

Is "Vraag en antwoord" in communautaire situaties meer vraag dan antwoord?

Over de juridische betekenis van beleidsregels en de antwoorden op kamervragen betreffende de toepassing van rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht

Mr G.J. van Slooten*

Op 15 januari 2003 heeft de Staatssecretaris een beleidsregel in de vorm van een "vraag en antwoord" het licht doen zien die betrekking heeft op de accijnstechnische kwalificatie van bepaalde alcoholhoudende producten.¹ Van meer recente datum zijn de antwoorden van de Staatssecretaris op vragen van het lid der Tweede Kamer mevrouw Dezentjé Hamming over de invoer van zogenaamde LCD-schermen.² Hoewel beide onderwerpen op het eerste gezicht niets met elkaar te maken hebben, is in beide gevallen de indeling van de goederen in het douanetarief aan de orde. Nu dit douanetarief bij rechtstreekswerkende communautaire verordening is vastgesteld, komt de vraag op welke rechtskracht aan beide uitlatingen van de Staatssecretaris kan worden toegekend.

1 Achtergronden

Voor de heffing van accijns wordt, voorzover te dezen van belang, onderscheid gemaakt tussen wijn verkregen uit vergisting van vruchten als druiven of appels enerzijds en gedistilleerde dranken anderzijds. Veel producten bevatten een mengsel van wijn en uit distillatie verkregen alcohol. Daar bij kan niet alleen worden gedacht aan traditionele producten als gestilde wijn, maar ook aan producten van meer recente datum die door de Staatssecretaris worden aangeduid met termen als "breezers" en "shooters". De heffing van accijns knoopt aan bij het Gemeenschappelijk Douanetarief (GDT) zoals dit gold op 19 oktober 1992. Het GDT is vastgesteld bij communautaire verordening in de zin van artikel 249 EG.³ De wijze van indeling van accijnsproducten in het GDT is bepaald niet eenduidig. Dit blijkt reeds uit het feit dat de Commissie aanleiding zag om voor de indeling van een appelwijn die ook gedistilleerde alcohol bevat, te voorzien in een indelingsverordening.⁴ Deze onduidelijkheid was bovendien voor de Staatssecretaris aanleiding tot het stellen van zijn beleidsregel van 15 januari 2003. Hierin werd een ogenschijnlijk handzaam criterium toegepast: is de alcohol voor meer dan 50% uit gisting verkregen, dan wordt het als wijn ingedeeld. Is deze

hoeveelheid minder dan 50%, dan wordt het product als gedistilleerd aangemerkt.

Ook in de antwoorden op de kamervragen wordt een handzaam criterium geïntroduceerd. Bij de indeling van *LCD-schermen* moet een afweging worden gemaakt tussen - onder meer - indeling als computermonitoren in tariefpost 84.71 enerzijds en indeling als televisie-monitor in tariefpost 85.28 anderzijds. Ook hier geldt dat een handzaam criterium voor de indeling in een van beide tariefposten niet aanstands valt aan te wijzen. In een poging deze duidelijkheid alsnog te verschaffen, voorziet de Staatssecretaris in antwoord op vraag 5 in een helder criterium. Zo laat hij de aanwezigheid van een zogenaamde "DVI-connector" bepalend zijn voor de indeling: alle schermen die van een dergelijke aansluitmogelijkheid zijn voorzien, dienen volgens dit criterium te worden ingedeeld als televisie-monitor.

Met name waar het de indeling van nieuw ontwikkelde producten betreft, kan het formuleren van dit soort heldere criteria in strijd komen met de juiste toepassing van het GDT. Het is immers vaste jurisprudentie van het HvJ EG dat technische ontwikkelingen geen invloed kunnen hebben op de uitleg en toepassing van het GDT.⁵ Nu, als ik het tenminste goed zie, DVI-connectoren als zodanig in het GDT niet worden genoemd, lijkt mij het hanteren van een dergelijk criterium moeilijk in overeenstemming te brengen met de voor de toepassing van het GDT geldende algemene indelingsregels 1 en 6.⁶ Op basis van deze regels zijn, kort gezegd, voor de indeling van producten bepalend de bewoordingen van het GDT.

Voor de indeling van de alcoholhoudende dranken geldt iets dergelijks. Ook hier voorziet de tekst van het GDT niet in het hanteren van een percentage. Of het GDT voor een dergelijke criterium ruimte laat, lijkt nauwelijks van belang, nu de Commissie, in haar hoedanigheid van hoedster van het gemeenschapsrecht, betwijfelt of een dergelijk criterium überhaupt kan worden gehanteerd. Zij schrijft namelijk dat "the application of (maximum quantities of distilled alcohol that may be added to beverages of fermented origin before they lose their character of other fermented beverages -GJvS) could in practice meet considerable difficulties, since it may be extremely difficult and/or expensive to determine the origin of ethyl alcohol in a product".⁷

In deze bijdrage wil ik niet ingaan op de vraag of de door de Staatssecretaris in beide uitlatingen ingenomen standpunten onjuist zijn. Het is aan de rechter om hierover te oordelen. Ik wil volstaan met de constatering dat *de mogelijkheid bestaat* dat beide

⁵ Arresten HvJ EG 9 oktober 1997, *Rank Xerox*, C-67/95, Jur. blz. I-5401, r.o. 22.

⁶ Indelingsregel 1 luidt: "De tekst van de opschriften van de afdelingen, van de hoofdstukken en van de onderdelen van hoofdstukken wordt geacht slechts als aanwijzing te gelden; voor de indeling zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van de posten en de aantekeningen op de afdelingen of op de hoofdstukken en— voorzover dit niet in strijd is met de bewoordingen van bedoelde posten en aantekeningen — de (indelings)regels 2 tot en met 6)". Indelingsregel 6 luidt, voorzover te dezen van belang: "voor de indeling van goederen onder de onderverdelingen van een post zijn wettelijk bepalend de bewoordingen van die onderverdelingen en de aanvullende aantekeningen (...)".

⁷ Rapport van 31 mei 2004, COM(2004) nr. 223 van de Commissie aan de aan de Raad, het Europees Parlement en het Economische Sociaal Comité betreffende de accijnstarieven op alcoholhoudende dranken, blz. 25, overweging 79.

* Werkzaam bij PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs N.V. te Rotterdam.

¹ Besluit van de Staatssecretaris van 15 januari 2003, nr. CPP2002/3563M.

² Antwoord van 25 juni 2004, kenmerk DGB2004-3103, op de brief van 3 juni 2004, kenmerk 2030415170.

³ Verordening (EEG) nr. 2658/87.

⁴ Verordening (EG) nr. 2802/95.

uittalingen niet een juiste toepassing van het rechtstreeks werkende communautaire GDT behelzen. In de volgende paragraaf wil ingaan op de rechtsgevolgen die deze mogelijkheid meebrengt.

2 Contra legem beleidsregels in nationaal en communautair perspectief

2.1 Nationaal perspectief

Het is vaste jurisprudentie van de Hoge Raad dat beleidsregels, hoewel geen algemeen verbindende voorschriften, niettemin moeten worden aangemerkt als recht in de zin van artikel 79 Wet op de rechterlijke organisatie.⁸ Het rechtskarakter van een beleidsregel brengt mee dat, ook wanneer deze regel *contra legem* zou blijken te zijn, hieraan niettemin een rechtens te beschermen vertrouwen kan worden ontleend.⁹ *Happé* formuleert deze voorrangsregel als volgt: "indien een belastingplichtige zich in redelijkheid beroept op het vertrouwen dat hij aan een gepubliceerde beleidsregel heeft mogen ontleenen, dan dient de aanslag dienovereenkomstig te worden vastgesteld, ook al zou de wet de fiscus terzake niet een bepaalde beleidsvrijheid laten".¹⁰ Het komt mij voor dat die door de Hoge Raad geformuleerde regel ook geldt voor concrete antwoorden van de Staatssecretaris op kamervragen.^{11,12} Ik meen *Wattel* daarbij aan mijn zijde te vinden. Hij acht het onaanvaardbaar dat "de regering zich er voor de rechter met succes op kan beroepen dat haar uittalingen tot het parlement gericht waren en haar alleen in staatsrechtelijke zin binden, dus dat alleen het parlement haar tot de orde kan roepen". *Wattel* meent dan ook dat "de rechter in een dergelijk geval een direct beroep van de belanghebbende op het vertrouwen, ontleend aan de toezegging, moet honoreren, aangenomen dat ook aan een tweede te stellen eis is voldaan, namelijk dat de toezegging concreet en duidelijk genoeg is voor de rechter om mee te werken, hetgeen met name van belang is indien een toegezegde resolutie geheel uitblijft".¹³

⁸ HR 12 april 1978, rolnr. 18452, BNB 1978/135, 11 oktober 1985, rolnr. 12538, NJ 1986, 322 en 28 maart 1990, rolnr. 25668, BNB 1990/194 (*Leidraad arrest*). Zie ook en *R. den Ouden* "Ambts-halve toepassing van beleidsregels door de belastingrechter: (definitief) een nieuwe koers?" in Weekblad 2002/6467, blz. 102.

⁹ Zie *L.A. de Blicq, P.J. van Amersfoort, J. de Blicq* en *E.A.G. van der Ouderaa* in "Algemene wet inzake rijksbelastingen", FED Fiscale studierisseries, Deventer, vierde druk, blz. 214 e.v. en *M. Schreuder-Vlasblom* "Rechtsbescherming en bestuurlijke voorprocedure" Monografieën Algemene wet bestuursrecht, Kluwer Deventer, 2003, blz. 68 e.v.

¹⁰ *R.H. Happé* "Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming", Fiscale Monografieën nr. 77, Kluwer Deventer 1996, blz. 121.

¹¹ In de procedure HR 16 maart 1988, rolnr. 24107, BNB 1988/150, werd deze mogelijkheid niet uitgesloten, maar strandde het beroep op de omstandigheden van het geval.

¹² Zeker waar het concrete antwoorden betreft verzet het onderscheid dat *Meyjes, Van Soest* en *Van den Berge* maken tussen "toezeggingen" en "inlichtingen" zich hier niet tegen ("Fiscaal procesrecht", Fiscale Hand- en Studieboeken, Kluwer Deventer 1997, vierde druk, blz. 81). Voor de juridische betekenis van inlichtingen in het nationale bestuursrecht zij verwezen naar *R.J. van Dam* "Een tweede bekendmakingsbeginsel?" opgenomen in "In beginsel", Kluwer Deventer, 2004, blz. 230 e.v.

¹³ *P.J. Wattel* in "De juridische betekenis van uittalingen van bewindslieden bij de totstandkoming van (belasting)wetgeving", FED 1990/335, punt 3. Overigens kan een resolutie van het Europees Parlement geen gewettigd vertrouwen doen ontstaan (HvJ

2.2 Communautair perspectief

2.2.1 Bescherming vertrouwen beperkt tot navordering

Op rechtsgebieden die door rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht worden beheerst, brengt de omstandigheid dat het gemeenschapsrecht van een eigen en hogere rechtsorde is, mee dat het met voorrang boven het nationale recht moet worden toegepast.¹⁴ Met andere woorden, met het gemeenschapsrecht strijdig nationaal recht moet buiten toepassing blijven, omdat anders de volle werking van het gemeenschapsrecht in het gedrang zou kunnen komen.¹⁵ Het belang van deze volle werking brengt volgens het HvJ EG in het arrest *Kruecken* mee dat "een met de gemeenschapsregeling strijdige praktijk van een lidstaat (niet) een gewettigd vertrouwen kan wekken bij de handelaar aan wie de aldus geschapen situatie ten goede komt".¹⁶ Desalniettemin kent het communautaire douanerecht de rechtsfiguur van de "ambtelijke vergissing". Op basis hiervan kunnen onjuiste verklaringen van de nationale autoriteiten aanleiding vormen voor het afzien van heffing van rechten. In de praktijk blijkt echter dat de nationale rechter de voorrang van het gemeenschapsrecht zeer strikt opvat.¹⁷ Zo blijft de mogelijkheid tot afzien allereerst beperkt tot het afzien van *navordering* van in eerste instantie ten onrechte niet geheven bedragen.¹⁸ Hierdoor lijkt ook het communautaire douanerecht niet in een mogelijkheid te voorzien om in geval van een reguliere aangifte ten invoer, dat wil zeggen wanneer geen sprake is van navordering, van heffing van wettelijk verschuldigde bedragen af te zien.

2.2.2 Vertrouwen alleen in geval van een "vergissing van de bevoegde autoriteiten"

De mogelijkheid tot afzien van navordering kent ook een andere belangrijke beperking. Zo wordt deze mogelijkheid door de rechter bij uitsluiting beoogd aan de hand van artikel 220, lid 2 CDW.¹⁹ Op

EG 11 juli 1985, Gevoegde zaken 87 en 130/77 22/83, 9 en 10/84, *Vittorio Salerno*, Jur. 1985, blz. 2523, r.o. 59).

¹⁴ HvJ EG 15 juni 1964, Zaak nr. 6/64, *Costa Enel*, Jur. 1964, blz. 1199.

¹⁵ HvJ EG 11 februari 1971, Zaak nr. 39/70, *Norddeutsches Vieh- und Fleischkontor*, Jur. 1971, blz. 41, r.o. 5.

¹⁶ HvJ EG 26 april 1988, Zaak nr. 316/86, *Kruecken*, Jur. 1988, blz. 2213, r.o. 23. Zie ook *R.J.G.M. Widdershoven* in "Rechtsbeginselen in het bestuursrecht" (opgenomen in "In beginsel", Kluwer Deventer, 2004), blz. 313.

¹⁷ Zie bijvoorbeeld Tariefcommissie 10 februari 1987, rolnr. 12104T, UTC 1987/29, College van Beroep voor het Bedrijfsleven 1 december 1989, rolnr. 66/01/118, UTC 1990/60* (m.n. Posen), r.o. 6.3.1, fine, Douanekamer 5 november 2002, rolnr. 01/90152, Douanerechtspraak 2003/8* (m.n. Bosch), r.o. 6.6.

¹⁸ Tariefcommissie 24 augustus 1999, rolnr. 0099/98 TC, UTC 2000/65. De Gemeenschapsrechter bleek arrest 7 september 1999, Zaak nr. C-61/98, *De Haan Beheer*, Jur. 1999, blz. I-5003 evenwel minder strikt in de leer: zie *E.N. Punt* en *D.G. van Vliet* "Belastingfraude met medeweten van de fiscus: in Tijdschrift voor formeel belastingrecht, 2000, nr. 3, blz. 4.

¹⁹ Verordening (EEG) nr. 2913/92; het Communautair Douanewetboek (CDW). De vraag of het juist is om deze beoordeling uitsluitend van deze bepaling te laten afhangen -zie HvJ EG 5 oktober 1988, Zaak nr. 210/87, *Padovani Remo*, Jur. 1988, blz. 6177, r.o. 18- wil ik hier buiten beschouwing laten. Ik volsta met een verwijzing naar de oratie van *M.E. van Hilten*, "De Europese dimensie van door de fiscus opgewekt vertrouwen in de BTW en het douanerecht" en *E.N. Punt* en *D.G. van Vliet*, Douanerechten, Fiscale monografieën nr. 90, Kluwer Deventer, blz. 427 e.v.

grond van deze bepaling moet aan drie cumulatieve vereisten zijn voldaan, willen belastingplichtigen er aanspraak op kunnen maken dat van navordering wordt afgezien.²⁰ Zo moet er allereerst sprake zijn van "een vergissing van de bevoegde autoriteiten".²¹ Daarnaast mag belanghebbende de vergissing redelijkerwijs niet hebben kunnen ontdekken en moet hij te goeder trouw zijn geweest en aan alle voorschriften van de geldende bepalingen hebben voldaan.

Of een inlichting een dergelijke vergissing kan vormen, kwam in het arrest *Hewlett Packard France* aan de orde. Het HvJ EG oordeelde dat een onjuiste inlichting inderdaad "een factor zijn waarmee bij het opeisen van douanerechten rekening moet worden gehouden en die aldus een gewettigd vertrouwen bij de belastingsschuldige kan doen ontstaan".²² Het Hof nuanceerde deze stelling echter met de constatering dat dit niet het geval is wanneer "de inlichting die door de douaneautoriteiten van een lidstaat over de tariefindeling van de betrokken goederen is gegeven, niet bindend is voor de douaneautoriteiten". Wat betekent "bindend" in dit geval? Zijn douaneambtenaren "gebonden" aan door de Staatssecretaris verstrekte beleidsinstructies? Hier van is volgens het Hof van Justitie sprake wanneer douaneambtenaren de beleidsregel of uittaling "moeten erkennen of er rekening mee moeten houden".²³ Hoewel een andere uitleg denkbaar is,²⁴ lijkt het mij dat douaneautoriteiten als in deze zin gebonden moeten worden beschouwd aan nationale beleidsregels. Steun hiervoor vind ik in enkele arresten van het HvJ EG.²⁵

2.2.3 Vergissing mag niet "redelijkerwijs kunnen worden ontdekt"

Hiervoor gaf ik aan dat een rechtens te beschermen vertrouwen slechts kan worden ingeroepen in geval van navordering en dat hiervoor, naast een vergissing, tevens is vereist is dat de vergissing redelijkerwijs niet kon worden ontdekt. De beoordeling of een vergissing redelijkerwijs kon worden ontdekt, hangt af van de aard van de vergissing. Daarbij moeten volgens het HvJ EG niet alleen de beroepservaring van de aangever²⁶ en de complexiteit van de regelgeving in ogenschouw worden genomen,²⁷ maar bijvoorbeeld ook de verwarring die kan ontstaan door de gebruikte terminologie, het weinig opvallende karakter van een wijziging in de regelgeving en de tijd die de bevoegde autoriteiten zelf nodig hadden om zich van die wijziging rekenschap te

geven.²⁸ De Gemeenschapsrechter vergt bovendien een actieve opstelling van de belastingplichtigen: zodra zij twifelen aan de juiste toepassing van een bepaling moeten zij "navraag doen en moeten zij alle mogelijke opheldering zien te verkrijgen om te controleren of hun twijfels al dan niet gerechtvaardigd zijn".²⁹

Hiervoor gaf ik aan dat de Staatssecretaris zowel in de beleidsregel die betrekking heeft op de indeling van "breezers" en "shooters" als in zijn antwoord op de kamervragen over de indeling van *LCD-schermen* een voor de indeling van deze producten in het GDT een criterium hanteert dat als zodanig in dat GDT niet wordt genoemd. Mochten deze heldere oplossingen niettemin onjuist blijken te zijn, dan kan niet op voorhand worden uitgesloten dat gezegd moet worden dat een belastingplichtige deze onjuistheid redelijkerwijs had kunnen ontdekken.³⁰ Iets dergelijks was aan de orde in het arrest *Friedrich Binder*. In die procedure deed belanghebbende een beroep op een in een nationaal beleidsregel vervat, voor hem voordeliger tarief.³¹ De Gemeenschapsrechter liet echter het belang van de volle werking van het gemeenschapsrecht prevaleren en oordeelde dat "een gebruikstarief zoals het door de Duitse autoriteiten opgestelde Gebrauchs-Zolltarif vormt (...) enkel een leidraad voor de vervulling van de douaneformaliteiten, wat ook blijkt uit de inhoudsopgave ervan. Deze leidraad bevat voor het gemak van alle bij de douanehandelingen betrokken partijen een overzicht van de nationale en de communautaire rechtsregels, waarbij het gemeenschappelijke douanetarief wordt genoemd als één van de basisregelingen. Uit de inhoud van dit gebruikstarief blijkt dus duidelijk, dat deze leidraad slechts een compilatie is van regels die, wat het communautaire recht betreft, reeds eerder in het Publicatieblad van de Europese Gemeenschappen zijn bekendgemaakt. Bijgevolg heeft een dergelijk werk alleen maar een louter indicatieve waarde en kan (het) er in geen geval toe leiden, dat aan de voorrang van het gemeenschapsrecht wordt getornd".

2.2.4 Vertrouwen vereist goede trouw

De derde voorwaarde waaraan voldaan moet zijn voordat van een op grond van artikel 220, lid 2 CDW rechtens te beschermen vertrouwen sprake kan zijn, bestaat hierin dat de belastingplichtige die zich op het vertrouwen beroept zelf geheel te goeder trouw moet zijn geweest en aan alle voorschriften van de geldende bepalingen moet hebben voldaan. In eerste instantie rekende de gemeenschapsrechter de belastingplichtige ook de kwade trouw van diens opdrachtgevers aan.³² Met het ar-

²⁰ HvJ EG 22 oktober 1987, Zaak nr. 314/85, *Foto Frost*, Jur. 1987, blz. I4199, r.o. 27.

²¹ HvJ EG 27 juni 1991, Zaak nr. C-348/89, *Mecanarte*, Jur. 1991, blz. I-3277, r.o. 20-22.

²² HvJ EG 1 april 1993, Zaak nr. C-250/91, *Hewlett Packard France*, Jur. 1993, blz. I-1819, r.o. 15-16. Zie voor enkele voorbeelden van gevallen waarin een beroep op inlichtingen werden gedaan HvJ EG 26 november 1998, Zaak nr. C-370/96, *Covita*, Jur. 1998, blz. I-7711, r.o. 25 en 12 december 1996, Gevoegde zaken C-47-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 en C-148/95, *Olasagasti*, Jur. 1996, blz. I-6579, r.o. 33.

²³ HvJ EG *Hewlett Packard France*, r.o. 17.

²⁴ HvJ EG 26 september 1996, Zaak nr. C-168/95, *Luciano Arcaro*, Jur. 1996, blz. I-4705, r.o. 41.

²⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ EG *Covita*, r.o. 25 en *Olasagasti*, r.o. 33.

²⁶ HvJ EG 26 juni 1990, Zaak nr. C-64/89, *Deutsche Fernsprecher*, Jur. 1990, blz. I-2535, r.o. 21.

²⁷ HvJ EG *Olasagasti*, r.o. 34.

²⁸ HvJ EG 12 december 1996, Zaak nr. C-38/95, *Foods Import*, Jur. 1996, blz. I-6543, r.o. 32.

²⁹ HvJ EG 14 mei 1996, Gevoegde zaken nrs. C-153/94 en C-204/94, *Faroe Seafood*, Jur. 1996, blz. I-2465, r.o. 100. Zie ook HvJ EG *Hewlett Packard France*, r.o. 30.

³⁰ HvJ EG *Covita*, r.o. 26. Uiteraard zou hier tegen in te brengen zijn dat in het feit dat de Staatssecretaris in een oplossing voor een moeilijk probleem heeft willen voorzien, besloten ligt dat kennelijk van een complexe en onduidelijke situatie sprake was in de zin van arrest HvJ EG *Olasagasti*.

³¹ HvJ EG 12 juli 1989, Zaak nr. 161/88, *Friedrich Binder*, Jur. 1989, blz. 2415, r.o. 19.

³² HvJ EG 13 november 1984, Gevoegde zaken 99 en 230/83, *Van Gend & Loos*, Jur. 1984, blz. 3763, r.o. 16-17.

rest *De Haan Beheer* lijkt hier verandering in gekomen.³³ Niettemin blijft ook onder deze omstandigheden voor de belastingplichtige gelden:³⁴ is geen sprake van goede trouw, dan valt er communautair ook geen vertrouwen te beschermen!

2.2.5 *Beleidsregels wekken geen algemeen rechtens te beschermen communautair vertrouwen*

Hiervoor heb ik een betrekkelijk somber beeld moeten schetsen van de mogelijkheden voor een belastingplichtige om bij het rechtstreeks werkende communautaire douanerecht een beroep te doen op een rechtens te beschermen vertrouwen dat een belastingplichtige zou willen ontleen aan beleidsregels en andere uitlatingen van de Staatssecretaris. Ik zette uiteen dat dit in het algemeen niet mogelijk is, zij het dat hierop in individuele gevallen een uitzondering mogelijk is.³⁵ Het dient hierbij echter wel steeds gevallen van navordering te betreffen. Dit rechtvaardigt de conclusie dat beleidsregels en andere uitlatingen onder deze omstandigheden in ieder geval niet *in hun algemeenheid* een rechtens te beschermen vertrouwen opleveren. Het feit dat de Commissie, ter bewaking van de uniforme toepassing van het communautaire recht, bij beantwoording van de vraag of het afzien van navordering gerechtvaardigd is bovendien het laatste woord heeft,³⁶ draagt niet bij aan een ruime, op de nationale rechtspraak toegesneden toepassing van artikel 220, lid 2 CDW.³⁷

Betekent het voorgaande nu dat de regering zich voor de rechter er met succes op kan beroepen dat haar uitlatingen tot het parlement gericht waren en haar alleen in staatsrechtelijke zin binden en dat derhalve slechts het parlement haar tot de orde kan roepen? In de volgende paragrafen wil ik hier op ingaan.

3 **Geen vertrouwen, maar ook geen gemeenschapstrouw!**

Zowel in het geval van de beleidsregel voor de indeling van "breezers" en "shooters" als voor de indeling van de "LCD-schermen", heeft de Staatssecretaris willen voorzien in een heldere oplossing voor problemen die werden geconstateerd bij de toepassing van het op rechtstreeks werkende communautaire leest geschoeide GDT. Het, zoals ik heb laten zien, overwegend vrijblijvende karakter van deze oplossingen prikkelt het rechtsgevoel van Nederlandse belastingplichtigen die immers ge- en verwend zijn geraakt aan en door de bescherming van de ongeschreven beginselen. Een prikkeling die overigens gevoerd wordt door het gemeenschapsrecht. Wat is namelijk het geval? De Gemeen-

³³ HvJ EG *De Haan Beheer*, r.o. 5.

³⁴ Ook in andere communautaire regeling komt dit uitgangspunt terug. Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 december 1985, Zaak nr. 67/84, *Sideradria*, Jur. 1985, blz. 3983, r.o. 21.

³⁵ Zie *M.E. van Hilten*, "Vertrouwensbeginsel in het douanerecht: gewettigd of gerechtvaardigd", NTFR 6 mei 2004, nr. 2004-646.

³⁶ Artikel 220, lid 3 CDW jo. artikel 869, aanhef en letter b verordening (EG) nr. 2454/93 (de Toepassingsverordening CDW). Dit geldt voor situaties waar een belang van meer dan € 50.000 mee is gemoeid.

³⁷ HvJ EG *Faroe Seafood*, r.o. 80.

schapsrechter is van mening dat een uit een communautaire verordening voortvloeiend probleem langs communautaire weg moet worden opgelost. In dit kader moeten de nationale autoriteiten de Commissie in de gelegenheid stellen te voorzien in een communautair algemeen verbindend voorschrift.³⁸

Het behoeft geen nadere toelichting dat door het volgen van deze handelwijze de uit de voorrang van het gemeenschapsrecht voortvloeiende problemen betreffende de juridische werking van de beide uitlatingen van de Staatssecretaris zich niet zouden hebben voorgedaan.

Wanneer, zoals met de beide uitlatingen van de Staatssecretaris het geval is, de nationale autoriteiten niettemin eenzijdig maatregelen treffen nadat zij zijn gestuit op moeilijkheden bij de uitvoering van een verordening, handelen zij in strijd met het in artikel 10 EG vervatte *beginsel van loyale samenwerking*.³⁹ Een juiste toepassing van dit beginsel gebiedt de Staatssecretaris immers de moeilijkheden aan de Commissie te melden en haar daarbij passende oplossingen aan de hand te doen. Zodoende hadden Commissie en lidstaat "op grond van hun wederzijdse verplichting tot loyale samenwerking naar eer en geweten kunnen samenwerken om deze moeilijkheden met volledige inachtneming van de verdragsbepalingen te overwinnen".

Zonder op de materiële aspecten van de door de Staatssecretaris gekozen oplossingen in te hoeven gaan, heeft het enkele feit dat de Staatssecretaris tot implementatie van deze oplossingen is overgegaan, reeds de onrechtmatigheid ervan tot gevolg. Brengt deze constatering belastingplichtigen enige troost? Gezien de voorgaande paragraaf dreigt zich er een weinig verkwikkelijke situatie te ontspannen. Mag van een belastingplichtige worden verwacht dat hij zijn weg vindt in dit web van enerzijds communautaire regels en anderzijds nationale instructies die materieel *mogelijk onjuist* zijn maar in ieder geval formeel *onrechtmatig*? Zoals ik in de volgende paragraaf zal aantonen, mogen belastingplichtigen van de Gemeenschapsrechter onder deze omstandigheden rekenen op hulp van de nationale rechter.

4 **Geen vertrouwen, geen acte clair?**

Met de constatering dat een uitlating onrechtmatig is, is de vraag wat de juridische betekenis van die uitlating is, nog niet beantwoord. Mag een belastingplichtige zich er nu juist wel of juist niet op beroepen? In het nationale recht voorziet de waarborg van het vertrouwensbeginsel in een minimumnorm. Hoewel een beleidsregel geen algemeen verbindend voorschrift is en een belastingplichtige deze terzijde mag schuiven, brengt deze waarborg mee dat de belastingplichtige altijd kan en mag terugvalen op de desbetreffende uitlating. Hiervoor is gebleken dat bij uitlatingen die rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht betreffen, niet het geval is en dat, de eventuele onrechtmatigheid ten spijt, een belastingplichtige bij iedere uitlating steeds opnieuw

³⁸ HvJ EG 10 juli 1990, Zaak nr. 217/88, *Commissie-Duitsland*, Jur. 1990, bl. I-2879, r.o. 33 en 31 maart 1991, Zaak nr. C-03/88, *Italië-Commissie*, Jur. 1991, blz. I-1433, r.o. 58.

³⁹ Zie voor een beschouwing over dit beginsel *R.J.G.M. Widershoven* in "Rechtsbeginselen in het bestuursrecht" opgenomen in "In beginsel", Kluwer Deventer, 2004, blz. 296 e.v.

een schatting zal moeten maken van de werkelijke omvang van zijn uit dat gemeenschapsrecht voortvloeiende rechten en plichten.

Hoe werkt dit uit in het geval van de hiervoor aangehaalde beleidsregel en de antwoorden op de kamervragen die *mogelijk* niet in overeenstemming zijn met gemeenschapsrecht? Ik gaf aan dat beide uitlatingen voorzien in een heldere oplossing, zij het dat deze oplossingen niet door de tekst van het GDT worden gedragen. Zegt dit nu enerzijds iets over de oplossing van de Staatssecretaris of is anderzijds de beleidsregel in overeenstemming met de bedoeling van de Commissie, maar blijkt uit het GDT niet voldoende duidelijk hoe de desbetreffende producten moeten worden ingedeeld? In dit laatste geval kleeft er een gebrek aan de communautaire verordening, waardoor een belastingplichtige zich met een beroep op het rechtszekerheidsbeginsel tegen de toepassing van de desbetreffende bepaling van het GDT zal kunnen verzetten.⁴⁰ De vraag is alleen hoe? Artikel 241 EG enerzijds en artikel 234 EG anderzijds voorzien immers in een volledig stelsel van rechtsmiddelen, waarbij aan de communautaire rechter het toezicht op de wettigheid van de handelingen van de instellingen is opgedragen.⁴¹ Volgens dit stelsel kunnen natuurlijke of rechtspersonen geen rechtstreeks beroep instellen tegen gemeenschapshandelingen van algemene strekking. In plaats daarvan zijn zij aangewezen op de beroepsgang voor de nationale rechter.⁴² Deze rechter kan weliswaar niet de ongeldigheid van de desbetreffende gemeenschapshandeling vaststellen,⁴³ maar kan er wel toe worden gebracht over die mogelijke ongeldigheid prejudiciële vragen te stellen aan de Gemeenschapsrechter.⁴⁴ Tegen deze zelfde achtergrond oordeelde het HvJ EG in het arrest *Unión de Pequeños Agricultores* dat de nationale rechter, overeenkomstig het in artikel 10 EG vervatte beginsel van loyale samenwerking, de nationale regels van procesrecht betreffende het instellen van beroepen zoveel mogelijk aldus moet uitleggen en toepassen dat natuurlijke en rechtspersonen tegen iedere beschikking of enigerlei andere nationale maatregel waarmee op hen een gemeenschapshandeling van algemene strekking wordt toegepast, in rechte kunnen opkomen, door de ongeldigheid van deze gemeenschapshandeling op te werpen.⁴⁵ Dit oordeel, dat toch een aanscherping lijkt van de in het arrest *CILFIT* geformuleerde voorwaarden waaronder prejudiciële vragen *moeten* worden gesteld,⁴⁶ lijkt mij ook van toepassing op de hier boven besproken gevallen. Anders gezegd: de nationale rechter is, wanneer de nationale beleidsregel niet

materieel evident onjuist is, gehouden een prejudiciële procedure in te leiden. En hoewel het HvJ EG eerder overwoog dat het aan de nationale rechter staat te beoordelen wanneer het daartoe meest geëigende moment is,⁴⁷ zou dit naar mijn mening zo spoedig mogelijk moeten plaatsvinden.⁴⁸ Hierdoor wordt namelijk in alle openheid een eerste stap gezet op weg naar het wegnemen van twijfel omtrent de juridische betekenis van de beleidsregel en uitlating in kwestie. Een stap die de kenbaarheid en daarmee de volle werking van het gemeenschapsrecht ten goede komt.

5 Conclusie

In deze bijdrage heb ik de vraag aan de orde gesteld wat de juridische betekenis is van beleidsregels en andere uitlatingen van de Staatssecretaris die betrekking hebben op rechtsgebieden die beheerst worden door rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht. Uitgaande van het feit dat de toepassing van een rechtens te beschermen vertrouwen van geval tot geval zal moeten worden bezien, kan reeds worden geconcludeerd dat dergelijke uitlatingen niet dezelfde juridische betekenis hebben als in een zuiver nationale situatie het geval zou zijn.

Vervolgens gaf ik aan dat het enkele feit dat de Staatssecretaris in een dergelijke beleidsregel voorziet of een dergelijke uitlating doet, de onrechtmatigheid ervan tot gevolg heeft. Tegelijkertijd impliceert de twijfel omtrent de geldigheid van de communautaire bepaling die door een dergelijke beleidsregel of verklaring kan ontstaan, een gehoudendheid van de nationale rechter om, zodra het probleem hem is voorgelegd, ten spoedigste een prejudiciële procedure in te leiden. Een gehoudendheid overigens die, zo leert het arrest *Köbler*,⁴⁹ geenszins vrijblijvend is.

Ik wil met een precisering besluiten. Aan het slot van de eerste paragraaf gaf ik aan dat het aan de rechter is om te oordelen over de juistheid van de door de Staatssecretaris gevonden oplossingen. Gelet op het voorgaande moet de conclusie zijn dat deze rechter slechts de Gemeenschapsrechter kan zijn. Daarmee leidt een "vraag en antwoord" in eerste instantie tot een vraag, maar uiteindelijk tot een prejudicieel antwoord.

⁴⁰ Zie bijvoorbeeld HvJ EG 12 november 1981, Gevoegde zaken nrs. 212-217/80, *Salumi*, Jur. 1981, blz. 2735, r.o. 10.

⁴¹ HvJ EG 23 april 1986, Zaak nr. 294/83, *Les Verts-Parlement*, Jur. 1986, blz. 1339, r.o. 23.

⁴² HvJ EG 19 juni 1990, Zaak nr. C-213/89, *Factortame*, Jur. 1990, blz. I-2433, r.o. 19.

⁴³ HvJ EG *Foto-Frost*, r.o. 20.

⁴⁴ Zie *J.H. Jans, R. de Lange, S. Prechal en R.J.G.M. Widdershoven* "Inleiding tot het Europees bestuursrecht", *Ars Aequi Libri* Nijmegen 2002, blz. 108.

⁴⁵ HvJ EG 25 juli 2002, Zaak nr. C-50/00, *Unión de Pequeños Agricultores*, Jur. 2002, blz. II-3239, r.o. 42. Zie ook HvJ EG 1 april 2004, Zaak nr. C-263/02P, *Jégo-Quéré*, r.o. 31-33 (te raadplegen via www.curia.eu.int).

⁴⁶ HvJ EG 6 oktober 1982, Zaak nr. 283/82, *CILFIT*, Jur. 1982, blz. 3415.

⁴⁷ HvJ EG 10 maart 1981, Gevoegde zaken nrs. 36 en 71/80, *Irish Creamery*, Jur. 1981, blz. 735, r.o. 8.

⁴⁸ Zie *K.J.M. Mortelmans, R.H. van Ooik en S. Prechal* "Europees recht en de Nederlandse rechter", Kluwer Deventer 2004, blz. 57.

⁴⁹ HvJ EG 30 september 2003, Zaak nr. C-224/01, *Köbler*, BNB 2004/151* (m.nt. *Wattel*).