

Het wetsvoorstel terugvordering staatssteun: een te kleine pleister op een veel grotere wonde? (deel II)

mr G.J. van Slooten*

Onlangs werd gepubliceerd het wetsvoorstel nr 31 418, strekkende tot "Wijziging van het Burgerlijk Wetboek, de Algemene wet bestuursrecht en de Algemene wet inzake rijksbelastingen in verband met de tenuitvoerlegging van een beschikking van de Commissie van de Europese Gemeenschappen of een rechterlijke uitspraak inzake staatssteun, alsmede wijziging van het Burgerlijk Wetboek om de procedure voor het vaststellen van de wettelijke rente aan te passen (terugvordering staatssteun)". Een kleine 20 nieuw in te voegen en te wijzigen bepalingen beoogen te voorzien in een regeling die de terugvordering van iedere vorm van onrechtmatig verleende staatssteun mogelijk moet maken, waarbij ook de in dat kader in rekening te brengen rente wordt geheven. In het eerste deel van mijn bijdrage, dat in het vorige nummer van dit blad werd opgenomen, schetste ik in par. 2 enkele uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de communautaire regeling voor de terugvordering van staatssteun. Ook stond ik in par. 3 stil bij enkele bepalingen van de voorgestelde regeling. In dit tweede deel zal ik in par. 4 ingaan op enkele aspecten die samenhangen met de communautaire verjaringstermijn voor de terugvordering van staatssteun. Vervolgens zal ik in par. 5 stilstaan bij het belang van waarborgen die de belastingplichtigen in staat stellen het eventuele verlenen van staatssteun te onderkennen en, wanneer het tot terugvordering mocht komen, dezen betrekken bij dat proces. Daarna constateer ik in par. 6 dat het wetsvoorstel ten onrechte niet voorziet in een regeling voor de terugvordering van fiscale staatssteun verleend in de vorm van belastingen die worden geheven bij wege van uitnodiging tot betaling. Ten slotte zal ik in par. 7 afsluiten met een slotbeschouwing.

* Als belastingadviseur werkzaam bij Baker & McKenzie Amsterdam N.V.

4 Terugvordering en de toepassing van bijkomende nationale formeel belastingrechtelijke verplichtingen

4.1 Buiten toepassing blijven van de termijn voor navordering en naheffing

Zoals in de MvT wordt opgemerkt verjaart de bevoegdheid van de Commissie om steun terug te vorderen na tien jaar.¹¹⁶ Deze op art. 15, lid 1 van de Procedurele verordening gebaseerde termijn gaat in op de dag waarop de onrechtmatige steun is verleend en wordt gestuit door elke maatregel van de Commissie of een op haar verzoek optredende lidstaat ten aanzien van de onrechtmatige steun.¹¹⁷ Na elke stuiting begint de termijn van voren af aan te lopen. De verjaring wordt bovendien geschorst, zolang over de beschikking van de Commissie een beroep aanhangig is bij het Hof van Justitie. Hierdoor kan het voorkomen dat belastingplichtigen zich ruim na het verstrijken van een periode van tien jaar na de begunstiging geconfronteerd zien met terugvordering van die begunstiging.¹¹⁸ Tegelijkertijd bedraagt de navorderingstermijn bedoeld in art. 16, lid 3 Awr vijf jaar na het jaar waarin het oorspronkelijke belastingbedrag verschuldigd werd.¹¹⁹

Toepassing van deze navorderingstermijn zou er aan in de weg staan dat de onrechtmatige fiscale steun zou kunnen worden teruggevorderd. Dit zou met name het geval zijn wanneer deze terugvordering zou moeten plaatsvinden na ommekomst van deze navorderingstermijn. Zou de terugvordering op deze manier onmogelijk worden gemaakt, dan doet dit afbreuk aan de volle werking van het gemeenschapsrecht. Zoals hiervoor aangegeven in par. 2.5.3, staat het communautaire *doeltreffendheidsbeginsel* er in dat geval aan in de weg dat een dergelijke bepaling van nationaal recht toepassing kan vinden. Om die reden bepaalt het door middel van dit wetsvoorstel nieuw in te voeren zevende lid van art. 16 dat de navorderingstermijn buiten toepassing blijft in geval van de terugvordering van de onrechtmatige fiscale steun.¹²⁰

¹¹⁶ Zie de MvT, par. 7, blz. 10.

¹¹⁷ Art. 15, lid 2 van de Procedurele verordening.

¹¹⁸ Gerecht 10 april 2003, Zaak nr. T-366/00, *Scott/Commissie*, Jur. 2003, blz. II-1763 en Zaak nr. T-369/00, *Département du Loiret/Commissie*, Jur. 2003, blz. II-1789.

¹¹⁹ In geval van navordering van belasting overeen een in het buitenland gehouden bestanddeel bedraagt deze termijn twaalf jaar (art. 16, lid 4 Awr).

¹²⁰ Het voorgaande is, *mutatis mutandis*, eveneens van toepassing op de naheffing van belasting bedoeld in par. 2.4.3.

4.2 Bewaartermijn en omkering bewijslast

In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 november 2003, nr. DGB2003/6058M staat in §2 met betrekking tot de terugvordering van de volgens de Commissie door de Nederlandse regering aan bepaalde zeeslepers onrechtmatig verleende steun het volgende te lezen:¹²¹ "Aangezien de, volgens de Europese Commissie ten onrechte, verleende steun is verleend in de vorm van belastingvoordelen is besloten die steun door de Belastingdienst te laten terugvorderen. Dit is mogelijk omdat vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie EG meebrengt dat toepassing van het nationale recht de toepassing en de doeltreffendheid van het gemeenschapsrecht niet mag aantasten. Dit geldt onverkort voor het belastingrecht. Het Europese recht doorbreekt de nationale rechtsregels die verhinderen dat in bepaalde omstandigheden het opleggen van naheffings- c.q. navorderingsaanslagen niet (meer) mogelijk is. Dit betekent ook dat de in de nationale wetgeving aan de inlichtingenverplichting en de bewaarplicht gestelde grenzen moeten worden doorbroken. Het staat de reders overigens vrij om gebruik te maken van hun recht tegen de opgelegde naheffings- en navorderingsaanslagen bezwaar te maken en beroep in te stellen".

De aangehaalde passage lijkt allereerst een verwijzing te omvatten naar het hiervoor in par. 2.5.3 besproken *doeltreffendheidsbeginsel*. Belangrijker is echter dat de Staatssecretaris in deze passage nog een stap verder gaat waar hij stelt dat "dit ook betekent dat de in de nationale wetgeving aan de inlichtingenverplichting en de bewaarplicht gestelde grenzen moeten worden doorbroken". Blijkens deze passage lijkt de Staatssecretaris zich op het standpunt te stellen dat belastingplichtigen mag worden tegengeworpen dat zij na ommekomst van de wettelijke bewaartermijn van zeven jaar hun administratie niet langer meer beschikbaar hebben. Als dit zo zou zijn, zou dit er vervolgens toe kunnen leiden dat de bewijslast ten aanzien van het terug te vorderen bedrag wordt omgekeerd. Op grond van art. 52 Awr zijn bepaalde belastingplichtigen immers gehouden een administratie te voeren. Op grond van lid 4 van deze bepaling moet deze administratie gedurende een periode van zeven jaar worden bewaard. Wanneer deze verplichting niet wordt nagekomen, dan leidt dit tot een omkering van de bewijslast. Op grond van art. 25, lid 3, sub b Awr wordt in dat geval een opgelegde aanslag gehandhaafd, tenzij blijkt dat en in hoeverre die aanslag onjuist is. Dit betekent dat het aan de belastingplichtige is om te doen blijken dat die aanslag inderdaad onjuist is.

¹²¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 17 november 2003, nr. DGB2003/6058M (te raadplegen via www.minfin.nl/03-6058.doc).

Het lijkt mij echter ten eerste de vraag of dit standpunt van de Staatssecretaris juist is. Nu concrete bepalingen in de Procedurele verordening omtrent de bewaarplicht en de bewaartermijn ontbreken, lijkt dit standpunt ontleend aan art. 15, lid 1 van deze verordening. Deze bepaling bepaalt echter slechts dat de "bevoegdheden van de Commissie om steun terug te vorderen na een termijn van tien jaar verjaren". Het lijkt mij twijfelachtig of de door de Staatssecretaris gestelde verplichting in deze bepaling gelezen kan worden, nu deze het toepassingsbereik van deze bepaling verre lijkt te overschrijden. Wat betreft de bewaartermijn kan noch in deze bepaling, noch elders in het gemeenschapsrecht een bepaling worden gevonden "waarvoor de verwijzing naar het nationale recht niet geldt en die daarvoor een communautaire regel in de plaats stelt".¹²² Nu dat niet het geval is, kan van een inperking van de hiervoor in par. 2.5.3 besproken procedurele autonomie geen sprake zijn.

Het voorgaande leidt tot de vaststelling dat het communautaire recht geen afbreuk kan doen de rechtsgeldigheid van genoemd art. 52, lid 4. Dit betekent dat de wettelijke bewaartermijn ook in geval van terugvordering van staatssteun slechts zeven jaar bedraagt. Maar wat nu als na negen jaar een procedure tot terugvordering in gang wordt gezet? In dat geval kan zich de situatie voordoen de belastingplichtigen zijn administratie over de periode waarop de terugvordering betrekking heeft, niet langer meer voorhanden heeft. Betekent dit dat de bewijslast ten aanzien van het terug te vorderen bedrag omkeert? Dat lijkt mij niet het geval. Die belastingplichtige heeft immers voldaan aan zijn verplichting diens administratie gedurende de wettelijke termijn van zeven jaren te bewaren. Hierdoor is niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van art. 25, lid 3, sub b Awr en kan van omkering van de bewijslast geen sprake zijn. Niettemin zou het mijn voorkeur hebben (ook) op dit punt te voorzien in een duidelijke wettelijke regeling.¹²³

4.3 Enkele suggesties ter aanvulling van het wetsvoorstel

Met vorenstaande conclusie zijn echter niet alle problemen opgelost. Want zoals hiervoor in par. 2.3 werd aangegeven, is namelijk het doel van de terugvordering het herstellen van de oorspronkelijke situatie, zoals die zonder de steunverlening had bestaan.¹²⁴ Wanneer de

¹²² HvJ EG 5 maart 1978, Zaak nr. 265/78, *Ferwerda*, Jur. 1980, blz. 617, r.o. 18.

¹²³ Overigens werd dit probleem ook aangestipt op blz. 36 van het rechtsvergelijkend onderzoek van *B.W.N. de Waard* en *A.J.C. de Moor-van Vugt e.a.*, 'Terugvordering van staatssteun. Een rechtsvergelijkend onderzoek', Wolf Legal Publishers, Nijmegen 2005. Het hier besproken wetsvoorstel komt mede voort uit dit onderzoek (zie de MvT, par. 1, blz. 2).

¹²⁴ HvJ EG 4 april 1995, Zaak nr. C-350/93, *Commissie/Italië*, Jur. 1995, blz. 1-699, r.o. 21-22 en

belastingplichtige geen administratie meer heeft, zal het buitengewoon moeilijk, zo niet onmogelijk worden te beoordelen wat die oorspronkelijke situatie zou moeten zijn. In het verlengde daarvan is het ook onmogelijk om te beoordelen of de terugvordering terecht is en tot het juiste bedrag heeft plaatsgevonden.

Het voorgaande klemt temeer nu in de terugvorderingsbeschikking van de Commissie, naast de gedeelten van de motivering die uitsluitend voor een procedure ten overstaan van de nationale rechter van belang zijn, ook bepaalde voor de terugvordering van de onverenigbare staatssteun essentiële elementen mogen ontbreken (zie par. 3.1). In dat geval dienen de nationale autoriteiten, als uitvloeisel van het in art. 10 EG vervatte beginsel van loyale samenwerking, deze elementen aan te vullen. Daarbij mag het naar mijn mening niet zo zijn dat de inspecteur een schatting doet en vervolgens, met een beroep op de omkering van de bewijslast, de desbetreffende belastingplichtige het vuile werk laat opknappen. De terug te vorderen onrechtmatige fiscale begunstiging is immers ontstaan door toedoen van de nationale autoriteiten, zodat het mij bepaald niet onredelijk lijkt te verlangen dat deze autoriteiten - en niet slechts de belastingplichtige - een nadrukkelijke rol spelen bij het oplossen van die problemen. Daarom komt het mij voor dat de volgende elementen in het voorliggende wetsvoorstel niet zouden hebben misstaan:

- 1) Een bepaling strekkende tot verlenging van de bewaartermijn tot tenminste de in art. 15, lid 1 van de Procedurele verordening bedoelde termijn van 10 jaar; en
- 2) Een wettelijke verplichting van de bevoegde nationale autoriteiten om belanghebbende in het vroegste stadium reeds op de hoogte te stellen van de (mogelijkheid van) terugvordering, alsook de stuiting, zodat die belanghebbende zo goed mogelijk in staat worden gesteld om maatregelen te treffen (zie ook hierna in par. 5); alsmede
- 3) De bepaling dat art. 25, lid 3, sub b Awr buiten toepassing blijft in gevallen waarin terugvordering plaatsvindt na ommekomst van de in art. 52, lid 4 Awr bedoelde bewaartermijn. Eventueel zou deze uitzondering genuanceerd kunnen worden in die zin dat deze bepaling slechts kan worden toegepast indien de belastingplichtige tijdig, dat wil zeggen voor het verstrijken van de wettelijke bewaartermijn, in kennis werd gesteld van de mogelijkheid van terugvordering.

7 maart 2002, Zaak nr. C-310/99, *Italië/Commissie*, Jur. 2002, blz. I-2289, r.o. 98-99.

5 De samenwerking van de nationale autoriteiten met de Commissie en de positie van de begunstigde

5.1 Moet de termijn worden beperkt waarbinnen gevolg moet worden gegeven aan de terugvorderingsbeschikking?

In het NOB-commentaar wordt ook een suggestie gedaan die de rechtszekerheid zou kunnen bevorderen. Zo wordt voorgesteld om de mogelijkheid tot het ten uitvoer leggen van de terugvordering te beperken tot een termijn van drie jaar. Deze termijn is waarschijnlijk ontleend aan de in art. 11, lid 3 Awr opgenomen beperking. De Orde acht deze termijn lang genoeg om de volle werking van het gemeenschapsrecht niet in het gedrang te brengen (zie par. 2.5.3). Ik meen echter dat er ruimte is om te betwijfelen of dit inderdaad het geval is.

Zo voorziet de Awr slechts allereerst slechts voor de in par. 2.4.2 bedoelde aanslagbelastingen in deze beperking. Daarmee is het niet evident dat deze beperking van de termijn ook kan worden toegepast in het geval van heffing van aangiftebelastingen (par. 2.4.3). Anders gezegd: het is de vraag of het gelijkwaardigheidsbeginsel in dat laatste geval niet aan toepassing van een dergelijk beginsel in de weg staat (par. 2.5.2). Dit lijkt mij het geval te zijn.

Veel belangrijker is echter dat er gronden zijn om aan te nemen dat het gemeenschapsrecht überhaupt aan het hanteren van een termijn als door de Orde voorgesteld in de weg staat.¹²⁵ Hierbij is het volgende van belang.

Allereerst is van belang op te merken dat een redelijke termijn een algemeen beginsel van gemeenschapsrecht is, waaraan de Commissie zich in het kader van haar procedures dient te houden.¹²⁶ In de procedure van *RSV* werd deze termijn geacht te zijn overschreden, doordat de Commissie 26 maanden nodig had om de terugvorderingsbeschikking te nemen.¹²⁷ Dit betekent echter niet dat iedere beschikking die niet binnen deze termijn van 26 maanden wordt genomen, nietig is. Volgens de Gemeenschapsrechter rechtvaardigt de schending van het beginsel van naleving van een redelijke termijn namelijk niet de automatische nietigverklaring van de desbetreffende beschikking.¹²⁸ Dit zal

¹²⁵ Opgemerkt zij dat dit ook het geval zou zijn wanneer voor het stellen van een beperking van de daadwerkelijke terugvordering aansluiting zou worden gezocht bij de navorderings- en naheffingstermijn van art. 16, lid 3, resp. art. 20, lid 3 Awr (zie par. 4.1).

¹²⁶ Gerecht 22 oktober 1997, Gevoegde zaken nrs. T-213/95 en T-18/96, *SCK en FNK/Commissie*, Jur. 1997, blz. II-1739, r.o. 56.

¹²⁷ HvJ EG 24 november 1987, Zaak nr. 223/85, *RSV*, Jur. 1987, blz. 4617.

¹²⁸ Gerecht van 20 april 1999, Gevoegde zaken nrs. T-305/94-T-307/94, T-313/94-T-316/94, T-318/94, T-325/94, T-328/94, T-329/94 en T-

met name niet het geval zijn wanneer een onderneming zich schuldig heeft gemaakt aan kennelijke schending van een geldende regeling.¹²⁹ Hiervan kan volgens het gerecht sprake zijn in geval van "ernstige onregelmatigheden ten aanzien van de toepasselijke reglementering en van de verplichting tot informatie en loyale samenwerking die op verzoekster als ontvanger van communautaire financiële bijstand rust".¹³⁰ Bij de terugvordering van staatssteun is het voorgaande, *mutatis mutandis*, ook van toepassing op de rol die de nationale autoriteiten hierbij spelen.

Zo bezien moet de volle werking van het gemeenschapsrecht wel degelijk geacht worden in het gedrang te komen wanneer het voorstel zou voorzien in een regeling die terugvordering van onrechtmatige staatssteun onmogelijk maakt na het verstrijken van een bepaalde termijn, zonder dat daarbij rekening gehouden zou kunnen worden met de mate van medewerking die zowel door de lidstaat als door de belastingplichtige werd verleend bij de terugvordering van die onrechtmatige steun. Ook hier geldt namelijk dat een regeling waarin in het kader van de procedurele autonomie wordt voorzien, slechts geldig kan zijn voor zover de toepassing ervan blijft binnen de contouren die op dat punt door het gemeenschapsrecht zijn getrokken.¹³¹

Hoewel aldus kan worden betwijfeld of het gemeenschapsrecht ruimte laat voor een regeling als voorgesteld door de Orde, accentueert het voorgaande in ieder geval het belang van de nauwe betrokkenheid van belastingplichtige bij de procedure tot terugvordering van de onrechtmatige steun. In het navolgende zal hier nader op in worden gegaan.

5.2 Terugvordering en het beginsel van gemeenschapstrouw

Hiervoor kwam in par. 3.1 aan de orde dat in de terugvorderingsbeschikking van de Commissie essentiële elementen mogen ontbreken, die door de nationale autoriteiten moeten worden aangevuld. In de voorgaande paragrafen werd aangegeven dat dit tot problemen kan leiden, indien deze aanvulling moet geschieden nadat de thans in Nederland geldende wettelijke bewaartermijn is

verstrekken. In plaats van de eventueel met die aanvulling samenhangende problemen onverkort op het bordje van de belastingplichtige te schuiven, suggereerde ik dat het in de voorgestelde regeling niet zou misstaan een regeling op te nemen die de belastingplichtige in een vroegtijdig stadium reeds betreft in de procedure zoals die uiteindelijk tot de terugvordering van de onrechtmatige steunmaatregel kan leiden.

Het voorgaande zou naar mijn mening ook het geval moeten zijn, wanneer zich de situatie voordoet dat het onmogelijk zou kunnen zijn een terugvorderingsbeschikking ten uitvoer te leggen. Hiervan kan namelijk, op straffe van een beroep op niet-nakoming door de Commissie, slechts sprake zijn in geval van de volstreekte onmogelijkheid om aan de beschikking uitvoering te geven.¹³² Volgens de Gemeenschapsrechter moet een lidstaat die bij de uitvoering van een beschikking van de Commissie inzake steunmaatregelen op niet voorziene en onvoorzienbare moeilijkheden stuit, ongeacht of het om politieke, juridische of praktische moeilijkheden gaat, dan wel zich bewust wordt van gevolgen die de Commissie niet voor ogen heeft gehad, deze problemen aan laatstgenoemde voorleggen, tezamen met een voorstel voor passende wijzigingen van de betrokken beschikking. In een dergelijk geval moeten de Commissie en de lidstaat te goeder trouw samenwerken om met volledige inachtneming van de bepalingen van het EG-Verdrag, in het bijzonder die betreffende de steunmaatregelen, die moeilijkheden te overwinnen.¹³³

Naar mijn mening behoort deze samenwerking niet buiten de desbetreffende belastingplichtige om te gaan (zie ook par. 5.1). Het lijkt mij passend en juist dat de belastingplichtige van de ontwikkelingen - en de problemen die daarbij mogelijk zijn gerezen - op de hoogte wordt gehouden en in de gelegenheid wordt gesteld zijn zienswijze daaromtrent naar voren te brengen. Om die reden en in het belang van de fiscale en bestuursrechtelijke transparantie, acht ik het dan ook van belang dat ook in dit kader een verplichting tot "horen" wordt opgenomen. Ik merk hierbij onmiddellijk op dat ik mij realiseer dat het begrip "horen" elders in de Awb wellicht een net iets andere betekenis kan hebben.

335/94, *Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie*, Jur. 1999, blz. II-931, r.o. 122, en 30 mei 2002, Zaak nr. T-197/00, *Onidi/Commissie*, JurAmbt. 2002, blz. I-A-69 en II-325, r.o. 96.

¹²⁹ HvJ EG 12 december 1985, Zaak nr. 67/84, *Sideradria/Commissie*, Jur. 1985, blz. 3983, r.o. 21 en Gerecht 24 april 1996, Gevoegde zaken nrs. T-551/93, T-231/94-T-234/94, *Industrias Pesqueras Campos e.a./Commissie*, Jur. 1996, blz. II-247, r.o. 76, en 29 september 1999, Zaak nr. T-126/97, *Sonasa/Commissie*, Jur. 1999, blz. II-2793, r.o. 34.

¹³⁰ Gerecht 13 maart 2003, Zaak nr. T-125/01, *José Martí Peix*, Jur. 2003, blz. II-767, r.o. 112.

¹³¹ Zie par. 2.5.1 en met name het arrest HvJ EG 21 september 1983, Gevoegde zaken nrs. 205-215/82, *Deutsche Milchkontor*, Jur. 1983, blz. 2633.

¹³² HvJ EG 18 oktober 2007, Zaak nr. C-441/06, *Commissie/Frankrijk*, Jur. 2007, blz. I-8887, r.o. 27. Zie ook HvJ EG 4 april 1995, Zaak nr. C-348/93, *Commissie/Italië*, Jur. 1995, blz. I-673, r.o. 16; 22 maart 2001, Zaak nr. C-261/99, *Commissie/Frankrijk*, Jur. blz. I-2537, r.o. 23, en 2 juli 2002, Zaak nr. C-499/99, *Commissie/Spanje*, Jur. blz. I-6031, r.o. 21.

¹³³ Zie HvJ EG 13 maart 1990, Zaak nr. C-30/89, *Commissie/Frankrijk*, Jur. 1990, blz. 691, r.o. 24; arrest van 3 juli 2001, *Commissie/België*, C-378/98, Jur. blz. I-5107, r.o. 31, en 2 juli 2002, *Commissie/Spanje*, reeds aangehaald, r.o. 24 en 25.

5.3 Terugvordering neemt de gevolgen weg; niet de oorzaak

Zoals hiervoor in par. 2.3 aan de orde kwam, beoogt het communautaire toezicht op het verlenen van staatssteun verstoring van het "level playing field" voor marktdeelnemers uit verschillende lidstaten op dezelfde markt te voorkomen. Terugvordering van onrechtmatige steun beoogt hierbij slechts de toestand te herstellen zoals deze zou zijn geweest wanneer de steun niet zou zijn verleend. Hoewel dit wetsvoorstel in de voor de terugvordering benodigde nationale regeling voorziet,¹³⁴ kan de vraag worden gesteld of de wetgever met deze regeling had moeten volstaan. De terugvordering is namelijk altijd het gevolg van het tekortschieten van de (lokale) overheid van een lidstaat. Dit kan het gevolg zijn van de omstandigheid dat de steunmaatregel niet werd aangemeld enerzijds, of doordat de aangemelde steun werd uitgekeerd voordat de Commissie zich over de verenigbaarheid daarvan met de gemeenschappelijke markt kon uitspreken anderzijds (zie par. 2.2.1).

Voor het navolgende is het van belang op te merken dat de nationale autoriteiten uit eigen hoofde een bijzonder procesbelang hebben.¹³⁵ Zo heeft ook een inspecteur van de Belastingdienst in dit opzicht een eigen taak,¹³⁶ op grond waarvan deze in een fiscale procedure een beroep kan doen op het rechtstreeks werkende verbod van art. 88, lid 3 EG in het bijzonder.¹³⁷ Deze eigen taak impliceert dat van de inspecteur in dit soort situaties een actieve en betrokken opstelling mag worden verlangd.

¹³⁴ Zie HvJ EG 2 februari 1989, Zaak nr. 94/87, *Commissie/Duitsland*, Jur. 1989, blz. 175, r.o. 12.

¹³⁵ Vergelijk Gerecht 18 december 1997, Zaak nr. T-178/94, *ATM*, Jur. 1997, blz. II-2529, r.o. 63. Ware dit anders en zou de inspecteur geen procesbelang hebben, dan zou immers geen sprake zijn van een "reëel geschil" in de zin van HvJ EG 26 november 1998, Zaak nr. C-7/97, *Oscar Bronner*, Jur. 1998, blz. I-7791, r.o. 17) en had het Hof zich in de hier besproken procedure niet-ontvankelijk moeten verklaren. Zie algemeen *J.C.A. de Poorter*, 'De belanghebbende', *Boom Juridische Uitgeverij*, Den Haag 2003, §4.2.2, blz. 65 e.v.

¹³⁶ Zie in dit kader *De Poorter*, a.h.w., blz. 164 e.v.

¹³⁷ HvJ EG van 3 maart 2005, *Heiser*, C-172/03, Jur. blz. I-1627, eveneens te kennen uit BNB 2005/183c*, m.nt. *Van Slooten*. In dit kader ligt het ook niet voor de hand dat een beroep kan worden gedaan op een aan het nationale recht te ontlelen "beginsel van de relativiteit van de geschonden norm" ('schutznorm'), nu een dergelijk nationaal rechtsbeginsel de toepassing van de communautaire staatssteunbepalingen afhankelijk zou maken van de nationale verdeling van bevoegdheden tussen de verschillende nationale bestuurorganen, waardoor de volle werking van het gemeenschapsrecht in het gedrang kan komen (vgl. *Jans, De Lange, Prechal en Widdershoven*, 'Inleiding tot het Europees bestuursrecht', *Ars Aequi*, Nijmegen 2002, tweede druk, blz. 108).

Het voorgaande staat op gespannen voet met de omstandigheid dat de belastingplichtige niet op bescherming van Gemeenschapsrechter behoeft te rekenen. Deze schuift de met de terugvordering van onrechtmatige steun samenhangende gevolgen geheel op het bord van de belastingplichtige. Ter rechtvaardiging hiervan wordt erop gewezen dat een prudent belastingplichtige zich ervan had kunnen overtuigen of een begunstigende regeling al dan niet bij de Europese Commissie werd aangemeld.¹³⁸ Een dergelijk argument is passend, maar uitsluitend in die gevallen waarin de eerder genoemde "stand still-verplichting" niet in acht werd genomen. In dat geval had de belastingplichtige door raadpleging van het Publicatieblad redelijkerwijs kunnen weten dat enerzijds de regeling was aangemeld en anderzijds dat er toen de begunstiging werd verleend, nog geen beslissing was genomen door de Commissie. Aldus kan er geen misverstand bestaan aan de zijde van de begunstigde over de omstandigheid dat bij de steunverlening de procedure van art. 88 EG niet in acht werd genomen.¹³⁹

Het Hof gaat echter een stap verder en oordeelde dat een belastingplichtige ook geen beroep op een rechtens te beschermen vertrouwen toekomt, wanneer achteraf blijkt dat aanmelding bij de Commissie ten onrechte achterwege is gebleven. Dit is minder vanzelfsprekend. Want het is namelijk niet zo dat iedere begunstigende regeling bij de Commissie moet worden aangemeld. Uitsluitend die regelingen moeten worden aangemeld die aan de hiervoor in par. 2.1 genoemde vier cumulatieve criteria van art. 87, lid 1 EG voldoen.¹⁴⁰ Bovendien kan ook de aanmelding van steunmaatregelen genoemd in bepaalde, op art. 89 EG en Verordening (EG) nr. 994/98 gebaseerde verordeningen achterwege blijven.¹⁴¹ Een en

¹³⁸ HvJ EG 20 september 1990, Zaak nr. C-5/89, *Commissie/Duitsland (BUG-Alutechnik)*, Jur. 1990, blz. I-3437, r.o. 14-17. In dezelfde zin bijvoorbeeld ook HvJ EG 29 april 2004, Zaak nr. C-298/00, *Italië/Commissie*, Jur. 2004, blz. I-4087, r.o. 76 en 86 en Gerecht 5 augustus 2003, Gevoegde zaken nrs. T-116/01 en T-118/01, Jur. 2003, blz. II-2957, r.o. 201.

¹³⁹ Zie voor deze en aanverwante problematiek *R.H.C. Luja*, 'Onwettige fiscale steunverlening: schadevergoeding en rechtsonzekerheid', *Weekblad 1999/1337*.

¹⁴⁰ Zie HvJ EG 21 maart 1990, *België/Commissie (Tubemeuse)*, Zaak nr. C-142/87, Jur. 1990, blz. I-959, r.o. 25; 14 september 1994, *Spanje/Commissie*, C-278/92-C-280/92, Jur. 1994, blz. I-4103, r.o. 20, 16 mei 2002, Zaak nr. C-482/99, *Frankrijk/Commissie*, Jur. 2002, blz. I-4397, r.o. 68.

¹⁴¹ Zie bijvoorbeeld Verordening (EG) nr. 1535/2007 van de Commissie van 20 december 2007 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag op de-minimissteun in de landbouwproductiesector; Verordening (EG) nr. 1857/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op staatssteun voor kleine en middelgrote ondernemingen die landbouwproducten

ander maakt het bepaald niet eenvoudig te beoordelen of steunmaatregelen moeten worden aangemeld. Zo verbiedt art 87, lid 1, EG bijvoorbeeld steunmaatregelen die "bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" begunstigen,¹⁴² dat wil zeggen *specifieke* of *selectieve* steunmaatregelen (par. 2.2.3). Maar wanneer is daarvan sprake? Een steunmaatregel kan namelijk zelfs als *selectief* worden aangemerkt wanneer deze een gehele economische sector betreft.¹⁴³ Een factor die deze beoordeling verder compliceert is de omstandigheid dat vervolgens de vraag moet worden beantwoord of deze differentiatie niet het gevolg is van "de aard en de opzet van het lastenstelsel waarbinnen zij plaatsvinden".¹⁴⁴ Die maatregelen gelden immers niet als "staatssteun".¹⁴⁵

Al met al acht *Meij* het op juiste wijze maken van alle benodigde beoordelingen "geen sinecure".¹⁴⁶ Dat is overigens niet alleen het gevolg van de veelheid aan vaak lastige afwegingen van uiterst casuïstische aard die moeten worden gemaakt.¹⁴⁷ Ook zullen de

begunstigde ondernemingen bij het maken ervan worden beïnvloed door het fenomeen van "verankering".¹⁴⁸ Op grond van dit fenomeen, waarvoor *Kahneman* overigens in 2002 de Nobelprijs kreeg toegekend,¹⁴⁹ moet er vanuit worden gegaan dat een begunstigde in dit soort situaties geneigd zal zijn af te gaan op de afwegingen die de begunstigende overheidsinstantie eerder reeds maakte (of moet hebben gemaakt). Kwam deze instantie eerder tot de conclusie dat aanmelding achterwege kon blijven, dan zal de begunstigde onderneming door deze "verankering" van nature geneigd zijn tot deze zelfde conclusie komen.

Verlangt de Gemeenschapsrechter van belastingplichtigen dat zij zich er zelfstandig van overtuigen of een regeling al dan niet is aangemeld, dan verlangt het Hof daarmee van belastingplichtigen een beoordeling die in feite tweeledig is: eerst dienen zij vast te stellen of een maatregel al dan niet bij de Commissie is aangemeld (en de "standstill"-verplichting in acht is genomen). Mocht de regeling niet zijn aangemeld, dan dienen zij vervolgens vast te stellen of deze aanmelding terecht achterwege mocht blijven. Zoals ik hiervoor aangaf, zal dit echter praktisch onmogelijk zijn. Onverkorte toepassing van de communautaire regeling tot terugvordering van onrechtmatige staatssteun komt daarmee op gespannen voet te staan met het communautaire rechtszekerheidsbeginsel. Dit beginsel, dat

produceren, en tot wijziging van Verordening (EG) nr. 70/2001 en Verordening (EG) nr. 1628/2006 van de Commissie van 24 oktober 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op nationale regionale investeringssteun. Zie nader *B. Hessels en A. Neven*, 'Staatssteun en EG-recht', Kluwer Deventer 2001, blz. 95 e.v.

¹⁴² HvJ EG 8 november 2001, Zaak nr. C-143/99, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Jur. blz. I-8365, r.o. 41, 13 februari 2003, Zaak nr. C-409/00, *Spanje/Commissie*, Jur. 2003, blz. I-1487, r.o. 48, alsmede de aldaar aangehaalde rechtspraak; van 29 april 2004, Zaak nr. C-308/01, *GIL Insurance e.a.*, Jur. 2004, blz. I-4777, r.o. 68, en 6 september 2006, Zaak nr. C-88/03, *Portugal/Commissie*, Jur. 2006, blz. I-7115, r.o. 56.

¹⁴³ Arrest HvJ EG van 15 december 2005, Zaak nr. C-66/02, *Italië/Commissie*, Jur. 2005, blz. I-10901, r.o. 94-95; 17 juni 1999, Zaak nr. C-75/97, *België/Commissie*, Jur. 1999, blz. I-3671, r.o. 33 en het arrest *Heiser*, reeds aangehaald, r.o. 40.

¹⁴⁴ HvJ EG 2 juli 1974, Zaak nr. 173/73, *Italië/Commissie*, Jur. 1974, blz. 709, r.o. 15 e.v. Zie ook HvJ EG *Gil Insurance e.a.*, reeds aangehaald, r.o. 72, van 15 december 2005, Zaak nr. C-148/04, *Unicredito Italiana*, Jur. 2005, blz. I-11137, r.o. 51. Een steunmaatregel kan zelfs selectief zijn in de zin van deze bepaling wanneer hij een gehele economische sector betreft (zie met name arrest van 17 juni 1999, *België/Commissie*, reeds aangehaald r.o. 33).

¹⁴⁵ Gerecht 6 maart 2002, Gevoegde zaken nrs. T-92/00 en T-103/00, *Territorio Histórico de Álava e.a.*, Jur. 2002, blz. II-1385, r.o. 59-60.

¹⁴⁶ Zie de bijdrage van *A.W.H. Meij* in *Den Ouden red.*, a.h.w., blz. 23.

¹⁴⁷ Hierbij geldt bovendien dat deze criteria voor de beoordeling of aanmelding dient plaats te vinden, globaler moeten worden uitgelegd dan wanneer de Commissie de verenigbaarheid van de maatregel met de gemeenschappelijke markt beoordeelt. Zou dit anders zijn dan zou de nationale rechter namelijk kunnen treden in de bij uitsluiting aan de Commissie voorbehouden beoordeling van de verenigbaarheid van die maatregel met de gemeenschappelijke markt.

¹⁴⁸ Zie *Don Philbin* in 'The Psychology of Bad Economic Decisions' (te raadplegen via <http://www.mediate.com/articles/philbinD1.cfm>).

Deze schrijft over het fenomeen van verankering: "As we move from dispute analysis to negotiation planning, we are often faced with making the first offer or awaiting one from the other side. That decision turns on a number of variables. Because the car dealer knows its real costs, it posts a sticker price that is intended to push negotiations above those costs. With less information, we may await our opponent's move. Their offer may telegraph informational asymmetries or align with our expectations. It may reflect overconfidence borne of ignorance and it might just be a strategic move. No matter whether they are rooted in reason or something else, first offers have power. Psychologists call the phenomenon "anchoring" and have studied its influence on opening offers and demands, insurance policy caps, statutory damage caps, negotiator aspirations, and other "first numbers." And while training and information asymmetry certainly limit the impact of anchors, even "real estate agents' judgments about the market price of homes were influenced by manipulations of the list prices." Anchors function much like our "gut" reactions to the value of an object or lawsuit. The more relevant information our analytical mind has, the less we are swayed by an unreasonable anchor. Mistaken or misguided anchors can increase the odds of impasse and have unintended consequences. Information quality and symmetry can have a clear impact on the weight of an anchor. Our legal and economic analyses increase our confidence in our valuations and thus the offers we make. These analyses place us in a better position to influence the negotiations by dropping an anchor or disregarding an unreasonable attempt to anchor by another".

¹⁴⁹ Zie http://nobelprize.org/nobel_prizes/economics/laureates/2002/kahnemann-lecture.pdf.

lidstaten bij de implementatie van het gemeenschapsrecht in acht moeten nemen, verlangt immers dat regelgeving zodanig moet zijn ingericht dat het voor belastingplichtigen mogelijk is hun rechten en verplichtingen met voldoende zekerheid af te leiden (zie ook par. 3.1.2), zodat zij in voorkomend geval hun maatregelen kunnen treffen.¹⁵⁰ Nu bovendien van nationale autoriteiten sowieso een actieve en betrokken opstelling mag worden verlangd, komt het mij passend voor dat in het voorstel een wettelijke regeling zou worden opgenomen die de inspecteur verplicht de verenigbaarheid te beoordelen van een door deze toegepaste (fiscale) maatregel met art. 87, lid 1 EG. Bovendien zou de uitkomst van die beoordeling op verzoek verstrekt moeten worden aan de belastingplichtige, indien deze belanghebbende is bij die maatregel. Een dergelijke regeling heeft een aantal voordelen. Zo zal een belastingplichtige hierdoor allereerst beter en gemakkelijker in staat zijn het steunkarakter van de desbetreffende maatregel te beoordelen. Daarnaast wordt er voor de inspecteur, met name in gevallen als hiervoor in par. 2.2.2 sub 3) besproken, een moment van bezinning ingelast. Het belang hiervan lijkt mij op te wegen tegen de extra ambtelijke werkzaamheid die het opstellen van dergelijke verklaringen zal vergen. In de meeste gevallen zal die verklaring bovendien het karakter hebben van een standaardverklaring. Hoe het ook zij, het lijkt mij dat het belang van de rechtszekerheid met het verstrekken van een dergelijke verklaring zeker gediend zal zijn.

6 Terugvordering van belastingen die bij wege van UTB worden geheven

6.1 Wel degelijk begunstiging door de lidstaten

Hiervoor kwam in par. 2.4.4 aan de orde dat de Awr ook voorziet in een afzonderlijke heffingsystematiek voor de heffing van enerzijds de op communautaire leest geschoeide douanerechten,¹⁵¹ en anderzijds de nationale, maar op uniforme grondslag geheven omzetbelasting en accijnzen ter zake van invoer.¹⁵² Op grond van Hoofdstuk IVA van de Awr worden deze belastingen geheven bij wege van uitnodiging tot betaling (UTB). In het wetsvoorstel komen deze belastingen

evenwel niet aan de orde. Zoals hierna aan de orde zal komen, betekent dit evenwel niet dat staatssteun bij deze belastingen geen rol kan spelen.

Wat betreft de heffing van douanerechten moet allereerst worden opgemerkt dat het materiële douanerecht veelal is vorm gegeven door middel van rechtstreeks werkende communautaire verordeningen.¹⁵³ Het gebruik van dergelijke instrumenten van wetgeving maakt het constateren van staatssteun niet evident. Bij het gebruik van dergelijk rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht zal deze regelgeving in de regel niet leiden tot begunstiging *door de lidstaten*, zodat staatssteun in dit opzicht niet aan de orde kan komen (zie par. 3.4.2). Toch betekent dat niet dat bij de heffing van douanerechten staatssteun problematiek niet aan de orde kan komen. Zoals hiervoor namelijk in par. 2.2.2, sub 3) aan de orde kwam, kan begunstiging ook ontstaan doordat nationale autoriteiten zoals de Belastingdienst/Douane een aan hen toekomende discretionaire bevoegdheid uitoefenen,¹⁵⁴ en aard en opzet van het betreffende belastingstelsel onder de omstandigheden van het desbetreffende geval niet kunnen rechtvaardigen dat in het kader van die discretionaire bevoegdheid wordt afgeweken van de algemeen gebruikelijke toepassing van die regels.¹⁵⁵ Volgens de Gemeenschapsrechter moeten immers dergelijke afwijkingen ook als staatssteun worden aangemerkt, wanneer deze niet passen in de logica van het betrokken belastingstelsel.¹⁵⁶

Vanuit deze invalshoek bezien kost het niet veel moeite zich voor te stellen dat een beslissing van de nationale autoriteiten om over te gaan tot het verlenen van kwijtschelding of teruggave van douanerechten, zonder dat deze kwijtschelding of teruggave wordt gerechtvaardigd door de aard en opzet van het stelsel van douanebepalingen, een steunmaatregel in de zin van art. 87, lid 1 EG kan opleveren.¹⁵⁷

¹⁵³ Art. 249, derde alinea EG.

¹⁵⁴ Volgens het HvJ EG kan ook één enkel uitstel van belastingbetaling een steunmaatregel van de staat vormen (HvJ EG 29 juni 1999, Zaak nr. C-256/97, *DM Transport*, Jur. 1999, blz. I-3913). Overigens vereist art. 87, lid 1 EG niet dat sprake moet zijn van discriminatie (zie HvJ EG 26 september 2002, Zaak nr. C-351/98, *Spanje/Commissie*, Jur. blz. I-8031, r.o. 57).

¹⁵⁵ HvJ EG *Gil Insurance e.a.*, reeds aangehaald, r.o. 72.

¹⁵⁶ Gerecht *Territorio Histórico de Álava e.a.*, reeds aangehaald, r.o. 59-60.

¹⁵⁷ Zie in dit kader bijvoorbeeld de brief van de Staatssecretaris van het Ministerie van Financiën gericht aan de Federatie van Nederlandse expediteurs (Fenex; brief d.d. 13 april 1995, kenmerk DA95/100 U). In deze brief nam de Staatssecretaris het standpunt in dat schending van de verplichtingen vervat in art. 379 van de TCDW aan het doorzetten van de ingeleide procedure tot

¹⁵⁰ HvJ EG 13 maart 1990, *Commissie/Frankrijk*, reeds aangehaald, r.o. 23. Zie echter HvJ EG 14 september 1994, *Spanje/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 76.

¹⁵¹ Zie art. 22a Awr. Zie voor de heffing van douanerechten nader *E.N. Punt en D.G. van Vliet*, 'Douanerechten', Fiscale Monografieën no. 90, Kluwer Deventer 2000 en voor het communautaire kader daarvan *T. Lyons*, 'EC Customs Law', Oxford University Press, 2008, tweede editie.

¹⁵² Zie art. 21 van de Wet op de omzetbelasting en art. 62 Wet op de accijnzen. Zie voor de heffing van omzetbelasting ter zake van invoer *D.G. van Vliet*, 'BTW bij in- en uitvoer', Fenedex, Kluwer Deventer 1998.

6.2 De discretionaire bevoegdheid bij de heffing van douanerechten

Bij het voorgaande is het allereerst van belang op te merken dat de nationale douaneautoriteiten bij de heffing van douanerechten slechts een beperkte discretionaire bevoegdheid hebben. Zo zijn de nationale autoriteiten slechts bevoegd verzoeken om kwijtschelding en teruggave op grond van bijzondere omstandigheden in de zin van art. 239 CDW toe te wijzen,¹⁵⁸ indien met deze verzoeken een belang is gemeoid dat in totaal niet groter is dan het drempelbedrag van € 500.000.¹⁵⁹

Tegelijkertijd voorziet het gemeenschapsrecht in een "de-minimis"-drempel. Hiermee wordt voorzien in een uitzondering op art. 87, lid 3 EG voor steunmaatregelen met een geringe omvang.¹⁶⁰ Hiervan is sprake wanneer de begunstiging een omvang heeft van minder dan € 100.000 per drie jaar. In dat geval wordt de mate van begunstiging geacht zodanig gering te zijn, dat hierdoor de mededinging niet wordt vervalst.¹⁶¹

Omdat het voor de nationale beslissingsbevoegdheid geldende drempelbedrag tot 2003 slechts €50.000

bedroeg¹⁶² en daarmee beneden de "de-minimis"-drempel bleef,¹⁶³ kon schending van art. 87, lid 1 EG bij de heffing van douanerechten, althans in theorie, niet snel aan de orde komen. Met het optrekken van de grens van € 50.000 naar het huidige bedrag van € 500.000 werd niet alleen de discretionaire bevoegdheid van de nationale autoriteiten uitgebreid, ook kwam hiermee het drempelbedrag te liggen boven de evengenoemde "de-minimis"-drempel van € 100.000.

Is er sprake van een discretionaire bevoegdheid van de nationale autoriteiten waardoor art. 87, lid 1 EG in het gedrang kan komen, dan doet dit de vraag rijzen of douanerechten wel staatsmiddelen zijn waarvan de uitkering tot begunstiging kan leiden. Hiertoe moet namelijk sprake zijn van voordelen die rechtstreeks of zijdelings met staatsmiddelen zijn bekostigd,¹⁶⁴ en aan de staat kunnen worden toegerekend.¹⁶⁵ De vraag is of dit het geval is bij de heffing van douanerechten. Deze rechten maken immers deel uit van de zogenaamde eigen middelen van de Europese Gemeenschap.¹⁶⁶ Nu deze rechten (onder aftrek van een vergoeding voor de perceptiekosten van 25%)¹⁶⁷ aan de Europese Gemeenschap ter beschikking

invordering van de douaneschuld in de de weg staat. Het innemen van een dergelijk standpunt in een door rechtstreeks werkend gemeenschapsrecht beheerd rechtsgebied zoals het douanegebied zou zeer wel tot onrechtmatige fiscale steun kunnen leiden (zie ook *G.J. van Slooten* in 'Is "Vraag en antwoord" in communautaire situaties meer vraag dan antwoord?', Weekblad 2004/1606). Overigens werd het gelijk van de Staatssecretaris vier en een half jaar later door het HvJ EG bevestigd in het arrest van 21 oktober 1999, *Lensing & Brockhausen* (zaak nr. C-233/98, Jur. blz. I 7349, r.o. 31). Zie nader *Punt* en *Van Vliet*, a.h.w., blz. 269.

¹⁵⁸ Verordening (EEG) r. 2913/92 (het CDW).

¹⁵⁹ Deze drempel geldt zowel voor verzoeken om kwijtschelding en teruggave (art. 239, lid 1 CDW jo. art. 905 Verordening (EG) nr. 2454/93; de TCDW) als voor de beoordeling of afgezien kan worden van navordering van douanerechten (art. 220, lid 2, aanhef en sub b CDW jo. art. 871 TCDW). Beide drempelbedragen werden ingevoerd door middel van Verordening (EG) nr. 1335/2003. Voordien gold het drempelbedrag van 50.000 ECU (Verordening (EG) nr. 1677/98).

¹⁶⁰ Zie voor de uitzondering voor "de-minimis" steun nader *S.M.M. Schouten*, 'Nederlandse werkgelegenheidssteun in een Europeesrechtelijk kader', Europese Monografieën nr. 50, Kuwer-Deventer 1997, blz. 112 e.v.

¹⁶¹ HvJ EG arrest *Altmark*, r.o. 81. Daarmee is overigens niet gezegd dat iedere begunstiging met een betrekkelijk geringe omvang de mededinging niet zou kunnen vervalsen (HvJ EG 14 september 1994, *Spanje/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 42). Zeker wanneer de mededinging in de sector waarin de steunontvangende ondernemingen werkzaam zijn, intens is, zal steun van betrekkelijk geringe omvang de mededinging en het handelsverkeer tussen lidstaten wel degelijk beïnvloeden (HvJ EG 19 september 2000, Zaak nr. C-156/98, *Duitsland/Commissie*, Jur. blz. I-6857, r.o. 32 en 29 april 2004, *Italië/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 54).

¹⁶² Voor de inwerkingtreding van Verordening (EG) nr. 1677/98 moesten alle verzoeken om teruggave en kwijtschelding aan de Commissie worden voorgelegd. Voor de vraag of kon worden afgezien van navordering gold echter voor de inwerkingtreding van laatstgenoemde verordening een drempelbedrag van 2.000 EURO (Verordening (EEG) nr. 1573/80).

¹⁶³ Zie de Mededeling van de Commissie van 6 maart 1996 inzake *de minimis*-steun (Pb. Nr. C 68, blz. 9) en Verordening (EG) nr. 69/2001 van de Commissie van 12 januari 2001 betreffende de toepassing van de artikel 87 en 88 van het EG-Verdrag op *de minimis*-steun (Pb. Nr. L 10, blz. 30). Zie ook HvJ EG 26 september 2002, *Spanje/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 53. Vergelijk voor het EGKS HvJ EG 28 januari 2003, Zaak nr. C-334/99, *Duitsland/Commissie*, Jur. 2003, blz. I-1139, r.o. 80.

¹⁶⁴ Zie HvJ EG arresten van 17 maart 1993, Gevoegde zaken nrs. C-72/91 en C-73/91, *Sloman Neptun*, Jur. 1993, blz. I-887, r.o. 19; 30 november 1993, Zaak nr. C-189/91, *Kirsammer-Hack*, Jur. 1993, blz. I-6185, r.o. 16; 7 mei 1998, Gevoegde zaken nrs. C-52/97-C-54/97, *Viscido e.a.*, Jur. blz. I-2629, r.o. 13; 1 december 1998, Zaak nr. C-200/97, *Ecotrade*, Jur. 1998, blz. I-7907, r.o. 35; 17 juni 1999, Zaak nr. C-295/97, *Piaggio*, Jur. 1999, blz. I-3735, r.o. 35, en 13 maart 2001, Zaak nr. C-379/98, *PreussenElektra*, Jur. 2001, blz. I-2099, r.o. 58.

¹⁶⁵ HvJ EG 2 februari 1988, Gevoegde zaken nrs. 67-68 en 70/85, *Van der Kooy e.a./Commissie*, Jur. 1988, blz. 219, r.o. 35; van 21 maart 1991, *Italië/Commissie*, Zaak nr. C-303/88, Jur. 1991, blz. I-1433, r.o. 11, en van 21 maart 1991, Zaak nr. C-305/89, *Italië/Commissie*, Jur. 1991, blz. I-1603, r.o. 13.

¹⁶⁶ Art. 2, lid 2, sub b van het Besluit 2000/597/EG (het "Eigen middelenbesluit"). Zie *T. Lyons*, a.h.w., blz. 56 e.v.

¹⁶⁷ Art. 2, lid 3 Eigen middelenbesluit.

moeten worden gesteld, zou gezegd kunnen worden dat deze daardoor niet kunnen worden aangemerkt als aan de lidstaten toe te rekenen staatsmiddelen. Echter, uit de hiervoor reeds aangehaalde procedure van *Umicore*, alsook uit de procedure van *Heiser*,¹⁶⁸ blijkt dat art. 87 EG ook de toepassing van de omzetbelastingwetgeving kan omvatten. Omzetbelasting maakt echter ook deel uit van de eigen middelen, zij het in geringere mate.¹⁶⁹ Bovendien eist de Gemeenschapsrechter niet dat de belastingmiddelen permanent deel moeten uitmaken van het vermogen van de staat.¹⁷⁰ In plaats daarvan volstaat dat sprake is van geldelijke middelen die de overheid daadwerkelijk kan gebruiken om ondernemingen te steunen. Dus ook al zijn de bedragen die overeenkomen met de betrokken maatregel niet permanent in het bezit van de schatkist, dan nog volstaat het feit dat zij constant onder staatscontrole, en daarmee ter beschikking van de bevoegde nationale autoriteiten staan, om ze als staatsmiddelen aan te merken.¹⁷¹ Dit lijkt mij het geval bij douanerechten. Want hoewel deze uiteindelijk (gedeeltelijk) ter beschikking moeten worden gesteld aan de Gemeenschap,¹⁷² moet in ieder geval gezegd worden dat tot het moment van ter beschikkingstelling aan de Gemeenschap, deze onder staatscontrole staan en daardoor ter beschikking staan van de bevoegde nationale autoriteiten.

Zo bezien komt het mij voor dat de omstandigheid dat douanerechten slechts gedeeltelijk aan de lidstaten kunnen worden toegerekend, niet geacht kan worden een omstandigheid te vormen die de heffing van deze rechten onttrekt aan de beperkingen die in dit verband kunnen voortvloeien uit art. 87, lid 1 EG. Toch is er in het wetsvoorstel geen bepaling opgenomen die het mogelijk maakt dit soort steun terug te vorderen. Dit zou betekenen dat begunstiging verleend in de vorm van bijvoorbeeld kwijtschelding of terugbetaling van douanerechten en omzetbelasting en accijnzen ter zake van invoer in voorkomend geval niet teruggevorderd zou kunnen worden. Dreigt de wetgever hier een steekje te laten vallen? In

het navolgende zal hier nader op in worden gegaan.

6.3 Terugvordering van begunstiging door middel van herziening?

In het wetsvoorstel is geen regeling opgenomen die expliciet betrekking heeft op belastingen die worden geheven bij wege van UTB. Dergelijke steun lijkt met de voorgestelde regeling dan ook niet nagevorderd te kunnen worden, tenzij dit op andere wijze bewerkstelligd zou kunnen worden. Een mogelijkheid hiertoe zou wellicht geboden worden door de voorgestelde bepaling in art. 5a Awr betreffende herziening. Zoals hiervoor echter in par. 3.3 reeds aan de orde kwam, leidt toepassing van de mogelijkheid van herziening ex art. 5a Awr niet tot een eigen betalingsverplichting van de aangever ten opzichte van de douaneautoriteiten. Daartoe zal in het geval van bij wege van UTB geheven belastingen steeds een dergelijke UTB zijn vereist.

Het douanerecht zelf kent ook de mogelijkheid van herziening. Zo kunnen op grond van art. 78 van het CDW aangiften op verzoek van de aangever of ambtshalve door de douaneautoriteiten worden herzien.¹⁷³ Deze communautaire mogelijkheid van herziening moet worden onderscheiden van de rechtsfiguur van "heroverweging" zoals deze in het nationale bestuursprocesrecht wordt toegepast. Op grond van deze in art. 4: 6 Awb vervatte figuur kunnen belanghebbenden in geval van een afwijzende of gedeeltelijk afwijzende beschikking een nieuwe aanvraag doen, wanneer sprake is van nieuw gebleken feiten of omstandigheden. Ook van beschikkingen die nog niet onherroepelijk zijn geworden, kan in voorkomend geval op grond van deze bepaling om heroverweging worden verzocht.¹⁷⁴ Van herziening ex art. 78 CDW moet eveneens worden onderscheiden van de mogelijkheid van herziening van een onherroepelijke rechterlijke uitspraak ex art. 8: 88 Awb. Op dezelfde wijze staat ook niet op voorhand vast dat het begrip herziening in art. 78 CDW dezelfde betekenis heeft als het begrip herziening in het voorgestelde art. 5a Awr. Want doordat het gemeenschapsrecht een eigen en hogere rechtsorde vormt,¹⁷⁵ hebben communautaire begrippen een autonome betekenis die kan afwijken van de betekenis die in het nationale recht van de

¹⁶⁸ HvJ EG *Heiser*, reeds aangehaald.

¹⁶⁹ Zie art. 2, lid 1, sub c Eigen middelenbesluit.

¹⁷⁰ HvJ EG arrest van 16 mei 2002, *Frankrijk/Commissie*, reeds aangehaald, r.o. 37.

¹⁷¹ HvJ EG 16 mei 2000, *Frankrijk/Ladbroke Racing en Commissie*, C-83/98P, Jur. blz. I-3271, r.o. 50.

¹⁷² Tussen lidstaat en Commissie bestaat immers een afzonderlijke rechtsverhouding (HvJ EG 14 november 2002, Zaak nr. C-112/01, *SPKR*, Jur. 2002, blz. I-10655, r.o. 34), in het kader waarvan de Commissie toeziet op de juiste en tijdige ter beschikkingstelling aan de Eigen middelen aan de Gemeenschap (zie bijvoorbeeld HvJ EG 5 oktober 2006, Zaak nr. C-312/04, *Commissie/Nederland*, Jur. 2006, blz. I-9923).

¹⁷³ Zie voor de toepassing van het instrument van herziening in het douanerecht HvJ EG 5 december 2002, Zaak nr. C-379/00, *Overland Footwear I*, Jur. 2002, blz. 11133, r.o. 23 en 20 oktober 2005, Zaak nr. C-468/03, *Overland Footwear II*, Jur. 2005, blz. I-8937, alsmede HR 9 juli 2004, rolnr. 39 666, BNB 2004/364*, m.nt. *Van Slooten*.

¹⁷⁴ CRvB 21 december 1999, rolnr. 97/12341 AWB, AB 2000/121* (m.nt. *HBr*).

¹⁷⁵ HvJ EG 5 februari 1963, Zaak nr. 26/62, *Van Gend & Loos*, Jur. 1963, blz. 1 en 15 juni 1964, Zaak nr. 6/64, *Costa ENEL*, Jur. 1964, blz. 1199.

lidstaten aan die begrippen worden toegekend.¹⁷⁶

Het voorgaande betekent niet dat art. 78 CDW uitkomst zal kunnen bieden. Want ook hier geldt namelijk dat herziening ex art. 78 CDW slechts leidt tot aanpassing van aangiften, terwijl voor de heffing van de douanerechten die voortvloeien uit die herziene aangifte vereist is dat een UTB wordt opgelegd. Dit volgt uit een arrest van het HvJ EG waarin de situatie aan de orde was dat geen raszuiver vee maar slachtvee vanuit Duitsland naar Polen bleek te zijn uitgevoerd.¹⁷⁷ In die procedure, die een geschil over een afrekening in het kader van het Europees Oriëntatie en Garantiefonds voor de Landbouw betrof, stond de vraag centraal of met deze nader vastgestelde feiten, die overigens in die procedure niet ter discussie stonden, rekening kon worden gehouden. Het Hof oordeelde dat dat niet het geval was zolang de in Duitsland gedane aangifte ten uitvoer niet met toepassing van art. 78 CDW aan deze nader vastgestelde feiten was aangepast. Nu dat niet het geval was, werd bij de afrekening geen rekening gehouden met de uitgekeerde restituties, ook niet voor het lagere bedrag zoals dat betrekking had op slachtvee zoals dat in werkelijkheid was uitgevoerd.

Het voorgaande leidt tot de gevolgtrekking dat herziening in de zin van art. 78 CDW uitsluitend ziet op de nadere vaststelling van de als zodanig in de aangifte vermelde rechtsfeiten die douanerechtelijke rechtsgevolgen kunnen sorteren. Weliswaar is aanpassing van de rechtsfeiten noodzakelijk om een actie tot navordering of teruggave te kunnen dragen,¹⁷⁸ toch betekent dit niet dat de herziening zelf niet tot een wijziging van de financiële verhouding tussen aangever en douaneautoriteiten kan leiden. In geval van herziening achteraf, is hiervoor nodig dat een op art. 220, lid 1 CDW gebaseerde UTB wordt opgelegd.¹⁷⁹ Als gezegd, het hier besproken wetsvoorstel voorziet niet in de mogelijkheid van het opleggen van een UTB in geval van terugvordering van onrechtmatige fiscale steun waarvan de heffing bij wege van een dergelijke aanslag dient te geschieden.

6.4 Communautaire begrenzing van de navorderingstermijn

Het douanerecht onderscheidt zich van andere belastingen doordat het gebaseerd is op rechtstreeks werkend communautaire

verordeningenrecht. Dat recht maakt onderdeel uit van een eigen en hogere communautaire rechtsorde, dat van kracht is in de lidstaten zonder dat tussenkomst van de nationale wetgever nodig is. In het geval van terugvordering van onrechtmatige fiscale steun van bij wege van UTB geheven belastingen, zou dit leiden tot een vanuit juridische optiek gezien, uiterst interessante situatie. Want wat zou er gebeuren wanneer het wetsvoorstel wel degelijk zou hebben voorzien in een mogelijkheid om begunstiging door middel van een UTB terug te vorderen? Zoals ook in par. 3.4 voor navordering en naheffing aan de orde kwam, moet ook in geval van terugvordering van douanerechten worden gekeken naar de toepasselijke navorderingstermijn. Op grond van art. 221, lid 3 CDW bedraagt deze termijn drie jaar.¹⁸⁰ Omdat deze echter korter is dan de terugvorderingstermijn van (tenminste) tien jaar, zou deze termijn in dergelijke gevallen buiten toepassing moeten blijven. Omdat deze evenwel verankerd is in de bepalingen van communautair verordeningenrecht, kan de nationale wetgever hiertegen weinig uitrichten. Vanwege de voorrang van het communautaire recht zal iedere met die verordeningbepaling strijdige bepaling van nationaal recht immers buiten toepassing moeten blijven (zie par. 2.5.4).

Hoewel bij de thans geldende bepalingen de mogelijkheden beperkt zijn, betekent dit toch niet dat een regeling voor de terugvordering in dit geval in het geheel niets zou toevoegen. Integendeel, het komt mij voor dat het hier besproken wetsvoorstel zou moeten worden aangevuld met een titel die noodzakelijk is voor de terugvordering van onrechtmatige fiscale steun in de vorm van bij wege van UTB geheven belastingen. Dat die terugvordering bij de huidige stand van het communautaire douanerecht slechts sporadisch zal kunnen voorkomen, doet aan de noodzaak van die titel niet af.

Opgemerkt zij overigens dat ook wanneer de wetgever deze regeling niet van overeenkomstige toepassing zou verklaren op terugvordering van steun in de vorm van bij wege van UTB geheven belastingen, deze regeling niettemin toch toepassing moet vinden. Zoals ook hiervoor in par. 3.1.1 met betrekking tot de door de nationale rechter gelaste terugvordering werd opgemerkt, volgt dit namelijk uit de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht. In dat geval vereist het belang van de volle werking immers dat de nationale rechter, als uitvloeisel van het gelijkwaardigheidsbeginsel, deze regeling alsnog in goede justitie toepast.

¹⁷⁶ HvJ EG 28 maart 1996, Zaak nr. C-469/93, *Gemeente Emmen*, Jur. 1996, blz. I-1721.

¹⁷⁷ HvJ EG 21 januari 1999, Zaak nr. C-54/95, *Duitsland/Commissie*, Jur. 1999, blz. I-35, r.o. 69 e.v.

¹⁷⁸ Zie *M. Lux 'Guide to Community Customs Legislation' European law in practice*, Bruylant, Bruxelles, 2002, blz. 254 en, zij het met enige aarzeling, *Punt* en *Van Vliet*, a.h.w., blz. 191. Zie voor de situatie van teruggave HvJ EG *Overland Footwear I*, reeds aangehaald, r.o. 23.

¹⁷⁹ En in geval van teruggave de op art. 236 CDW gebaseerde teruggave beschikking.

¹⁸⁰ Deze bepaling zal met de inwerkingtreding van het Gemoderniseerde Douanewetboek worden vervat in art. 68, lid 3 CDW (Verordening (EG) nr. 450/2008).

7 Ten slotte

"Less is more" geldt niet in dit geval. Het wetsvoorstel voorziet in een regeling waarin alleen het hoogst noodzakelijke wordt geregeld. Ik kan mij niet aan de indruk onttrekken dat een inventarisatie is gemaakt van de gevallen van terugvordering die zich in het verleden hebben voorgedaan. Vervolgens is gezocht naar de gemene deler, welke de contouren is gaan vormen van de hier besproken regeling.

Hoewel de voorgestelde regeling een aantal knelpunten, wegneemt, kent deze ook een aantal blinde vlekken. Bovendien lijkt het erop dat voor een aantal zaken er bewust voor is gekozen geen regeling op te nemen (zie par. 3.1 en par. 4.2), terwijl op andere punten de regeling zodanig minimaal is, dat valt te betwijfelen of deze regeling werkelijk voldoet aan de eisen die daaraan door het beginsel van gemeenschapstrouw worden gesteld, nu deze regeling nauwelijks bijdraagt aan het creëren van het "level playing field" van de gemeenschappelijke markt. Terugvordering van onrechtmatige steun is daarvan immers slechts het sluitstuk. Daarbij moet bovendien niet uit het oog worden verloren dat onrechtmatige staatssteun per definitie het gevolg is van ambtelijke feiten. Hoewel dat niet voorkomen kan worden, doet het in alle opzichten recht aan de belangen van de betrokken belastingplichtigen om, waar mogelijk, openheid te betrachten en dezen in staat te stellen eventuele problemen in dit kader in een zo vroeg mogelijk stadium te onderkennen en op basis daarvan hun maatregelen te nemen.

In het kader van het "level playing field" van de gemeenschappelijke markt, dient ook te worden voorzien in een duidelijke rechtsgang die concurrerende ondernemers in staat stelt hun aan art. 88, lid 3 EG ontleende rechten daadwerkelijk in rechte te laten toetsen. Dat is thans niet het geval. Zonder twijfel is dat de reden dat in Nederland slechts sporadisch een beroep op de rechtstreekse werking van deze bepaling wordt gedaan. In dat laatste zit waarschijnlijk ook de crux van dit probleem. Ik kan mij namelijk voorstellen dat men bij het opstellen van de voorgestelde regeling zeer beducht is geweest voor het openen van een doos van Pandora die men met een dergelijke eenduidige regeling zou kunnen opentrekken. Die zorg lijkt mij overigens niet onterecht, al lijkt het mij dat oorzaak en gevolg hier door elkaar worden gehaald. Want het is in de dagelijkse praktijk schering en inslag dat een nationale regeling die, op zichzelf bezien, niet het karakter heeft van steunmaatregel, door de bevoegde nationale [autoriteiten?] op selectieve wijze wordt toegepast. In al die gevallen verlangt de gemeenschappelijke markt steeds toetsing aan het verbod van art. 87, lid 1 EG en behoren andere ondernemingen die belanghebbende zijn, deze toetsing in rechte af te kunnen dwingen.

Een en ander betekent dat de problematiek op het gebied van de fiscale staatssteun veel

groter is dan het wetsvoorstel het wil doen voorkomen. Die grotere omvang vereist een andere aanpak dan waar het wetsvoorstel in voorziet, zodat de voorgestelde regeling niet meer is dan een pleistertje op de wonde van fiscale begunstiging in de gemeenschappelijke markt.

*_*_*