een gebonden beschikking. Dit betekent dat de rechter een schending van het verdedigingsbeginsel niet ongedaan kan maken door bijvoorbeeld de naheffingsaanslag omzetbelasting met 20% te verminderen.

Blijft over de strafrechtelijke consequentie van niet-ontvankelijkverklaring van het openbaar ministerie. Deze niet-ontvankelijkheid heeft tot gevolg dat het Openbaar Ministerie het recht verspeelt om de verdachte te vervolgen. In fiscale zaken zou de consequentie zijn dat de inspecteur zijn recht verspeeld om de belasting te heffen. Voor de niet-ontvankelijkverklaring is aanleiding als sprake is van 'ernstige inbreuken op de beginselen van een behoorlijke procesorde, waardoor doelbewust of met grove verontachtzaming van de belangen van de verdachte aan diens recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak te kort is gedaan'.

Als de inspecteur de naheffingsaanslag vaststelt zonder daaraan voorafgaand de inspecteur te horen, schendt hij het verdedigingsbeginsel van de belastingplichtige. Dit verdedigingsbeginsel is een grondrecht van de Europese Unie.

Dat de belastingplichtige dit recht heeft, blijkt uitdrukkelijk uit het Handvest en uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Derhalve weet de inspecteur dat hij met dit grondrecht van de belastingplichtige rekening moet houden. Doet de inspecteur dat niet, dan is slechts één conclusie gerechtvaardigd en dat is dat hij doelbewust de belangen van de belastingplichtige tekort doet. Als gevolg daarvan verliest de inspecteur de mogelijkheid om de belasting te heffen. Dit heeft tot gevolg dat de vastgestelde naheffingsaanslag moet worden vernietigd.

4.5. Conclusie

In het voorgaande is uitgebreid ingegaan op de rechtsgevolgen die het Hof van Justitie en de Nederlandse rechter verbinden aan de schending van het verdedigingsbeginsel. Hieruit blijkt dat de lijn die de rechters trekken niet unaniem is.

Om toch vast te kunnen stellen wat de rechtsgevolgen zouden moeten zijn, is een uitstapje gemaakt naar het strafrecht. In het strafrecht is al veel ervaring opgedaan met de rechtsgevolgen die moeten worden verbonden aan een vormverzuim. Hieruit blijkt dat in de eerste plaats moet worden vastgesteld of het vormverzuim hersteld kan worden. In paragraaf 4.4 is vastgesteld dat het niet horen van een belastingplichtige voorafgaand aan het vaststellen van een bezwarend besluit dat hem aanmerkelijk raakt, niet kan worden hersteld. De tijd kan immers niet worden teruggedraaid en uit jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat dit verzuim niet kan worden gerepareerd door de betreffende belastingplichtige in een later stadium alsnog te horen.

Vervolgens is beoordeeld welke sanctie (bewijsuitsluiting, strafvermindering of niet-ontvankelijkverklaring) het beste remedie vormt voor de schending. Hieruit is gebleken dat de eerste twee opties voor fiscale besluiten niet mogelijk zijn. Immers door het niet horen voorafgaand aan het vaststellen van het besluit heeft de inspecteur geen bewijs onrechtmatig verkregen. De inspecteur loopt eerder het risico dat hij bewijs ten onrechte niet heeft gekregen. Ook strafvermindering in de zin van het verminderen van de belastingaanslag behoort niet tot de mogelijkheden. Belastingaanslagen zijn immers gebonden beschikkingen waarbij het belastingbedrag voortvloeit uit de wet.

Blijft over de fiscale variant van de niet-ontvankelijkverklaring ofwel het verliezen van de mogelijkheid om de belasting te heffen. Uit paragraaf 4.4 volgt dat dit de enige manier is om genoegdoening te geven voor de schending van het verdedigingsbeginsel.

Hoofdstuk 5 Samenvatting en conclusie

Het verdedigingsbeginsel is een grondrecht uit het Handvest van de Europese Unie. Het verdedigingsbeginsel kan omvat (i) het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken, (ii) het recht op inzage in de stukken, (iii) het recht op geheimhouding van zakengeheimen en andere vertrouwelijke stukken, (iv) het recht op voldoende tijd ter voorbereiding van de verdediging, (v) het recht op bijstand en legal privilege en (vi) het recht om zichzelf niet te incrimineren.

In deze verhandeling is het onderdeel 'het recht om het eigen standpunt kenbaar te maken' uitvoerig aan de orde gesteld. De belastingplichtige kan in verschillende fases van het belastingproces gebruik maken van dit hoorrecht. Het arrest Sopropé van het Hof van Justitie heeft het hoorrecht voorafgaand aan het vaststellen van een bezwarend besluit dat de belastingplichtige aanmerkelijk raakt, op de kaart gezet. Dit hoorrecht is ook vastgelegd in artikel 41 van het Handvest.

Het verdedigingsbeginsel zoals dat volgt uit het arrest Sopropé en het Handvest betrekking heeft betrekking op situaties waarin het recht van de Europese Unie wordt uitgevoerd. In dat geval kan de belastingplichtige direct een beroep doen op dit grondrecht.

Voor de winstbelastingzaken (VPB en IB), alsmede de beschikking bestuurdersaansprakelijkheid geldt dat deze heffing in feite geen Europeesrechtelijke wortels heeft. Dit betekent echter niet dat het verdedigingsbeginsel voor deze belastingen geen betekenis heeft. In de eerste plaats is naar voren gebracht dat niet valt in te zien waarom een beginsel van Europees recht niet tevens in het Nederlandse (fiscale) recht zou zijn verankerd. Het verdedigingsrecht is immers een primair recht dat in elke rechtsstaat betekenis dient te hebben. Daarnaast blijkt uit dat Europeesrechtelijke beginselen steeds meer een directe nationale werking hebben. Zo heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het beginsel van berechting binnen een redelijke termijn van artikel 6 EVRM een algemeen rechtsbeginsel is. Als gevolg daarvan heeft dit beginsel gevolgen voor alle belastingen en niet alleen die juridische verbintenissen, die strikt genomen onder artikel 6 EVRM vallen.

Als de rechter heeft vastgesteld dat het verdedigingsbeginsel is geschonden, dienen daaraan consequenties te worden verbonden. Een schending van het hoorrecht voorafgaand aan het vaststellen van de naheffingsaanslag die de belastingplichtige aanmerkelijk raakt, kan niet worden hersteld.

De jurisprudentie van het Hof van Justitie en de Nederlandse rechter laat een diversiteit aan mogelijke consequenties zien. Een eenduidige lijn is er niet in te ontdekken. De ene keer leidt een schending tot vernietiging van de aanslag.

De andere keer beoordeelt de rechter eerst of de belastingplichtige is benadeeld door de schending en als dat het geval is wordt de aanslag vernietigd. Tot slot zijn er uitspraken voorhanden waarbij de rechter de belangen afweegt alvorens tot een beslissing te komen.

In deze verhandeling is uitgebreid stil gestaan bij de gevolgen die verbonden zouden moeten worden aan de schending van het verdedigingsbeginsel. Hierbij is aansluiting gezocht bij de strafrechtelijke consequenties aan een vormverzuim, te weten bewijsuitsluiting, strafvermindering of niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie.

De conclusie uit deze analyse is dat fiscale versie van de niet-ontvankelijkverklaring van het Openbaar Ministerie, ofwel de inspecteur verspeelt zijn bevoegdheid tot het heffen van de belasting, de juiste en enige consequentie is voor het geven van genoegdoening voor de schending van het verdedigingsbeginsel.

Literatuurlijst

Wetgeving en verdragen

- *Mr. J.A.H. Hollebeek en drs. R.R. Ramautarsing*, Sopropé: Wie niet horen wil, moet maar voelen!, BTW Bulletin januari 2010, nr. 1, pagina 1-3.
- *H.C.F.J.A. de Waele*, Het EU-Handvest van de Grondrechten in de Nederlandse rechtspraak, *Trema* nr. 7 2011, pagina 245-251
- *Prof.mr. T. Barkuysen en mr. A.W. Bos*, De betekenis van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie voor het bestuursrecht, *Jurisprudentie Bestuursrecht plus*, 2011, pagina 3-34
- *K.M. Braun e.a.*, Studenteneditie 2011-2012, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht).

Jurisprudentie

- Hof van Justitie van de Europese Unie van 10 juli 1980, zaak C-30/78 (Distillers Company Limited)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 maart 1990, zaak C-142/87 (België)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 29 juni 1994, zaak C-135/92 (Fiskano)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 24 oktober 1996, zaak C-32/95 (Commissie-Lisrestal)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 21 september 2000, zaak C-462/98 (Mediocurso/Commissie)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 oktober 2002, zaak C-238/99, C-244/99, C-245/99, C-247/99, C-250/99, C-252/99 en C-254/99 (Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 12 december 2002, zaak C-395/00 (Cipriani)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 2 oktober 2003, zaak C-194/99 (Thyssen Stahl)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 20 januari 2005, zaak C-300/03 (Honeywell Aerospace)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 22 november 2005, zaak C-144/04 (Mangold)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 juni 2006, zaak C-28/05 (Dokter)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 8 maart 2007, zaak C-44/06 (Gerlach)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 18 december 2008, zaak C-349/07 (Sopropé)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 16 juli 2009, zaak C-385/07 (Der Grüne Punkt)

- Hof van Justitie van de Europese Unie van 1 oktober 2009, zaak C-141/09 (Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co Ltd.)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 1 maart 2011, zaak C-457/09 (Chartry)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 25 oktober 2011, zaak C-109/10 P (Solvay)
- Hof van Justitie van de Europese Unie van 25 oktober 2011, zaak C-110/10 P (Solvay)

- EHRM 12 juli 2001 nr. 44759/98, BNB 2005/222 (Ferrazzini tegen Italië)

- Hoge Raad 19 december 1995, nr. 101269, LJN: ZD0328
- Hoge Raad 1 juni 1999, nr. 110489, LJN: ZD1143
- Hoge Raad 30 maart 2004, nr. 00281/03, LJN: AM2533
- Hoge Raad 10 juni 2011, nr. 09/05112, V-N 2011/31.5

- Conclusie A-G Van Hilten van 23 juni 2011, nr. 10/02774, LJN: BR0666

- Gerechtshof Amsterdam 20 mei 2010, nr. 08/00209, LJN: BM6653
- Gerechtshof Amsterdam 20 mei 2010, nr. 08/00208, LJN: BM6651
- Gerechtshof Amsterdam 21 oktober 2010, nrs. P07/00978, P07/00992, P07/996, P07/00997, P07/00998, LJN: BO1788
- Gerechtshof Amsterdam 21 oktober 2010, nr. 07/00977, LJN: BO1785
- Gerechtshof Amsterdam 27 januari 2011, nr. 09/00357, LJN: BP2612
- Gerechtshof Amsterdam 21 april 2011, nr. 10/00172, LJN: BQ2794

- Rechtbank 's-Gravenhage 25 januari 2011, nr. AWB 08/6449 OM en AWB 08/6450 OB, LJN: BR2076

- Rechtbank Haarlem 12 maart 2009, nr. AWB 07/6680 en 07/6681, LJN: BH9755
- Rechtbank Haarlem 3 april 2009, nr. AWB 08/1021, LJN: BI9735
- Rechtbank Haarlem 9 juli 2010, nr. AWB 08/3520, LJN: BN4176
- Rechtbank Haarlem 28 juni 2011, nr. AWB 09/3907, LJN: BR5632
- Rechtbank Haarlem 21 oktober 2011, nr. AWB 10/294, LJN: BU3397