

Redactie
prof.mr.dr. Madeleine Merckx
mr.dr. Martijn Schippers

M.m.v.
mr. Nino Arzini
mr. Ilona van den Eijnde
mr. Maxime Leenders
mr. Wendy Nent-Vroomen
mr. Yves Schamp
prof.mr.dr. Walter de Wit
mr. Marieke Witteveen

Formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen

VOORWOORD

In de Nederlandse belastingheffing nemen indirecte belastingen een belangrijke plaats in. Al jaren verkrijgt de Nederlandse overheid een belangrijke bron van inkomsten uit de omzetbelasting, die na de loon- en inkomstenbelasting het meest oplevert. Indirecte belastingen worden in Nederland als aangiftebelastingen geheven, waardoor zij hun eigen bijzonderheden kennen. Daarnaast speelt bij belangrijke indirecte belastingen, zoals de btw, de accijnzen en de energiebelasting, het EU-recht een belangrijke rol. Dat geldt ook voor het douanerecht waarbij aanvullend ook belang kan worden toegekend aan het internationale recht, waaronder het WHO-recht. Dit betekent dat deze belastingen en het douanerecht hun eigen juridische kader kennen, zowel wanneer het gaat om hun materieelrechtelijke als formeelrechtelijke aspecten. In dit boek worden de formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen bij elkaar gebracht. Het is zowel een studieboek als een belangrijke handleiding voor de fiscale praktijk en voorziet in een duidelijke behoefte van diegenen die zich met het douanerecht en de indirecte belastingen bezighouden.

Er kan uiteraard gediscussieerd worden over welke belastingen nu precies indirecte belastingen zijn. Wij hebben gekozen voor een pragmatische oplossing, waarbij we de door de Nederlandse overheid aangehouden kwalificatie van directe en indirecte belastingen aanhouden.¹ Tot de indirecte belastingen waarvan we de formele aspecten bespreken in dit boek behoren daarom: de omzetbelasting (btw), de accijnzen, de belasting op personenauto's en motorrijwielen, de motorrijtuigenbelasting, de belasting zware motorrijtuigen, de overdrachtsbelasting, de assurantiebelasting, de verhuurderheffing, de bankenbelasting, de milieubelastingen, de invoerbelasting en de uitvoeraangifte. Aangezien het douanerecht in de regel tot het (werk)terrein van de indirecte belastingen wordt gerekend, hebben we het douanerecht voor zover het gaat om de heffing van douanerechten ook meegenomen.

De opzet van het boek is als volgt. In hoofdstuk 1 gaan wij allereerst in op de internationale en Europeesrechtelijke formele aspecten van het douanerecht en de indirecte belastingen (auteurs: Madeleine Merkx en Walter de Wit). Hoofdstuk 2 is vervolgens gewijd aan het formele douanerecht (auteurs: Ilona van den Eijnde, Martijn Schippers en Walter de Wit), waarbij we in hoofdstuk 3 ten slotte ingaan op de formele aspecten van de indirecte belastingen (auteurs: Nino Arzini, Ilona van den Eijnde, Maxime Leenders, Madeleine Merkx, Wendy Nent-Vroomen, Yves Schamp en Marieke Witteveen).

¹ [www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belasting-betalen/overzicht-rijksbelastingen#:~:text=Als%20iemand%20anders%20belastingen%20betaalt,voorbeeld%20van%20een%20indirecte%20belasting\(geraadpleegd op 20 september 2024\).](https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belasting-betalen/overzicht-rijksbelastingen#:~:text=Als%20iemand%20anders%20belastingen%20betaalt,voorbeeld%20van%20een%20indirecte%20belasting(geraadpleegd op 20 september 2024).)

De kopij van dit boek is afgesloten in september 2024. Met ontwikkelingen vanaf 1 oktober 2024 is daarom geen rekening gehouden.

Rotterdam, september 2024, Madeleine Merckx en Martijn Schippers

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Afkortingenlijst / XVII

HOOFDSTUK 1

Internationale en Europeesrechtelijke aspecten / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Formele aspecten die volgen uit verordeningen en richtlijnen / 1
 - 1.2.1 Invloed EU-richtlijnen en verordeningen / 1
 - 1.2.2 Formele aspecten die volgen uit de Btw-richtlijn, het DWU en de horizontale accijnsrichtlijn / 2
- 1.3 Europeesrechtelijke beginselen / 4
 - 1.3.1 Inleiding / 4
 - 1.3.2 Rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel / 5
 - 1.3.3 Verdedigingsbeginsel / 10
 - 1.3.4 Evenredigheidsbeginsel / 12
 - 1.3.5 Nationaal procesrecht en het gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel / 14
- 1.4 Invloed van het EVRM en IVBPR / 15
 - 1.4.1 Inleiding / 15
 - 1.4.2 Recht op een eerlijk proces en beoordeling in hoger beroep / 16
 - 1.4.3 Recht op privacy / 18
 - 1.4.4 Recht op eigendom / 20
- 1.5 Invloed van het Handvest / 22
 - 1.5.1 Inleiding / 22
 - 1.5.2 Eerbiediging van het privéleven en het familie- en gezinsleven / 24
 - 1.5.3 Bescherming van persoonsgegevens / 25
 - 1.5.4 Vrijheid van ondernemerschap / 26
 - 1.5.5 Recht op eigendom / 27
 - 1.5.6 Gelijkheid voor de wet en non-discriminatie / 28
 - 1.5.7 Recht op behoorlijk bestuur / 28
 - 1.5.8 Recht op toegang tot documenten / 29
 - 1.5.9 Recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht / 29
 - 1.5.10 Onschuldpresumptie / 31

- 1.5.11 Legaliteitsbeginsel en evenredigheidsbeginsel inzake delicten en straffen / 32
- 1.5.12 Ne bis in idem / 32
- 1.6 Administratieve samenwerking tussen EU-lidstaten en met derde landen / 35
 - 1.6.1 Inleiding / 35
 - 1.6.2 Administratieve samenwerking binnen de btw / 36
 - 1.6.2.1 Verordening administratieve samenwerking / 36
 - 1.6.2.2 Samenwerking met derde landen / 41
 - 1.6.2.3 Toekomst administratieve samenwerking – VAT in the digital age / 42
 - 1.6.3 Administratieve samenwerking op het gebied van douane / 42
 - 1.6.4 Administratieve samenwerking voor accijnzen / 44
 - 1.6.5 Administratieve bijstand bij het innen van belastingschulden / 46
- 1.7 De rol van het Hof van Justitie / 49
 - 1.7.1 Inleiding / 49
 - 1.7.2 Procedures bij het Hof van Justitie / 49
 - 1.7.2.1 Inleiding / 49
 - 1.7.2.2 Algemeen / 49
 - 1.7.2.3 Prejudiciële procedure / 51
 - 1.7.2.4 Inbreukprocedure / 53
 - 1.7.2.5 Rechtstreeks beroep / 54
 - 1.7.3 Rechtsvinding door het Hof van Justitie / 56
 - 1.7.4 Behandeling zaken op het gebied van btw, accijnzen en douanerecht / 57

HOOFDSTUK 2

Douanerecht / 59

- 2.1 Inleiding / 59
- 2.2 Summiere aangifte, aankomst, aanbrenge en tijdelijke opslag / 59
 - 2.2.1 Inleiding / 59
 - 2.2.2 Indienen van een summiere aangifte bij binnenbrengen / 60
 - 2.2.2.1 Doel en strekking / 60
 - 2.2.2.2 Indienen en aanpassing van een summiere aangifte bij binnenbrengen / 61
 - 2.2.2.3 Indiener van de summiere aangifte bij binnenbrengen / 61
 - 2.2.2.4 Tijdstip waarop de summiere aangifte bij binnenbrengen wordt ingediend / 62
 - 2.2.3 Aankomst van het vervoersmiddel / 63
 - 2.2.3.1 Start van het douanetoezicht / 63
 - 2.2.3.2 Kennisgeving en controle / 63
 - 2.2.4 Aanbrengen van de goederen / 63
 - 2.2.4.1 Doel en strekking / 63
 - 2.2.4.2 De ‘aanbrenger’ / 64
 - 2.2.5 Plaatsen van de goederen in tijdelijke opslag / 64
 - 2.2.5.1 Doel en strekking / 64
 - 2.2.5.2 Plaats van tijdelijke opslag / 65

- 2.3 Aangifte, aanvaarding, boeking en mededeling / 66
 - 2.3.1 Aangifte voor plaatsing van goederen onder een douaneregeling / 66
 - 2.3.1.1 Plaatsing onder een douaneregeling / 66
 - 2.3.1.2 Wijze waarop de aangifte wordt ingediend / 66
 - 2.3.1.3 Douanetoezicht / 66
 - 2.3.1.4 Bevoegd douanekantoor / 66
 - 2.3.1.5 Inhoud van de aangifte / 67
 - 2.3.1.5.1 Inleiding / 67
 - 2.3.1.5.2 Standaard aangifte / 67
 - 2.3.1.5.3 Vereenvoudigde douaneaangifte / 67
 - 2.3.1.6 Aangever / 68
 - 2.3.2 Aanvaarding / 69
 - 2.3.3 Boeking / 69
 - 2.3.4 Mededeling / 70
 - 2.3.5 Gecentraliseerde vrijmaking / 70
- 2.4 Wijziging en ongeldigmaking van een douaneaangifte / 71
 - 2.4.1 Inleiding / 71
 - 2.4.2 Aanpassing van de douaneaangifte / 71
 - 2.4.2.1 Herziening en correctie van de douaneaangifte onder het CDW / 72
 - 2.4.2.2 Wijziging van de douaneaangifte onder het DWU / 72
 - 2.4.3 Ongeldigmaking van de douaneaangifte / 74
- 2.5 Navordering van invoerrechten / 75
 - 2.5.1 Mededeling en boeking van de douaneschuld / 75
 - 2.5.2 Ontstaan van de douaneschuld: in het vrije verkeer brengen / 76
 - 2.5.3 Navordering: ontstaan van de douaneschuld bij niet-naleving / 77
 - 2.5.4 Hoofdelijke verschuldigdheid / 78
 - 2.5.5 Plaats en tijdstip van ontstaan van de douaneschuld / 78
- 2.6 Tenietgaan van de douaneschuld / 79
- 2.7 Terugbetaling en kwijtschelding / 82
 - 2.7.1 Inleiding / 82
 - 2.7.2 Te veel in rekening gebrachte rechten (art. 116 lid 1 onderdeel a jo. art. 117 DWU) / 83
 - 2.7.3 Gebrekkige of niet-contractconforme goederen (art. 116 lid 1 onderdeel b jo. art. 118 DWU) / 85
 - 2.7.4 Vergissingen van de bevoegde autoriteiten (art. 116 lid 1 onderdeel c jo. art. 119 DWU) / 85
 - 2.7.5 Billijkheid en bijzondere omstandigheden (art. 116 lid 1 onderdeel d jo. art. 120 DWU) / 87
 - 2.7.6 Betrokkenheid Commissie bij toepassing van art. 119 en 120 DWU / 87
 - 2.7.7 Bezwaarprocedure volgens Awb versus terugbetaling of kwijtschelding volgens het DWU / 88
- 2.8 Informatieverstrekking, registratie, vertegenwoordiging en beschikkingen / 89
 - 2.8.1 Informatieverstrekking / 89
 - 2.8.1.1 Elektronische gegevensuitwisseling en gemeenschappelijke gegevensvereisten / 89

- 2.8.1.2 Gegevensbescherming en uitwisseling van inlichtingen / 89
- 2.8.1.3 Openbare inlichtingen / 89
- 2.8.1.4 Verzoek om inlichtingen door eenieder / 90
- 2.8.1.5 Verzoek om inlichtingen door de douaneautoriteiten / 90
- 2.8.2 Registratie (EORI-nummer) / 91
- 2.8.3 Vertegenwoordiging / 91
 - 2.8.3.1 Inleiding / 91
 - 2.8.3.2 Twee typen douanevertegenwoordiging / 92
 - 2.8.3.3 Voorwaarden / 93
 - 2.8.3.4 Vertegenwoordigingsbevoegdheid / 93
- 2.8.4 Beschikkingen / 95
 - 2.8.4.1 Inleiding / 95
 - 2.8.4.2 Beschikkingen naar aanleiding van aanvragen / 95
 - 2.8.4.3 Beheer van beschikkingen naar aanleiding van aanvragen / 97
 - 2.8.4.4 Geldigheid van beschikkingen in de Europese Unie / 98
 - 2.8.4.5 Beschikkingen zonder voorafgaande aanvraag / 98
 - 2.8.4.6 Beschikkingen betreffende bindende inlichtingen / 98
 - 2.8.4.6.1 Inleiding / 98
 - 2.8.4.6.2 Type beschikkingen / 98
 - 2.8.4.6.3 Aanvraag / 99
 - 2.8.4.6.4 Bindend karakter / 99
 - 2.8.4.6.5 Geldigheidsduur / 100
 - 2.8.4.6.6 Intrekking / 101
 - 2.8.4.6.7 Verlengd gebruik / 102
- 2.9 Bewaren van bescheiden en overige gegevens, en heffingen en kosten / 103
 - 2.9.1 Bewaren van bescheiden en overige gegevens / 103
 - 2.9.1.1 Bewaartermijn / 103
 - 2.9.1.2 Aan bewaarplicht onderworpen personen / 104
 - 2.9.1.3 Te bewaren bescheiden en overige gegevens / 104
 - 2.9.1.4 Sanctiebepalingen / 104
 - 2.9.2 Heffing en kosten / 104
- 2.10 Bestuurlijke boetes en strafrechtelijke bepalingen / 104
 - 2.10.1 Inleiding / 104
 - 2.10.2 Kwantitatieve drempel / 106
 - 2.10.3 Subjectief element / 106
- 2.11 Bezwaar, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie / 107
- 2.12 Renteregeling, zekerheidsstelling en valuta / 108
 - 2.12.1 Renteregeling / 108
 - 2.12.1.1 Te betalen rente / 108
 - 2.12.1.1.1 Kredietrente / 108
 - 2.12.1.1.2 Verdragingsrente / 109
 - 2.12.1.1.3 Rente op achterstallen / 110
 - 2.12.1.2 Te ontvangen rente / 111
 - 2.12.1.3 Invorderingsrente / 111
 - 2.12.2 Zekerheidsstelling / 112
 - 2.12.2.1 Inleiding / 112

- 2.12.2.2 Gevallen wanneer zekerheidsstelling aan de orde is / 112
- 2.12.2.3 Vormen van zekerheid / 113
- 2.12.2.4 Referentiebedrag aan zekerheid / 113
- 2.12.2.5 Vergunning doorlopende zekerheid / 113
- 2.12.2.6 Vrijgave van de zekerheid / 114
- 2.12.3 Valuta / 114
- 2.13 AEO / 115
 - 2.13.1 Inleiding / 115
 - 2.13.2 Voordelen / 115
 - 2.13.3 Vergunningsvoorwaarden / 116
 - 2.13.3.1 Inleiding / 116
 - 2.13.3.2 Een passende staat van dienst op het gebied van de naleving van douanevereisten / 116
 - 2.13.3.3 Een deugdelijke handels- en, in voorkomend geval, vervoersadministratie die passende douanecontroles mogelijk maakt / 117
 - 2.13.3.4 Het bewijs van financiële solvabiliteit / 118
 - 2.13.3.5 Praktische vakbekwaamheid of beroepskwalificaties / 119
 - 2.13.3.6 Passende veiligheidsnormen / 119
 - 2.13.3.7 Beoordeling en de aanvraag / 120
 - 2.13.4 AEO-database / 121
 - 2.13.5 Rechtsgevolgen / 121
 - 2.13.5.1 Afwijzing aanvraag / 121
 - 2.13.5.2 Schorsing / 121
 - 2.13.5.3 Intrekking / 122
 - 2.13.5.4 Toezicht / 122

HOOFDSTUK 3

Overige indirecte belastingen / 123

- 3.1 Inleiding / 123
- 3.2 Aangifte en betaling / 123
 - 3.2.1 Inleiding / 123
 - 3.2.2 Uitnodiging tot het doen van aangifte / 124
 - 3.2.3 De aangifte / 126
 - 3.2.4 Wijze waarop aangifte gedaan moet worden / 128
 - 3.2.5 Suppletie / 130
 - 3.2.6 De betaling van de aangifte / 132
 - 3.2.7 De naheffingsaanslag / 134
- 3.3 Fiscale vertegenwoordiging / 135
 - 3.3.1 Inleiding / 135
 - 3.3.2 Omzetbelasting / 135
 - 3.3.2.1 Algemeen fiscaal vertegenwoordiger / 137
 - 3.3.2.2 Beperkt fiscaal vertegenwoordiger / 137
 - 3.3.2.3 Zekerheidsstelling / 138
 - 3.3.2.4 Artikel 23-verleggingsvergunning / 139

- 3.3.3 Accijns / 140
 - 3.3.3.1 Zekerheidsstelling / 141
- 3.3.4 Assurantiebelasting / 141
- 3.3.5 Milieubelastingen / 142
- 3.4 Uitnodiging tot betaling / 142
- 3.5 Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing / 143
 - 3.5.1 Inleiding / 143
 - 3.5.2 Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing – AWR / 143
 - 3.5.2.1 Informatieverplichtingen / 144
 - 3.5.2.1.1 Algemene informatieverplichting (art. 47 AWR) / 144
 - 3.5.2.1.2 Informatieplicht in specifieke situaties (art. 47a AWR) / 147
 - 3.5.2.1.3 Gegevensdragers bij derden (art. 48 AWR) / 148
 - 3.5.2.1.4 Wijze van verstrekking gegevens (art. 49 AWR) / 148
 - 3.5.2.1.5 Geheimhouding (art. 51 AWR) / 149
 - 3.5.2.2 Administratieplicht en bijbehorende verplichtingen / 150
 - 3.5.3 Bevoegdheden van de Belastingdienst / 153
 - 3.5.4 Verplichtingen ten dienste van de belastingheffing – materiële heffingswetten / 155
- 3.6 Horizontaal toezicht / 157
 - 3.6.1 Inleiding en voorgeschiedenis / 157
 - 3.6.2 Doorontwikkeld horizontaal toezicht / 158
 - 3.6.3 Individueel DHT-convenant / 159
 - 3.6.3.1 Stap 1: het DHT-gesprek / 160
 - 3.6.3.2 Stap 2: het self-assessment / 161
 - 3.6.3.3 Stap 3: beoordeling en bespreking self-assessment / 161
 - 3.6.3.4 Stap 4: afronden lopende problematiek / 161
 - 3.6.3.5 Stap 5: de ondertekening van het convenant / 162
 - 3.6.3.6 Overige stappen / 162
 - 3.6.4 Overgangsregeling / 163
 - 3.6.5 Douane / 163
- 3.7 Naheffing en ambtshalve vermindering / 164
 - 3.7.1 Inleiding / 164
 - 3.7.2 Vereisten voor naheffing / 164
 - 3.7.2.1 In welke gevallen kan worden nageheven? / 164
 - 3.7.2.2 Van wie kan worden nageheven? / 165
 - 3.7.2.3 Naheffingstermijn / 165
 - 3.7.3 Ambtshalve vermindering / 166
- 3.8 Renteregeling / 168
 - 3.8.1 Te betalen belastingrente / 168
 - 3.8.2 Maatwerk / 170
 - 3.8.3 Te vergoeden belastingrente / 172
 - 3.8.4 Overige indirecte belastingen / 173
 - 3.8.5 Te betalen invorderingsrente / 173
 - 3.8.6 Te vergoeden invorderingsrente / 173
 - 3.8.7 Overige renteregelingen / 175

- 3.9 Boetes en strafrechtelijke bepalingen / 176
 - 3.9.1 Inleiding / 176
 - 3.9.1.1 Discretionaire bevoegdheid bij bepalen hoogte boete / 176
 - 3.9.2 Verzuimboetes / 177
 - 3.9.2.1 Het niet of niet-tijdig doen van de aangifte / 178
 - 3.9.2.2 Het (gedeeltelijk) niet dan wel niet-tijdig betalen op aangifte / 179
 - 3.9.2.3 Het niet voldoen aan diverse verplichtingen / 180
 - 3.9.2.4 Overige verzuimboetes / 181
 - 3.9.2.4.1 Omzetbelasting / 181
 - 3.9.2.4.2 Wet op de accijns / 181
 - 3.9.2.4.3 Belastingen op personenauto's motorrijwielen / 181
 - 3.9.2.4.4 Wet op de motorrijtuigenbelasting / 182
 - 3.9.2.4.5 Wet belasting zware motorrijtuigen / 182
 - 3.9.3 Vergrijpboetes / 182
 - 3.9.3.1 Vergrijpboete bij naheffingsaanslag / 182
 - 3.9.3.2 Vergrijpboete bij overtreding proactieve informatieverplichting / 183
 - 3.9.3.3 Overige vergrijpboete / 183
 - 3.9.3.3.1 Omzetbelasting / 184
 - 3.9.4 Strafbare feiten / 184
 - 3.9.4.1 Fiscaal strafrechtelijke overtredingen / 184
 - 3.9.4.2 Fiscaal strafrechtelijke misdrijven / 185
 - 3.9.4.3 Overige strafrechtelijke bepalingen / 186
 - 3.9.4.3.1 Omzetbelasting / 186
 - 3.9.4.3.2 Wet op de accijns / 186
 - 3.9.5 Afwezigheid van alle schuld, pleitbaar standpunt en vrijwillige verbetering / 187
 - 3.9.5.1 Afwezigheid van alle schuld / 187
 - 3.9.5.2 Pleitbaar standpunt / 187
 - 3.9.5.3 Vrijwillige verbetering / 188
 - 3.9.6 Daderschap / 188
 - 3.9.7 Algemene procedurele voorschriften / 189
 - 3.9.7.1 Mededeling / 189
 - 3.9.7.2 Boeterapport / 189
 - 3.9.7.3 Zienswijze / 189
 - 3.9.7.4 Inzagerecht / 190
- 3.10 Bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatieberoep / 190
 - 3.10.1 Inleiding / 190
 - 3.10.2 Bezwaar / 190
 - 3.10.2.1 Bij wie en tegen welke besluiten kan bezwaar gemaakt worden / 190
 - 3.10.2.2 Wie kan bezwaar maken? / 191
 - 3.10.2.3 Vereisten aan het bezwaarschrift / 192
 - 3.10.2.4 De bezwaartermijn / 193
 - 3.10.2.5 Schorsende werking en uitstel van betaling / 195

- 3.10.2.6 Horen en inzage in het dossier / 195
- 3.10.2.7 Omkering en verzwaring van de bewijslast / 196
- 3.10.2.8 Beslistermijn / 198
- 3.10.2.9 Uitspraak en nevenbeslissingen / 198
- 3.10.3 Administratief beroep / 199
 - 3.10.3.1 Bij wie en tegen welke besluiten kan administratief beroep ingesteld worden / 200
 - 3.10.3.2 De beroepstermijn / 200
 - 3.10.3.3 Schorsende werking / 200
 - 3.10.3.4 Administratief beroep of bezwaar tegen kosten / 200
 - 3.10.3.5 Beroep tegen afwijzend besluit op administratief beroep / 201
- 3.10.4 Beroep / 201
 - 3.10.4.1 Bij wie en tegen welke besluiten kan beroep ingesteld worden / 201
 - 3.10.4.2 Vereisten aan het beroepschrift / 202
 - 3.10.4.3 De beroepstermijn / 202
 - 3.10.4.4 Schorsende werking / 202
 - 3.10.4.5 Korte schets gang van zaken tijdens beroepsprocedure / 202
 - 3.10.4.6 Omkering en verzwaring van de bewijslast / 204
 - 3.10.4.7 Termijn doen van uitspraak / 204
 - 3.10.4.8 Uitspraak en nevenbeslissingen / 205
- 3.10.5 Hoger beroep en beroep in cassatie / 206
 - 3.10.5.1 Hoger beroep / 206
 - 3.10.5.2 Cassatieberoep / 206
 - 3.10.5.3 Prejudiciële vragen / 207
 - 3.10.5.4 Na de uitspraak van de Hoge Raad / 208
- 3.11 Rechtsvinding / 208
 - 3.11.1 Inleiding / 208
 - 3.11.2 Vaststelling van de feiten en bewijslast(verdeling) / 209
 - 3.11.3 Vaststellen en uitleggen van de relevante rechtsregel / 211
 - 3.11.4 Toepassing van de rechtsregel op de feiten / 213
 - 3.11.5 Fraus legis en misbruik van recht / 214
- 3.12 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 217
 - 3.12.1 Algemeen / 217
 - 3.12.2 De materiële algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 218
 - 3.12.2.1 Het gelijkheidsbeginsel / 218
 - 3.12.2.1.1 Begunstigend beleid / 219
 - 3.12.2.1.2 Oogmerk van begunstiging / 220
 - 3.12.2.1.3 De meerderheidsregel / 221
 - 3.12.2.1.4 Rechtvaardigingsgronden / 222
 - 3.12.2.2 Het vertrouwensbeginsel / 223
 - 3.12.2.2.1 Beleidsregels / 223
 - 3.12.2.2.2 Inlichtingen / 225
 - 3.12.2.2.3 Expliciete standpuntbepalingen / 226
 - 3.12.2.2.4 Impliciete standpuntbepalingen / 227
 - 3.12.2.3 Het evenredigheidsbeginsel / 228

- 3.12.3 De formele beginselen van behoorlijk bestuur / 228
 - 3.12.3.1 Het motiveringsbeginsel / 229
 - 3.12.3.2 Het zorgvuldigheidsbeginsel / 229
 - 3.12.3.3 Het fair playbeginsel / 231
 - 3.12.3.4 Het verbod op détournement de pouvoir / 231
 - 3.12.3.5 Het verbod op vooringenomenheid / 232
- 3.12.4 Gevolgen schending algemene beginselen van behoorlijk bestuur / 232
- 3.13 Invordering en aansprakelijkheid / 233
 - 3.13.1 Inleiding / 233
 - 3.13.2 Reguliere invordering van een naheffingsaanslag: invorderingsmaatregelen / 234
 - 3.13.3 Verrekening / 235
 - 3.13.4 Beslaglegging / 236
 - 3.13.5 Verhaalsrechten en bodembeslag / 237
 - 3.13.6 Kwijtschelding / 237
 - 3.13.6.1 Niet verder bemoeilijken / beslissing geen verdere invordering / 238
 - 3.13.6.2 Ontslag van betalingsverplichtingen aansprakelijkgestelden / 239
 - 3.13.7 Aansprakelijkstellingen / 239
 - 3.13.7.1 Aansprakelijkheid vennoten / 240
 - 3.13.7.2 Inlenersaansprakelijkheid / 240
 - 3.13.7.3 Bestuurdersaansprakelijkheid / 242
 - 3.13.7.4 Aansprakelijkheid voor aansprakelijkheidsschulden / 244
 - 3.13.7.5 Aansprakelijkheid natuurlijke personen in geval van verhuur vervoersmiddelen / 245
 - 3.13.7.6 Carrouselfraude / 246
 - 3.13.7.7 Aansprakelijkheid zekerheidsgerechtigden / 246
 - 3.13.7.8 Aansprakelijkheid fiscale eenheid btw / 247
 - 3.13.7.9 Civielrechtelijke vormen van aansprakelijkstellingen / 248
 - 3.13.7.10 Formalisering aansprakelijkheidsschuld en verweer / 248
 - 3.13.7.11 Unierechtelijke aspecten van aansprakelijkheden / 249
 - 3.13.8 Informatieverplichting / 249

HOOFDSTUK 1

Internationale en Europeesrechtelijke aspecten

1.1 Inleiding

Belangrijke indirecte belastingen, zoals de btw, douanerechten en accijnzen zijn gebaseerd op Europese verordeningen of richtlijnen. Daarom is het van belang allereerst stil te staan bij de Europeesrechtelijke aspecten van die belastingen voor zover die zien op het formele belastingrecht. Dat is het doel van dit hoofdstuk. Naast het Europese recht zijn ook internationale verdragen van belang. Ook deze internationale aspecten komen aan de orde. In dit hoofdstuk gaan wij achtereenvolgens in op de formele aspecten die volgen uit verordeningen en richtlijnen op het gebied van btw, het douanerecht, accijnzen en de energiebelasting (paragraaf 1.2), Europeesrechtelijke beginselen (paragraaf 1.3) en de invloed van het IVBPR en het EVRM (paragraaf 1.4) alsmede het EU-Handvest (paragraaf 1.5). Vervolgens komt de administratieve samenwerking (paragraaf 1.6) en ten slotte de rol van het Hof van Justitie van de Europese Unie aan bod (paragraaf 1.7).

1.2 Formele aspecten die volgen uit verordeningen en richtlijnen

1.2.1 Invloed EU-richtlijnen en verordeningen

Nu de indirecte belastingen voor een belangrijk deel zijn gebaseerd op richtlijnen en verordeningen wordt in deze paragraaf aandacht besteed aan de doorwerking daarvan in de nationale rechtsorde in Nederland. Immers, de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968) is bijvoorbeeld de omzetting in de Nederlandse wetgeving van richtlijnen van de EU, waarvan de Btw-richtlijn¹ de belangrijkste is, terwijl de Nederlandse douanewetgeving volledig beheerst wordt door een verordening, het Douanewetboek van de Unie (DWU).

Bij de btw hebben we dan ook rekening te houden met de directe werking van de Btw-richtlijn en in het douanerecht met de rechtstreekse toepasselijkheid van het DWU. Ook bij de accijnzen en energiebelasting zijn richtlijnen van toepassing. Dit EU-recht is ook van invloed op het formele belastingrecht. In de hiernavolgende paragrafen wordt aandacht besteed aan de aspecten van het EU-recht die van invloed zijn op het formele belastingrecht. De verhouding tussen richtlijnen en de nationale wet komt aan de orde in paragraaf 3.11.3 over het vaststellen en uitleggen van de relevante rechtsregels.

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* 2006, L 347, p. 1–118.

1.2.2 **Formele aspecten die volgen uit de Btw-richtlijn, het DWU en de horizontale accijnsrichtlijn**

Btw

Zoals in dit boek zal blijken is het formele recht ter zake van de btw vooral terug te vinden in de nationale wetgeving zoals de Wet OB 1968, de AWR en Awb. Dit is ook in lijn met de praktijk in de Europese Unie dat het nationale procesrecht een aangelegenheid van de lidstaten is.

Niettemin bevat ook de Btw-richtlijn een aantal bepalingen van formele aard. Deze zien niet zo zeer op bezwaar en beroep, maar op de vraag wie belastingplichtige is en op welke wijze aangifte moet worden gedaan.

Zo is de verplichting tot betaling geregeld in art. 192bis-205 Btw-richtlijn. Hieronder wordt verstaan wie ten opzichte van de 'schatkist' is gehouden tot betaling van de btw. Normaal gesproken is dit de belastingplichtige die een belastbare goederenlevering of een belastbare dienst verricht. Echter, op basis van art. 194-199ter en art. 202 kan de btw door een andere persoon verschuldigd zijn. Te denken valt hier bijvoorbeeld aan de toepassing van de verleggingsregel waardoor niet degene die de levering of dienst verricht maar de afnemer daarvan belastingplichtige wordt. Zie bijvoorbeeld art. 194 van de Btw-richtlijn, waarin is bepaald dat als de belastingplichtige die een belaste levering van goederen of diensten verricht niet in de lidstaat is gevestigd waar de levering of dienst wordt verricht, de lidstaten kunnen bepalen dat de tot voldoening van de btw gehouden persoon degene is aan wie de levering of dienst wordt verricht. Nederland heeft van deze mogelijkheid gebruikgemaakt en dit is opgenomen in art. 12 lid 3 van de Wet OB 1968.

Daarnaast regelt de Btw-richtlijn in art. 206-212 de wijze van betaling van de btw. Ingevolge art. 206 dient betaling plaats te vinden op het moment van indienen van de aangifte. De lidstaten kunnen daar echter van afwijken en een ander tijdstip van betaling verlangen of vooruitbetalingen eisen (zie hierover voor hoe dit in Nederland is geregeld paragraaf 3.2.6).

In art. 211 Btw-richtlijn is een voor Nederland belangrijke bepaling opgenomen. Daar is bepaald dat lidstaten bepalingen kunnen vaststellen dat de bij invoer belastingplichtige persoon de btw niet bij de invoer voldoet, mits de btw wordt vermeld in de btw-aangifte. De Nederlandse verleggingsregeling bij invoer van art. 23 Wet OB 1968 is hierop gebaseerd (zie hierover nader paragraaf 3.3.2.4).

Ten slotte is vermeldenswaardig dat in art. 250-261 Btw-richtlijn bepalingen zijn opgenomen omtrent de wijze waarop btw-aangiften moeten worden gedaan. Hier is bepaald welke gegevens minimaal moeten worden opgenomen in de aangifte en ook de wijze waarop de aangifte moet worden ingediend. De lidstaten moeten bijvoorbeeld toestaan dat de aangifte elektronisch wordt ingediend. Zij kunnen dit zelfs verplicht stellen.

Accijnzen en energiebelasting

Ook op het gebied van de accijnzen en energiebelasting zijn EU-richtlijnen van toepassing. De tarieven en structuur van deze heffingen zijn geregeld in voor iedere productgroep geldende afzonderlijke richtlijnen:

- energieproducten en elektriciteit vallen onder Richtlijn 2003/96/EG²;
- alcohol en alcoholhoudende dranken vallen onder de Richtlijnen 92/83/EEG³ en 92/84/EEG⁴;
- tabaksfabricaten vallen onder Richtlijn 2011/64⁵.

In de Nederlandse wetgeving zijn bovenstaande heffingen opgenomen in de Wet op de accijns en de Wet belastingen op milieugrondslag. Wat betreft de algemene bepalingen van toepassing op de accijnzen, is de Horizontale accijnsrichtlijn, Richtlijn 2020/262,⁶ van belang. In deze richtlijn zijn diverse bepalingen opgenomen met een formeel karakter. De richtlijn wordt 'Horizontale richtlijn' genoemd omdat deze van toepassing is op de specifieke accijnsrichtlijnen. Hierna wordt daaraan kort aandacht besteed.

Art. 6-9 Richtlijn 2020/262 handelen over het belastbare feit en de verschuldigdheid van accijns alsmede over de tot voldoening van de accijns gehouden persoon.

In art. 10 wordt de terugbetaling en kwijtschelding van accijns die is geheven op 'tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen' geregeld.

Art. 17 van Richtlijn 2020/262 stelt de voorwaarden vast waaronder met betrekking tot de heffing van accijnzen zekerheid kan worden gevraagd door de fiscale autoriteiten.

Evenals bij de btw zijn voor bezwaar en beroep de nationale procesregels van toepassing. Naast de Wet op de accijns zijn in dat kader relevant de AWR en Awb.

Douanerecht

Wat betreft het douanerecht zijn veel bepalingen van formele aard terug te vinden in het DWU en de daarvan afgeleide wetgeving. Doordat het douanerecht een exclusieve Unie-aangelegenheid is en de geheven invoerrechten voor een belangrijk deel eigen middelen van de Unie zijn, is de regelgeving opgenomen in verordeningen. Deze zijn, als gezegd, rechtstreeks toepasselijk in de rechtsorde van de lidstaten, waardoor er nauwelijks nationale douanewetgeving is in de lidstaten. In Nederland kennen we de Algemene douanewet (ADW), maar daar is weinig geregeld over de heffing en inning van invoerrechten.

2 Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (voor de EER relevante tekst), *PbEU* 2003, L 283, p. 51–70.

3 Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, *PbEU* 1992, L 316, p. 21–27.

4 Richtlijn 92/84/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken, *PbEU* 1992, L 316, p. 29–31.

5 Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabricaten (codificatie), *PbEU* 2011, L 176, p. 24–36.

6 Richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking) *ST/14107/2019/INIT*, *PbEU* 2020, L 58, p. 4–42.

Wel zijn alle strafrechtelijke bepalingen bij overtreding van de douanewetgeving daar opgenomen. Reden is dat het strafrecht nu juist niet geregeld is in het DWU en dit dus een nationale aangelegenheid is.

Dat gezegd hebbende, dit betekent niet dat het DWU geen formeelrechtelijke bepalingen kent. Integendeel, het DWU kent (zeker in vergelijking tot de Btw-richtlijn) veel bepalingen van formeelrechtelijke aard. Zo is in art. 22-37 DWU geregeld welke beschikkingen op het gebied van douane er kunnen worden genomen en op welke wijze. Denk hier onder meer aan de Bindende Tariefinlichting (BTI) en de Bindende Oorsprongsinlichting (BOI). Ook is geregeld welke termijnen bij het nemen van beschikkingen in acht moeten worden genomen en dat belanghebbenden bij een negatieve beschikking van tevoren geïnformeerd en gehoord moeten worden (zie paragraaf 1.3.3 inzake het verdedigingsbeginsel. Voor een uitgebreide bespreking voor de afgifte van bindende inlichtingen zie paragraaf 2.8.4.6). In art. 77-88 DWU is bepaald op welke wijze de douaneschuld ontstaat en wie de douaneschuldenaren (de term die het DWU gebruikt om de belastingplichtige aan te duiden) zijn. Verwezen zij naar paragraaf 2.5.3.

Art. 89-100 DWU behandelen vervolgens de verplichting bankgaranties te stellen en in welke situatie dit van toepassing is. Verwezen zij naar paragraaf 2.12.2.

Art. 108-115 DWU handelen over de betaling van invoerrechten, de mededeling van de douaneschuld (de aanslag in reguliere fiscale terminologie), uitstel van betaling en rente. Deze artikelen worden besproken in de paragrafen 2.3.4 en 2.5.1 (mededeling).

Van belang om ook hier te worden genoemd, zijn art. 116-123 DWU waarin de terugbetaling en kwijtschelding van invoerrechten is geregeld. Dit zijn van uit formeelrechtelijk perspectief belangrijke artikelen, nu daarin naast de bezwaarprocedure volgens het Nederlandse bestuursrecht mogelijkheden worden geboden om terugbetaling van invoerrechten te verkrijgen (met terugwerkende kracht van drie jaar in veel gevallen). Zie paragraaf 2.7.

Als laatste wordt hier vermeld art. 124 DWU waarin is geregeld onder welke voorwaarden en in welke situaties de douaneschuld geacht wordt te zijn tenietgegaan. Verwezen zij naar paragraaf 2.6.

1.3 Europeesrechtelijke beginselen

1.3.1 Inleiding

Er zijn een aantal beginselen binnen het EU-recht die van groot belang zijn voor het formele recht van de indirecte belastingen en het douanerecht. Deze beginselen die hierna worden besproken zijn:

- rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel (paragraaf 1.3.2);
- verdedigingsbeginsel (paragraaf 1.3.3);
- evenredigheidsbeginsel (paragraaf 1.3.4);
- gelijkwaardigheidsbeginsel en doeltreffendheidsbeginsel (paragraaf 1.3.5).

In de btw speelt ook het neutraliteitsbeginsel een belangrijk rol. Dit beginsel is echter een interpretatiebeginsel aan de hand waarvan over het algemeen het materiële recht wordt uitgelegd. Daarom wordt dit beginsel niet verder besproken in dit boek. Voor een uitgebreide bespreking van het neutraliteitsbeginsel verwijzen wij naar paragraaf 4.2 van het boek omzetbelasting van Van Doesum en Van Norden.⁷

1.3.2 Rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel

Het rechtszekerheidsbeginsel vormt een integraal onderdeel van het EU-recht. Of zoals het Hof van Justitie het verwoordt: algemene rechtsbeginselen waaronder het rechtszekerheidsbeginsel maken deel uit van de rechtsorde van de Unie. In de zaak *Traun* overweegt het Hof van Justitie onder meer dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheden de algemene rechtsbeginselen moeten eerbiedigen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.⁸

Zoals uit diverse arresten van het Hof van Justitie blijkt, speelt het rechtszekerheidsbeginsel een prominente rol bij de indirecte belastingen. Zeer expliciet wordt dit verwoord door het Hof van Justitie in de zaak *Teleos*.⁹ Het Hof van Justitie oordeelt daar dat het rechtszekerheidsbeginsel een dwingend vereiste is wanneer een regeling financiële consequenties kan hebben. Dit stelt belanghebbenden namelijk in staat de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen. Een direct gevolg hiervan is dat belastingplichtigen op de hoogte moeten zijn van hun fiscale verplichtingen voordat zij een transactie aangaan. In de zaak *Teleos* betekende dit dat het Verenigd Koninkrijk achteraf geen zwaardere bewijzen mocht vragen van een leverancier die op het moment van levering op basis van geldig bewijs te goeder trouw het nultarief voor intracommunautaire leveringen had toegepast.

Het rechtszekerheidsbeginsel verlangt dus dat rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar voor belastingplichtigen zijn. In de Italiaanse zaak *U.I.* draait het om de vraag of de indirecte douanevertegenwoordiger (de douane-agent die invoeraangifte doet op eigen naam maar voor rekening van een ander (veelal de importeur/eigenaar van de goederen)) aansprakelijk kan zijn voor de btw bij invoer, op eenzelfde wijze als dat kan voor de heffing van invoerrechten. Voor de invoerrechten is dit geregeld in art. 77 lid 3 DWU. Het Hof van Justitie oordeelt allereerst dat de indirecte douanevertegenwoordiger op grond van art. 77 lid 3 DWU aansprakelijk is voor de invoerrechten en louter op grond van dit artikel niet voor de btw bij de invoer. Om de indirecte douanevertegenwoordiger voor de btw bij invoer aansprakelijk te stellen is meer nodig. Immers, ingevolge art. 201 van de Btw-richtlijn dienen de lidstaten de tot voldoening van de btw bij invoer gehouden personen aan te wijzen. De tweede prejudiciële vraag in de zaak stelt het ontbreken van een aanwijzing van tot voldoening van btw bij invoer gehouden personen in de Italiaanse wetgeving aan de orde. Het Hof van Justitie overweegt onder meer dat het in die omstandigheden aan de lidstaten is 'om ter uitvoering van art. 201 van de btw-richtlijn de tot voldoening van de btw bij invoer gehouden persoon of personen met inachtneming van

7 A.J. van Doesum & G.J. van Norden, *Omzetbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

8 HvJ 9 oktober 2014, C492/13, ECLI:EU:C:2014:2267, punt 27 (*Traun*); HvJ 6 september 2012, C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547 (*Mecsek-Gabona*).

9 HvJ 27 september 2007, C-409/04, ECLI:EU:C:2007:548, r.o. 48 e.v. (*Teleos e.a.*).

het rechtszekerheidsbeginsel aan te wijzen of te erkennen door middel van voldoende duidelijke en nauwkeurige nationale bepalingen'.¹⁰

Daaruit volgt volgens het Hof van Justitie dat lidstaten de aansprakelijkheid van de indirecte douanevertegenwoordiger uitdrukkelijk en ondubbelzinnig in nationale bepalingen moeten vastleggen. Is dit niet gebeurd, dan kan van heffing van btw bij invoer van de indirecte douanevertegenwoordiger geen sprake zijn.

Het rechtszekerheidsbeginsel kan ook relevant zijn in de situatie waarin een lidstaat een bepaalde fiscale faciliteit onverwachts afschaft, terwijl eerder was aangegeven dat de faciliteit voor een bepaald aantal jaren van kracht zou zijn. In het arrest *Plantanol* stelt het Hof van Justitie dat het rechtszekerheidsbeginsel niet vereist dat zich geen wetwijziging voordoet, maar dat de wetgever rekening houdt met de bijzondere situaties van de marktdeelnemers en zo nodig voorziet in aanpassingen aan de toepassing van nieuwe rechtsregels.¹¹ In de zaak *Gemeente Leusden* is als uitvloeisel van een wetwijziging het vertrouwensbeginsel aan de orde. Ten aanzien van het vertrouwen dat een belastingplichtige zou kunnen hebben ten aanzien van de toekenning van een belastingvoordeel, oordeelt het Hof van Justitie dat wanneer een richtlijn op belastinggebied de lidstaten ruime bevoegdheden laat, een wetwijziging die in overeenstemming met de richtlijn is vastgesteld niet als onvoorzienbaar kan worden aangemerkt.¹² Een inwerkingtreding van een regeling voor zijn afkondiging is echter op grond van het rechtszekerheidsbeginsel in principe niet toegestaan. Een uitzondering geldt indien het voor het doel van de regeling noodzakelijk is dat deze voor zijn afkondiging in werking treedt en het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht is genomen. Dat laatste is bijvoorbeeld het geval indien zij al van de voorgenomen wijziging op de hoogte waren.¹³

Uit de hiervoor besproken rechtspraak volgt dat het rechtszekerheidsbeginsel een rol speelt bij de toepassing van wetgeving in algemene zin. Schending van het beginsel kan ertoe leiden dat wetgeving buiten toepassing moet worden gelaten. Een duidelijk voorbeeld hiervan is het besproken arrest *U.I.*

In de arresten *Plantanol* en *Gemeente Leusden* is het van het rechtszekerheidsbeginsel afgeleide vertrouwensbeginsel eveneens aan de orde. Het vertrouwensbeginsel ziet meer op de vraag of bepaalde handelingen van de (autoriteiten van) lidstaten ten opzichte van een individuele belanghebbende het gewettigd vertrouwen van deze belanghebbende op een bepaalde uitkomst hebben geschonden. Daarbij moet worden vermeld dat het Hof van Justitie beide termen gebruikt, zodat het onderscheid tussen de twee niet altijd heel scherp is in de rechtspraak van het Hof van Justitie.

In het arrest *Elmeka* stelt het Hof van Justitie dat '(...) nationale instanties het vertrouwensbeginsel jegens de marktdeelnemers in acht moeten nemen'. Dit geldt zelfs indien het

10 HvJ 12 mei 2022, C-714/20, ECLI:EU:C:2022:374, r.o. 62 (*U.I.*).

11 HvJ 10 september 2009, C-201/08, ECLI:EU:C:2009:539, r.o. 49 (*Plantanol*).

12 HvJ 29 april 2004, C-487/01 en C-7/02, ECLI:EU:C:2004:263, r.o. 66 (*Gemeente Leusden en Holin Groep*).

13 HvJ 26 april 2005, C-376/02, ECLI:EU:C:2005:251 (*Goed Wonen II*).

besluit van de nationale autoriteiten in strijd is met de (Zesde) Btw-richtlijn. Voorwaarde is wel dat de belanghebbende te goeder trouw is. In het arrest *Elmeka* is voor het antwoord op de vraag of de belanghebbende te goeder trouw was met name van belang of deze had moeten weten dat de inlichting die werd verstrekt (en die dus in strijd met de wet en richtlijn was) van een niet-bevoegde instantie afkomstig was. De nationale rechter moet dan ook nagaan of de handelingen van de autoriteiten 'bij de voorzichtige en bezonnen marktdeelnemer een redelijk vertrouwen hebben gewekt, en zo ja, of dit vertrouwen gewettigd is'.¹⁴ Met het arrest *Elmeka* wordt dus duidelijk dat het vertrouwensbeginsel ook onderdeel is van het Unierecht en zelfs van toepassing kan zijn indien het opgewekte vertrouwen ziet op een situatie die in strijd is met het Unierecht (de Zesde richtlijn in de zaak *Elmeka*).

In de zaak *Cabinet Medical* heeft het Hof van Justitie bevestigd dat het stilzitten van de Roemeense belastingdienst geen schending is van het vertrouwensbeginsel. De belanghebbende in deze zaak had ten onrechte geen btw afgedragen over diergeneeskundige diensten, terwijl de Roemeense belastingdienst jarenlang geen actie ondernam tegen deze handelwijze. Dit had hij wel kunnen afleiden uit de aangiften die werden ingediend. Volgens het Hof van Justitie is geen sprake van schending van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel indien de herkwalificatie van de diensten vóór het verstrijken van de verjaringstermijn plaatsvindt.¹⁵

In de zaak *SC Fatorie* besliste het Hof van Justitie dat het rechtszekerheidsbeginsel zich niet verzet tegen een bestuurspraktijk van de nationale belastingautoriteiten die erin bestaat om binnen een vervaltermijn een besluit, waarbij zij aan de belastingplichtige een recht op aftrek van de btw hebben toegekend, te herroepen door na een nieuwe controle die belasting en vertragsrente van hem te vorderen.¹⁶

Ten slotte is hier vermeldenswaardig de zaak *Nigl*. In deze zaak herhaalt het Hof van Justitie dat belastingautoriteiten terug kunnen komen op een eerder gegeven beoordeling, mits dit binnen de verjaringstermijn gebeurt en niet verder terugwerkt dan de 'datum die voorafgaat aan die waarop de feitelijke en juridische gegevens zijn opgekomen waarop de beoordeling berust'.¹⁷ Uit dit arrest wordt soms afgeleid dat de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake toepassing van het vertrouwensbeginsel naar aanleiding van een eerder boekenonderzoek waarin geen actie is ondernomen tegen in strijd met btw-wetgeving niet geheven btw, in conflict komt met het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel. Betoogd wordt dat verder terug kan worden gegaan dan mogelijk onder het nationale vertrouwensbeginsel

14 HvJ 14 september 2006, C-181/04 t/m C-183/04, ECLI:EU:C:2006:563 (*Elmeka*).

15 HvJ 9 juli 2015, C-144/14, ECLI:EU:C:2015:452 (*Cabinet Medical*).

16 HvJ 6 februari 2014, C-424/12, ECLI:EU:C:2014:50 (*SC Fatorie*).

17 HvJ 12 oktober 2016, C-340/15 ECLI:EU:C:2016:764, r.o. 49 t/m 51 (*Nigl*).

als bepaald door de Hoge Raad in het *Boekenclub*-arrest¹⁸ (zie voor meer over het nationale vertrouwensbeginsel paragraaf 3.12.2.2).

De Hoge Raad heeft in 2021 geoordeeld dat niet voor redelijke twijfel vatbaar is dat rechtspraak omtrent vertrouwen ontleend aan expliciete standpuntbepalingen in controlerapporten '(...) strookt met het Unierecht'.¹⁹ Ook een beschikking fiscale eenheid heeft als een zodanig expliciete standpuntbepaling te gelden.²⁰ Of ook impliciete standpuntbepalingen als in het *Boekenclub*-arrest²¹, naar het oordeel van de Hoge Raad stroken met het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel is nog niet uitdrukkelijk beslist. Uit andere jurisprudentie van de Hoge Raad valt echter af te leiden dat naar het oordeel van de Hoge Raad er in de btw veel ruimte is voor toepassing van het Unierechtelijke vertrouwensbeginsel. In een zaak over een btw-structuur met jachten die volgens de Hoge Raad terecht werd aangemerkt als misbruik van recht, oordeelde de Hoge Raad ten overvloede dat ook indien sprake is van misbruik van recht een beroep op het vertrouwensbeginsel mogelijk is.²² Uiteraard moet de belanghebbende wel te goeder trouw zijn (hetgeen de belanghebbende in deze zaak niet was door het delen van onvolledige informatie met de Belastingdienst). Belangrijker is echter de beargumentering van de Hoge Raad. Volgens de Hoge Raad kan indien de belastingautoriteiten duidelijke uitlatingen hebben gedaan waarmee verwachtingen zijn gewekt bij de belastingplichtige toch sprake zijn van schending van het vertrouwensbeginsel. Dit is opmerkelijk omdat het Hof van Justitie in de zaken *Cussens* en *Italmoda* uitdrukkelijk heeft geoordeeld dat in geval van misbruik geen beroep kan worden gedaan op het vertrouwensbeginsel.²³ De Hoge Raad geeft echter aan dat het in die zaken ging om lidstaten die 'geen nationale wetgeving hebben om in gevallen waarin het verbod van misbruik van recht is overtreden, in een correctie van btw te voorzien'.

Waar in de btw zelfs in contra legemsituaties er ruimte lijkt te zijn voor toepassing van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel, ligt dit anders in het douanerecht. Dit verschil is terug te voeren op het hiervoor al aangehaalde onderscheid tussen richtlijnen en verordeningen. De Nederlandse btw-wetgeving is een uitvoering van de Btw-richtlijn, terwijl de heffing van invoerrechten wordt geregeerd door verordeningen als het DWU. Nu verordeningen rechtstreeks toepasselijk zijn in de rechtsorde van de lidstaten, is de speelruimte voor eigen beleid zeer beperkt. Dit geldt zeker op het gebied van het vertrouwensbeginsel, zoals blijkt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie. Hier valt een onderscheid te maken tussen (i) beleid en regelgeving van lidstaten die gunstiger zijn

18 Zie: A.H. Bomer, 'Het nationale vertrouwensbeginsel onder Europees vuur – De zaak Nigl', in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), *Ontroerend goed* (Van der Paardt-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 46. De Hoge Raad besloot in het zogenoemde *Boekenclub*-arrest dat een in het verleden uitgevoerd boekenonderzoek vertrouwen kan opwekken naar latere periodes. Pas vanaf de periode na het plaatsvinden van een tweede boekenonderzoek waarin de fout wordt geconstateerd kan de Belastingdienst een juiste toepassing van de btw-wetgeving eisen: Hoge Raad 18 december 1991, nr. 27 127, ECLI:NL:HR:1991:BH8148, *BNB* 1992/182.

19 Hoge Raad 10 december 2021, nr. 19/03617, ECLI:NL:HR:2021:1849.

20 Hoge Raad 18 februari 2022, nr. 19/03185, ECLI:NL:HR:2022:269.

21 Hoge Raad 18 december 1991, nr. 27.127, ECLI:NL:HR:1991:BH8148.

22 Hoge Raad, 18 december 2020, nr. 18/05512, *BNB* 2021/44.

23 HvJ 22 november 2017, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881 (*Cussens*); HvJ 18 december 2014, gevoegde zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455 (*Italmoda e.a.*).

dan de verordeningen op het gebied van douane aan de ene kant en (ii) toezeggingen c.q. handelingen van de douaneautoriteiten ten opzichte van specifieke individuele importeurs die indruisen tegen de EU-douaneregelgeving.

Een voorbeeld van de eerste categorie is te vinden in het arrest *Sony Supply Chain Solutions*. In het *Handboek Douane* van de Nederlandse douane werd aangegeven dat een importeur bij de invoer van bepaalde producten een beroep kon doen op een bindende tariefinlichting die voor dezelfde producten aan een andere (rechts)persoon was verstrekt. In de wetgeving is echter bepaald dat een bindende tariefinlichting uitsluitend geldig is ten aanzien van de rechthebbende. Volgens het Hof van Justitie kan 'het vertrouwensbeginsel niet (...) worden aangevoerd tegen een duidelijke bepaling van het recht van de Unie, en dat een daarmee strijdige gedraging van een met de toepassing van het recht van de Unie belaste nationale instantie voor een marktdeelnemer geen grond kan opleveren om erop te vertrouwen dat hij een behandeling kan genieten die strijdig is met het recht van de Unie'.²⁴ Beleid en regelgeving van lidstaten die afwijkt van de duidelijke Unieregeling op het gebied van douane kan dus in principe geen opgewekt vertrouwen opleveren aan de zijde van marktdeelnemers. Deze laatsten worden geacht de Unieregeling te kennen en te weten dat daarvan niet kan worden afgeweken. De onmogelijkheid om hier een beroep op opgewekt vertrouwen te doen, is terug te voeren op het feit dat de douanewetgeving gebaseerd is op EU-verordeningen en dus rechtstreeks toepasselijk is, hetgeen nauwelijks tot meestal geen ruimte laat voor nationaal beleid.²⁵

De situatie ligt anders in geval van toezeggingen en handelingen van de douaneautoriteiten ten opzichte van individuele importeurs, al is hier de manoeuvreerruimte op nationaal niveau beperkt. Het vertrouwensbeginsel is namelijk gecodificeerd in art. 119 DWU (zie hierover ook paragraaf 2.7.4). Volgens deze bepaling wordt overgegaan tot terugbetaling of kwijtschelding van een douaneschuld indien als gevolg van '(...) een vergissing van de bevoegde autoriteiten, het met de oorspronkelijk meegedeelde douaneschuld overeenkomende bedrag lager was dan het verschuldigde bedrag (...)'. Daarbij moet de schuldenaar de vergissing redelijkerwijze niet hebben kunnen ontdekken en te goeder trouw hebben gehandeld.²⁶ Feitelijk komt dit neer op een Unierechtelijk vertrouwensbeginsel binnen het douanerecht. Duidelijk is uit de rechtspraak van het Hof van Justitie dat er geen ruimte is voor een nationaalrechtelijke invulling van dit beginsel in het douanerecht. Dit blijkt ook uit art. 116 lid 3 DWU, waaruit volgt dat in veel gevallen waarin een beroep wordt gedaan op terugbetaling van invoerrechten wegens een vergissing van de douaneautoriteiten, dit door de nationale douaneautoriteiten moet worden voorgelegd aan de Europese Commissie. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat de nationale rechter zelfs gebonden is aan beslissingen op dit punt van de Europese Commissie.²⁷ Het strikte vertrouwensbeginsel in het douanerecht is ook terug te voeren op het feit dat invoerrechten eigen middelen van de EU vormen. Om die reden is de toepassing van het vertrouwensbeginsel in het

24 HvJ 7 april 2011, C-153/10, ECLI:EU:C:2011:224, r.o. 47 (*Sony Supply Chain Solutions*).

25 Zie ook: HvJ 28 juni 1990, C-80/89, ECLI:EU:C:1990:269 (*Behn*).

26 Zie onder meer: HvJ 26 juni 1990, C-64/89, ECLI:EU:C:1990:110 (*Deutsche Fernsprecher*); HvJ 27 juni 1991, C-348/89, ECLI:EU:C:1991:45 (*Mecanarte*); HvJ 16 maart 2017, C-47/16, ECLI:EU:C:2017:220 (*Veloserviss*).

27 HvJ 20 november 2008, zaak C-375/07, ECLI:EU:C:2008:645 (*Heuschen en Schrouff*).

douanerecht beperkt. In algemene zin kan worden opgemerkt dat zodra toepassing van het vertrouwensbeginsel de financiële positie van de EU raakt, ook de vraag aan de orde is of de betrokken lidstaat aansprakelijk kan worden gesteld door de EU.²⁸ Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie op het gebied van de invoerrechten, zijn de lidstaten ook aansprakelijk voor het vergoeden van eigen middelen aan de Unie, indien ten gevolge van een vergissing van de douaneautoriteiten er geen invoerrechten geheven kunnen worden van een importeur.²⁹

Een opmerkelijke zaak is ten slotte de zaak *Sense*. Hierin speelt een subsidie door Nederland verstrekt aan de organisatie Sense, waarbij achteraf blijkt dat ten onrechte is toegezegd dat een bepaalde subsidie kon worden verkregen. Belanghebbende gaat er na deze toezegging vanuit de subsidie te zullen ontvangen en kan zich daardoor niet tijdig aanmelden voor een andere subsidieregeling waarvoor zij wél in aanmerking komt (zoals achteraf blijkt). Omdat de oorspronkelijk aangevraagde subsidie in strijd komt met een duidelijke subsidieregeling van de EU, kan het vertrouwensbeginsel niet worden toegepast en de oorspronkelijk door Sense aangevraagde subsidie kan niet worden verleend. Wel kan Sense een schadevergoeding van de Nederlandse overheid vorderen ter grootte van de subsidie waar zij juridisch gezien wel recht op had. Immers, had zij tijdig begrepen dat zij alleen voor deze laatste subsidie in aanmerking kwam, dan had zij deze aangevraagd. Mogelijk heeft de zaak *Sense* een bredere werking in de praktijk, bijvoorbeeld in het douanerecht. Hier is echter nog geen ervaring mee opgedaan. Een en ander zal moeten blijken uit nadere rechtspraak.³⁰

1.3.3 Verdedigingsbeginsel

Een belangrijk beginsel in de indirecte belastingen en in het douanerecht is het verdedigingsbeginsel. Het beginsel is in de rechtspraak van het Hof van Justitie ontwikkeld en inmiddels vastgelegd in het Handvest (zie verder paragraaf 1.5.9) en het DWU.

Het DWU biedt de mogelijkheid tot allerlei aanvragen voor beschikkingen. Te denken valt bijvoorbeeld aan verzoeken om terugbetaling en kwijtschelding en verzoeken om een vergunning te verlenen voor procedures als actieve veredeling en douane-entrepot. In art. 22 lid 6 DWU is bepaald dat wanneer een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, de douaneautoriteiten hem meedelen op grond waarvan zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager moet vervolgens gelegenheid krijgen zijn standpunt kenbaar te maken binnen een termijn van 30 dagen. Na het verstrijken van deze termijn wordt de definitieve beschikking uitgereikt aan de aanvrager. Hiertegen staat vervolgens bezwaar en beroep open.

De oorsprong van het beginsel is te vinden in rechtspraak van het Hof van Justitie. Al in de zaak *Commissie/Lisrestal* is bevestigd door het Hof van Justitie dat alvorens een

28 Zie HvJ 21 juni 2007, C-158/06, ECLI:EU:C:2007:370, punt 34 (*ROM Projecten*).

29 HvJ 15 november 2005, C-392/02, ECLI:EU:C:2005:683 (*Commissie/Denemarken*).

30 HvJ 14 juli 2022, C-36/21, ECLI:EU:C:2022:556 (*Sense*). Over de mogelijk bredere betekenis van het *Sense*-arrest voor het vertrouwensbeginsel, zie: A.H. Bommer & H.W.M. van Kesteren, 'Het vertrouwensbeginsel in beweging', *MBB* 2022/42.