



Universiteit
Leiden

The Netherlands

Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt.

Keulemans, A.E.

Citation

Keulemans, A. E. (2021, November 18). *Het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel: het recht een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te mogen maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3240242>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3240242>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht

Voordat ik het kenbaarmakingsbeginsel ga onderzoeken, is het van belang enige aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht te belichten. De samenhang tussen deze aspecten zal duidelijk worden in de komende hoofdstukken. Voor het onderzoek is het onder andere van belang inzicht te hebben in de Nederlandse heffingsmethoden. De heffingsmethoden worden besproken in de paragrafen 2.1.1 (heffing bij wege van aanslag) en 2.1.2 (heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte). Deze heffingsmethoden hebben een aantal fiscale besluiten tot gevolg, maar er zijn ook handelingen die niet als besluit in de zin van de Awb kwalificeren. Voor het onderzoek is van belang te weten wanneer er sprake is van een besluit van een bestuursorgaan in de zin van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht of inzake het douanerecht, omdat zal blijken dat het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht een verschillend besluitenbegrip kennen. De vraag die daarmee opkomt en ook zal worden onderzocht is welk besluitenbegrip het kenbaarmakingsbeginsel met zich brengt. Het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht kent ook beslissingen op aanvraag. Daarbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld beslissingen op het aanvragen van de ANBI-status of beslissingen op verzoeken om belasting op aangifte met een afwijkend tijdvak te mogen betalen.¹ Ook bij deze beslissingen wordt onderzocht wanneer sprake is van een besluit (paragraaf 2.1.3). Deze informatie over het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht is noodzakelijk om een goed inzicht te krijgen in de overeenkomsten en de verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht. Vervolgens komen de Nederlandse fiscale bestuurlijke boeten aan bod in paragraaf 2.1.4. Daarbij wordt kort het verschil tussen een verzuim- en vergrijpboete besproken. Deze kennis is van belang bij het latere onderzoek naar het beperken van het kenbaarmakingsbeginsel. Ook voor de analyse van de codificatie van het kenbaarmakingsbeginsel in het Handvest is deze kennis nuttig. Ten slotte wordt de Nederlandse vervolprocedure van bezwaar en beroep besproken (paragraaf 2.1.5). De begrippen in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht blijken niet één op één gelijk te lopen met het douanerecht. Deze kennis is noodzakelijk om de jurisprudentie van het Hof van Justitie ten aanzien van het kenbaarmakingsbeginsel te kunnen analyseren. Veel jurisprudentie ziet op het douanerecht en begrip van de verschillende termen helpt bij

1 Een ANBI is een algemeen nut beogende instelling (zie artikel 2 en 5b van de AWR). De ANBI-status brengt bepaalde belastingvoordelen met zich. Een gift aan een ANBI is aftrekbaar voor de belasting en een ANBI hoeft bijvoorbeeld geen erfbelasting of schenkelasting te betalen over erfenissen en schenkingen die de ANBI ontvangt.

het vertalen van de jurisprudentie van het Hof van Justitie naar de Nederlandse situatie. Bovendien is deze kennis relevant bij het onderzoeken van de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

Zoals hiervoor benoemd, ziet veel jurisprudentie van zowel het Hof van Justitie en vooral ook van de Hoge Raad over het kenbaarmakingsbeginsel op het douanerecht. Basiskennis van het douanerecht is nodig om deze jurisprudentie te kunnen analyseren. Het douanerecht kent bijvoorbeeld een ander besluitenbegrip dan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en ook een andere definitie van beroep. Voorts is van belang dat het kenbaarmakingsbeginsel in het douanerecht is gecodificeerd. Bij het bespreken van het gecodificeerde kenbaarmakingsbeginsel en de in het douanerecht opgenomen uitzonderingen is kennis van bepaalde aspecten van het douanerecht noodzakelijk. Zonder kennis over wat precies een BTI- of BOI-beschikking is of wat een tariefcontingent inhoudt, kunnen de in het DWU gecodificeerde beperkingen van het kenbaarmakingsbeginsel niet worden geanalyseerd. De in de vorige alinea genoemde verschillen tussen het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht en het douanerecht zorgen ervoor dat er aandacht zal worden besteed aan de verschillende douanebesluiten, de bestuurlijke sancties in het douanerecht en de vervolgprocedure. In paragraaf 2.2 verschuift het onderzoek naar een aantal aspecten van het douanerecht: de ambtshalve beschikkingen in paragraaf 2.2.1, de beschikkingen op aanvraag in paragraaf 2.2.2., de bestuurlijke sancties in paragraaf 2.2.3 en de vervolgprocedure in paragraaf 2.2.4. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting en conclusie.

2.1 Aspecten van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht

Het formele belastingrecht bepaalt hoe materiële belastingschulden moeten leiden tot het betalen van de verschuldigde belasting. Materiële belastingschulden ontstaan uit de wet, de feiten en het tijdsverloop.² Voor de betaling is het noodzakelijk dat de verschuldigde belasting wordt vastgesteld, dit wordt de heffing van belasting genoemd.³ Na de vaststelling van de belasting volgt de betaling daarvan, dit is de invordering van de verschuldigde belasting. Het formele belastingrecht is grotendeels opgenomen in de Awb, de AWR (lex specialis van de Awb) en de IW 1990. Voor douanerechten gelden de regels van het DWU en de ADW.⁴ De twee Nederlandse methoden van het formaliseren van de materiële belastingschuld zijn de heffing bij wege van aanslag en de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte. Deze heffingsmethoden worden in de volgende paragrafen besproken.

2 Niessen en Hofstra 2010, onder 14.1.2; Okhuizen e.a. 2016, onder 2.1.

3 Feteris 2007, onder 1.2.

4 Douma e.a., 2019, onder 3.2.1; Okhuizen e.a. 2016, onder 1.1.2; Vliet, van, 2019, onder 1.2.3, 1.4.3.2 en 1.4.3.3: Een groot deel van het douanerecht is in 1992 geharmoniseerd op het niveau van de Europese Gemeenschap en de Europese Unie en neergelegd in Europese verordeningen. Eerst met verordening (EEG) 2913/92 (Communautair douanewetboek) en verordening (EEG) 2454/93 (TCDW). Het CDW is middels drie verordeningen (gedelegeerde verordening 2015/2446, uitvoeringsverordening 2015/2447 en verordening 2016/341) vervangen door het Douanewetboek van de Unie (DWU). Met de inwerkingtreding van een uniform douanewetboek van de Gemeenschap (CDW) en later van de Unie (DWU) is het douanerecht grotendeels Unierechtelijk geregeld. De onderdelen die het Unierecht niet regelt, mogen de lidstaten zelf regelen. Nederland doet dit voor bijvoorbeeld bepalingen met betrekking tot handhaving en controle en boeten in de Algemene douanewet (ADW).

2.1.1 Heffing bij wege van aanslag

Nederland kent twee methoden voor het formaliseren van de materiële belastingschuld. In deze paragraaf wordt de heffing bij wege van aanslag besproken. Deze belastingen worden aanslagbelastingen genoemd. Voorbeelden hiervan zijn de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de erfbelasting.⁵ Bij een aanslagbelasting stelt de inspecteur de belastingschuld vast.⁶ Hij doet dit meestal aan de hand van een door de belastingplichtige gedane aangifte. Dit laat onverlet dat bij een aanslagbelasting het initiatief bij de inspecteur ligt en het is de inspecteur die degene, die vermoedelijk belastingplichtig is, dient uit te nodigen tot het doen van aangifte.⁷ De uitnodiging tot het doen van aangifte vermeldt op welke wijze de belastingplichtige de aangifte moet doen.⁸ Een belastingplichtige, die niet door de inspecteur is uitgenodigd aangifte te doen, is verplicht de inspecteur te verzoeken hem uit te nodigen.⁹ Door de aangifte beschikt de inspecteur over de benodigde gegevens om de materiële belastingschuld te bepalen en kan vervolgens de aanslag vaststellen. De aangifte neemt een belangrijke plek in, omdat het over het algemeen de belastingplichtige is die de feiten en omstandigheden die van belang zijn voor het bepalen van de belastingschuld het beste kent en dit via de aangifte aan de inspecteur kan meedelen.¹⁰ De inspecteur is echter niet verplicht de aangifte te volgen.¹¹ De aangifte is daarmee voor een aanslagbelasting een hulpmiddel voor het vaststellen van de aanslag.

Bij een aanslagbelasting kan de inspecteur voorafgaande aan de vaststelling van de aanslag een voorlopige aanslag opleggen.¹² De belasting, die door middel van een voorlopige aanslag wordt geheven, wordt met de (definitieve) aanslag verrekend. Als blijkt dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld, kan de inspecteur onder bepaalde voorwaarden, de te weinig geheven belasting navorderen.¹³ Hiervoor moet sprake zijn van enig feit dat grond oplevert voor het vermoeden dat een aanslag ten onrechte achterwege is gelaten of tot een te laag bedrag is vastgesteld, dan wel, dat een in de belastingwet voorziene vermindering, ontheffing, teruggaaf of heffingskorting ten onrechte of tot een te hoog bedrag is verleend. Een feit, dat de inspecteur bekend was of redelijkerwijs bekend had kunnen zijn, kan geen grond voor navordering opleveren, behoudens in de gevallen waarin de belastingplichtige ter zake van dit feit te kwader trouw is.

Voor het onderzoek is van belang wanneer sprake is van een besluit. In de Awb is een besluit gedefinieerd als een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan inhoudende

5 Zie: artikel 9.1, eerste lid, van de Wet IB 2001, artikel 24, eerste lid, van de Wet Vpb 1969 en artikel 37, eerste lid, van de SW 1956.

6 Artikel 11, eerste lid, van de AWR.

7 Artikel 6, eerste lid, van de AWR.

8 Artikel 8, eerste lid, van de AWR. Blijkens de 19^e halfjaarsrapportage 2017, p. 49 zijn ondernemers verplicht digitaal aangifte te doen en particulieren niet. Alhoewel particulieren de mogelijkheid hebben aangifte op papier te doen, doet ook zeker 97% van de particulieren digitaal aangifte.

9 Artikel 6, derde, lid, van de AWR en artikel 2 van de Uitvoeringsregeling AWR.

10 Roose 2019, p. 37.

11 Artikel 11, tweede lid, van de AWR.

12 Artikelen 13 en 14 van de AWR.

13 Artikel 16, eerste lid, van de AWR.

een publiekrechtelijke rechtshandeling.¹⁴ Blijkens de Memorie van Toelichting moet om aan de definitie van een besluit te voldoen het besluit uit een schriftelijk stuk kenbaar zijn.¹⁵ De wetgever was van mening dat van een bestuursorgaan in zijn algemeenheid een schriftelijke vastlegging van een besluit mag worden verlangd. Van een beschikking is sprake als het besluit niet van algemene strekking is, met inbegrip van de afwijzing van een aanvraag daarvan.¹⁶ Gelet op het vorenstaande is de aanslag die de inspecteur vaststelt in de aanslagbelastingen een besluit en beschikking in de zin van de Awb. Deze definities van besluit en beschikking zijn van toepassing op het gehele bestuursrecht, waaronder het belastingrecht. Ook een voorlopige aanslag en een navorderingsaanslag zijn besluiten in de zin van de Awb.

2.1.2 *Heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte*

De tweede Nederlandse heffingsmethode is de heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte. Deze heffingsmethode wordt ook een aangiftebelasting genoemd. Voldoen betekent het vervullen van een (eigen) verplichting, zodat voldoening op aangifte ziet op de betaling van de door de belastingplichtige zelf vastgestelde verschuldigde belasting.¹⁷ Heffing bij wege van voldoening op aangifte vindt bijvoorbeeld plaats bij de omzetbelasting, de overdrachtsbelasting, de belasting van personenauto's en motorrijwielen, de motorrijtuigenbelasting en accijnzen.¹⁸

Afdracht houdt in dat iemand iets afstaat. Van afdracht is sprake als een inhoudingsplichtige een bedrag betaalt aan de belastingdienst, hoewel dat bedrag door iemand anders is verschuldigd. Voorbeelden hiervan zijn de loonbelasting en de dividendbelasting.¹⁹ In het geval van afdracht op aangifte is naast de belastingplichtige ook een derde, de inhoudingsplichtige, bij de belastingheffing betrokken.

Bij een aangiftebelasting moet de belastingplichtige, nadat hij is uitgenodigd tot het doen van aangifte, *zelf* de belastingschuld formaliseren. Feteris noemt de aangiftebelasting daarom ook wel een 'doe-het-zelf-heffing'.²⁰ Het initiatief voor de aangiftebelasting ligt daarmee bij de belastingplichtige en niet bij de inspecteur.²¹ De belastingplichtige moet de belastingschuld binnen één maand na het einde van het tijdvak overeenkomstig de aangifte betalen aan de belastingdienst.²² Hiermee onderscheidt de aangiftebelasting zich van de aanslagbelasting, waarbij de betalingsplicht pas ontstaat nadat de inspecteur een aanslag heeft opgelegd.²³ De regels voor het doen van aangifte zijn voor aangifte- en

14 Artikel 1:3, eerste lid, van de Awb. Van een rechtshandeling is sprake in geval een handeling rechtsgevolg beoogt. Een rechtsgevolg is het gevolg met betrekking tot de rechtspositie van een (rechts)persoon dat het recht verbindt aan een bepaald rechtsfeit dat heeft plaatsgevonden.

15 Kamerstukken II, 1988/89, 21 221, nr. 3, MvT, onder artikel 1.3, p. 36.

16 Artikel 1:3, tweede lid, van de Awb).

17 Niessen en Niessen-Cobben 2018, onder 5.1.

18 Artikel 14 van de Wet OB 1968, artikel 17 van de Wet BRV, artikel 6 van de Wet BPM, artikel 14 van de Wet MRB 1994 en artikel 53, eerste lid, van de WA.

19 Artikel 27, eerste lid, van de Wet LB 1964 en artikel 7, eerste lid, van de Wet DB 1965.

20 Feteris 2005, onder 1.3.3.

21 Feteris 2005, onder 1.3.3.

22 Artikel 19, eerste lid, van de AWR.

23 Niessen en Niessen-Cobben 2018, onder 5.1.

aanslagbelastingen gelijk.²⁴ De functie van de aangifte bij een aangiftebelasting is anders dan de functie daarvan bij een aanslagbelasting. Bij een aangiftebelasting is de aangifte in wezen niet meer dan een hulpmiddel voor de belastingplichtige of inhoudingsplichtige om zelf de verschuldigde belasting te berekenen. Het draait bij een aangiftebelasting om de betaling (de voldoening of afdracht).²⁵ Niet de inspecteur, maar de belastingplichtige of inhoudingsplichtige is verantwoordelijk voor de juiste vaststelling van de belastingschuld en de betaling daarvan. De inspecteur is niet betrokken bij de voldoening of afdracht op aangifte. De belastingplichtige of inhoudingsplichtige neemt zelf de beslissing hoeveel belasting moet worden voldaan of afgedragen. De inspecteur kan, als de belasting die op aangifte behoort te worden voldaan of afgedragen niet of niet volledig wordt betaald, de te weinig betaalde belasting naheffen.²⁶ Een naheffingsaanslag is daarmee voor de aangiftebelastingen wat een navorderingsaanslag is voor de aanslagbelastingen, te weten een correctie van de in eerste instantie vastgestelde of betaalde belastingschuld.

De beslissing van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige hoeveel belasting moet worden voldaan of afgedragen is geen besluit of beschikking in de zin van de Awb. Daarbij moet het immers gaan om een schriftelijke beslissing *van een bestuursorgaan*.²⁷ De wetgever heeft dit onderkend en de voldoening of afdracht op aangifte *gelijkgesteld* aan een voor bezwaar vatbare beschikking, zodat een belastingplichtige of een inhoudingsplichtige bezwaar kan maken en beroep kan instellen tegen de voldoening op aangifte.²⁸ Een naheffingsaanslag is wel een besluit en een beschikking in de zin van de Awb.

2.1.3 Fiscale beslissingen op aanvraag

Naast de twee heffingsmethoden is voor dit onderzoek ook nog van belang dat het belastingrecht ook beslissingen kent, die de belastingdienst op aanvraag neemt. Gedacht kan worden aan bijvoorbeeld beslissingen op aanvragen van een aanwijzing als algemeen nut beogende instelling (ANBI) of beslissingen op aanvragen belasting per tijdvak te mogen voldoen.²⁹ Daarnaast kent bijvoorbeeld de Wet OB 1968 een aantal beslissingen die de belastingdienst op verzoek neemt, zoals beslissingen op een teruggaafverzoek en kent de Wet op de Accijns teruggaafverzoeken en bijvoorbeeld de mogelijkheid een vergunning te verzoeken voor een accijnsgoederenplaats.³⁰ Dergelijke verzoeken zijn aanvragen als bedoeld in artikel 1:3, derde lid, van de Awb.

Onder een aanvraag in de zin van artikel 1:3, derde lid, van de Awb wordt verstaan een verzoek van een belanghebbende aan een bestuursorgaan om een besluit te nemen. De inspecteur moet op de hiervoor genoemde verzoeken beslissen bij voor bezwaar vatbare

24 Artikelen 6 tot en met 10 van de AWR.

25 Artikel 19 van de AWR.

26 Artikel 20, eerste lid, van de AWR.

27 Niessen en Niessen-Cobben 2018, onder 5.1.

28 Artikel 26, tweede lid, van de AWR.

29 Artikel 5b, zesde lid, van de AWR, artikel 8 van de Wet BPM.

30 Artikel 1a, derde lid, artikel 5a, vijfde lid en artikel 30 van de Wet OB 1968, artikel 71, eerste lid, van de WA en de artikelen 39 en 42 van de WA.

beschikking.³¹ Een afwijzende beslissing op een dergelijke aanvraag is echter geen besluit als bedoeld in artikel 1:3, eerste lid, van de Awb, omdat bij een afwijzing niet wordt voldaan aan het vereiste dat sprake moet zijn van een rechtshandeling. Het niet geven waar een belanghebbende om vraagt, heeft immers geen rechtsgevolg.³² Een afwijzing van een aanvraag wordt daarom met een beschikking gelijkgesteld, zodat een belastingplichtige wel bezwaar kan maken en beroep kan instellen tegen de afwijzing.³³ Op de aanvragen zijn de bepalingen van de Awb voor beschikkingen op aanvraag van toepassing.³⁴ Het bestuursorgaan moet binnen een redelijke termijn op de aanvraag beslissen.³⁵ Het verzoek moet wel door de belanghebbende worden gedaan.³⁶ Een bestuursorgaan moet de rechtstreeks bij het besluit betrokken belangen afwegen en de belanghebbende onder bepaalde voorwaarden horen.³⁷

2.1.4 *Fiscale bestuurlijke sancties*

Een specifieke groep fiscale besluiten zijn de fiscale bestuurlijke boeten. Deze fiscale bestuurlijke boeten bespreek ik hierna. Vooral bij de vraag wanneer een beperking van het kenbaarmakingsbeginsel wenselijk kan zijn, is kennis hiervan van belang.

Een bestuurlijke sanctie is een door een bestuursorgaan wegens een overtreding opgelegde verplichting of onthouden aanspraak.³⁸ Kenmerkend voor bestuurlijke sancties is dat deze kunnen worden opgelegd zonder tussenkomst van een onafhankelijke rechter.³⁹ In de AWR is de regeling voor fiscale bestuurlijke boeten opgenomen in hoofdstuk VIIIA en de regeling maakt een onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten.⁴⁰ Boeten worden bij afzonderlijke, voor bezwaar vatbare beschikking, opgelegd.⁴¹ Verder zijn formele bepalingen ten aanzien van bestuurlijke boeten opgenomen in de AWR en ten aanzien van beleidsregels in het BBBB.

Het belangrijkste verschil tussen de twee categorieën bestuurlijke boeten (vergrijp- en verzuimboeten) is het verwijt dat de belastingplichtige wordt gemaakt. Voor het opleggen van verzuimboeten is voldoende dat niet aan een bepaalde wettelijke verplichting is voldaan. Indien een belastingplichtige niet of niet tijdig aangifte doet, kan de inspecteur een verzuimboete opleggen.⁴² Ook als een belastingplichtige niet tijdig betaalt, kan de inspecteur een verzuimboete opleggen of als een belastingplichtige niet aan bepaalde

31 Artikel 5b, zesde lid, van de AWR, artikel 8 van de Wet BPM en artikel 1a, derde lid, van de Wet OB 1968.

32 Barkhuysen e.a. 2018, onder 5.2.4.2.

33 Artikel 1:3, tweede lid, van de Awb.

34 Klap en Groenewegen 2019, p. 45.

35 Artikel 4:13 van de Awb.

36 ABRvS 29 maart 2017, ECLI:NL:RVS:2017:860.

37 Artikel 3:4, eerste lid, van de Awb.

38 Artikel 5:2 van de Awb.

39 Feteris 2002, onder 1.2.1.

40 Artikelen 67a tot en met 67c van de AWR (verzuimboeten) en artikelen 67cc tot en met 67f van de AWR (vergrijpboeten).

41 Artikel 67g, eerste lid, van de AWR.

42 Artikel 67a van de AWR voor aanslagbelastingen en artikel 67b van de AWR voor aangiftebelastingen.

verplichtingen voldoet, zoals het uitschrijven van een nota bij het uitkeren van een kansspelprijs.⁴³ Een verzuimboete heeft tot doel een belastingplichtige tot nakoming van zijn fiscale verplichtingen aan te sporen (zoals het tijdig doen van aangifte en tijdig voldoen of afdragen van belasting). Voor het opleggen van een verzuimboete is niet vereist dat sprake is van opzet of grove schuld aan de zijde van de belastingplichtige of de inhoudingsplichtige. Het enkele feit dat de aangifte niet (tijdig) is gedaan of de belasting niet (tijdig) is betaald, is voldoende voor het opleggen van een verzuimboete, tenzij sprake is van afwezigheid van alle schuld. Bij verzuimboeten kan het om aanzienlijke bedragen gaan en de belastingdienst kan verschillende verzuimboeten naast elkaar opleggen.⁴⁴ De belastingdienst begint bij het opleggen van verzuimboeten met bedragen die veel lager liggen dan het wettelijk maximum, maar bij herhaald verzuim worden de bedragen hoger tot het maximum wordt bereikt.⁴⁵

Bij vergrijpboeten gaat het ook om het niet-nakomen van wettelijke verplichtingen, maar voor het opleggen van vergrijpboeten moet wel sprake zijn van opzet of grove schuld aan de zijde van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige. Vergrijpboeten zijn gericht op het bestraffen van een handelen of nalaten van de belastingplichtige. Vergrijpboeten kunnen worden opgelegd indien het aan opzet van de belastingplichtige te wijten is dat in een verzoek om het vaststellen van een voorlopige aanslag of in een verzoek om herziening onjuiste of onvolledige gegevens of inlichtingen zijn verstrekt, indien een belastingplichtige opzettelijk onjuist of onvolledig aangifte doet voor de aanslagbelasting, indien door opzet of grove schuld te weinig aanslagbelasting is geheven, indien door opzet of grove schuld te weinig aangiftebelasting is voldaan of afgedragen en indien een belastingplichtige of inhoudingsplichtige de verplichtingen van artikel 10a AWR niet naleeft en dit niet naleven aan opzet of grove schuld van belastingplichtige/inhoudingsplichtige is te wijten.⁴⁶ Bij vergrijpboeten kan de boete oplopen tot 100 percent van het te weinig of te laat betaalde bedrag, 100 percent van het bedrag van de aanslag en onder bijzondere omstandigheden zelfs oplopen tot 300 percent.⁴⁷

43 Artikel 67c van de AWR voor de aangiftebelasting en artikel 67ca van de AWR.

44 De artikelen 67a, 67c en 67ca van de AWR noemen een maximum van € 5.514 en artikel 67b van de AWR een maximum van € 1.377.

45 Zie BBBB: in verschillende paragrafen is geregeld dat met een klein percentage van het maximum wordt begonnen.

46 Artikel 67cc, 67d, 67e en 67f van de AWR en artikel 10a AWR. Artikel 10a, eerste lid, van de AWR bepaalt dat in bij algemene maatregel van bestuur aan te wijzen gevallen belastingplichtigen of inhoudingsplichtigen kunnen worden gehouden de inspecteur eigener beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden. In het derde lid wordt bepaald dat bij algemene maatregel van bestuur het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting kan worden aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de in het eerste en tweede lid bedoelde verplichting niet is of zou zijn geheven.

47 Artikelen 67d, vijfde lid en 67e, zesde lid, van de AWR.

2.1.5 *De Nederlandse procedure van bezwaar en beroep*

Het laatste onderdeel van het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht dat nog aandacht behoeft is de Nederlandse procedure van bezwaar en beroep. Deze procedure van bezwaar en beroep geldt ook voor het douanerecht. Tijdens het onderzoek zal duidelijk worden dat de Nederlandse bezwaarfase voor de aangiftebelasting bij bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte vanuit het kenbaarmakingsbeginsel gezien kan worden als de voorfase. Daarnaast wordt de bezwaarfase voor de overige gevallen gezien als de eerste fase van beroep. Deze kennis maakt het lezen van de jurisprudentie van het Hof van Justitie makkelijker en is van belang bij het bepalen van de temporele reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel.

Voordat een belanghebbende een fiscaal besluit of een handeling die daarmee gelijk is gesteld, kan voorleggen aan een rechter, moet deze belanghebbende bezwaar maken bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen.⁴⁸ Het bestuursorgaan kan instemmen met een rechtstreeks beroep bij de bestuursrechter.⁴⁹ Er kan alleen bezwaar worden gemaakt indien sprake is van een belastingaanslag, een voor bezwaar vatbare beschikking, een handelen dat daarmee gelijk wordt gesteld (zoals een voldoening of afdracht op aangifte), een afwijzing van een aanvraag, het niet tijdig nemen van een besluit of de weigering een besluit te nemen.⁵⁰ Het Nederlandse belastingrecht kent daarmee, in tegenstelling tot het open stelsel dat wordt toegepast in de rest van het bestuursrecht, een gesloten stelsel van rechtsbescherming.⁵¹ Op het bezwaar tegen een besluit moet worden beslist bij uitspraak op bezwaar. Tegen een uitspraak op bezwaar staat beroep open bij een rechtbank.⁵² Als de rechtbank uitspraak heeft gedaan, kan een belanghebbende hoger beroep instellen bij een van de gerechtshoven. Tegen een uitspraak van een Hof kan beroep in cassatie bij de Hoge Raad worden ingesteld.

Het maken van bezwaar geschiedt door het indienen van een bezwaarschrift bij het bestuursorgaan dat het besluit heeft genomen, het instellen van beroep bij een bestuursrechter door het indienen van een beroepschrift bij die rechter.⁵³ Een bezwaar of beroep schorst de werking van het besluit waartegen het is gericht niet, tenzij bij of krachtens wettelijk voorschrift anders is bepaald.⁵⁴ Een gemotiveerd bezwaarschrift tegen een belastingaanslag geldt als een verzoek om uitstel van betaling, maar een beroepschrift niet.⁵⁵ Gedurende de behandeling van een verzoek om uitstel van betaling handelt de ontvanger van de belastingdienst alsof het verzoek is toegewezen.⁵⁶ Een bezwaarschrift zal in de meeste gevallen dus leiden tot uitstel van betaling en bij een beroepschrift is daarvoor een apart verzoek nodig.

48 Artikel 7:1, eerste lid, aanhef en onder a, van de Awb.

49 Artikel 7:1a van de Awb.

50 Artikel 26, van de AWR en de artikelen 1:3 en 6:2 van de Awb.

51 Immerseel 2011, onder 4; Herreveld 2020: Herreveld bepleit afschaffing van het gesloten stelsel van rechtsbescherming; zie ook: Bolhaar 2012; Poelmann en Niessen-Cobben 2019.

52 Hoofdstukken 6 en 8 van de Awb en de artikelen 26-27ge van de AWR.

53 Artikel 6:4, eerste en derde lid, van de Awb.

54 Artikel 6:16 van de Awb.

55 Paragraaf 25.2.2 van de Leidraad Invordering 2008.

56 Paragraaf 25.1.1 van de Leidraad Invordering 2008.

In een aantal gevallen moet de belanghebbende worden gehoord voordat het bestuursorgaan een besluit neemt.⁵⁷ Het horen kan achterwege blijven bij beschikkingen, die strekken tot het vaststellen van een financiële verplichting of aanspraak.⁵⁸ Indien een belastingplichtige bezwaar maakt tegen een fiscaal besluit of tegen de voldoening of afdracht op aangifte, moet een bestuursorgaan, voordat het op bezwaar beslist, de belanghebbende in de gelegenheid stellen zijn standpunt mondeling toe te lichten.⁵⁹ De hoorregeling in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht komt in hoofdstuk 8 meer gedetailleerd aan bod waarna een vergelijking plaats vindt met de criteria die het kenbaarmakingsbeginsel stelt.

2.2 Aspecten van het douanerecht

Zoals in de inleiding al is aangekondigd, wordt afzonderlijk aandacht besteed aan een aantal aspecten van het douanerecht. Veel jurisprudentie met betrekking tot het kenbaarmakingsbeginsel ziet op het douanerecht. Om deze jurisprudentie juist te kunnen interpreteren is kennis van het douanerecht nodig en van de overeenkomsten en verschillen met het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht.

Het douanerecht betreft het geheel van rechtsregels die verband houden met grensoverschrijdend goederenverkeer. Het fiscale douanerecht betreft de heffing van belastingen bij invoer en uitvoer van goederen.⁶⁰ Deze belastingen worden ook douanerechten genoemd of meer in het bijzonder invoerrechten en uitvoerrechten. Vanaf 1 januari 1994 is het douanerecht grotendeels geharmoniseerd met de inwerkingtreding van het uniforme douanewetboek van de Gemeenschap, het CDW.⁶¹ Met de invoering van het CDW is de douanewetgeving hoofdzakelijk Unierechtelijk geregeld. Met ingang van 1 mei 2016 is het CDW vervangen door het douanewetboek van de Unie, het DWU.⁶² Aangezien verordeningen

57 Artikelen 4:7 en 4:8 van de Awb.

58 Artikel 4:12 van de Awb.

59 Artikel 7:2 van de Awb.

60 Artikel 5, onderdeel 20 en 21, van het DWU; zie ook: Artikel 7:3 van de ADW: "Onder de naam 'rechten bij invoer' en 'rechten bij uitvoer' worden belastingen geheven ter zake van de invoer respectievelijk de uitvoer van goederen overeenkomstig hetgeen dienaangaande is bepaald bij of krachtens het Koninkrijk verbindende verdragen en in al hun onderdelen verbindende besluiten van bij zodanige verdragen opgerichte volkenrechtelijke organisaties."

61 Vliet, van, 2019, onder 1.2.3, 1.4.3.2 en 1.4.3.3: Een groot deel van het douanerecht is in 1992 geharmoniseerd op het niveau van de Europese Gemeenschap en de Europese Unie en neergelegd in Europese verordeningen. Eerst met verordening (EEG) 2913/92 (Communautair douanewetboek) en verordening (EEG) 2454/93 (TCDW).

62 Het CDW is middels een aantal verordeningen vervangen door het Douanewetboek van de Unie (DWU): Verordening.(EU) 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, in de gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, de uitvoeringsverordening (EU) 2015/2447 van de Commissie van 24 november 2015 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie en gedelegeerde verordening (EU) 2016/341 van de Commissie van 17 december 2015 tot aanvulling van verordening (EU) 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad met overgangsregels voor enkele bepalingen van het douanewetboek van de Unie voor de gevallen waarin de relevante elektronische systemen nog niet operationeel zijn, en tot wijziging van gedelegeerde verordening (EU) 2015/2446.

rechtstreekse werking hebben, mogen de lidstaten in hun nationale douanewetgeving nog slechts dat regelen wat niet of niet uitputtend door het Unierecht wordt geregeld.⁶³ Bepaalde onderdelen van het douanerecht mogen de lidstaten nog wel nationaal regelen, bijvoorbeeld bepalingen met het oog op handhaving, waaronder bepalingen betreffende bestuurlijke boeten, termijnen en de wijze van heffing. In Nederland zijn die bepalingen neergelegd in de algemene douanewet (ADW). De wijze van heffing van douanerechten lijkt op de wijze van heffing van de inkomstenbelasting. Ook al is de regelgeving van het douanerecht grotendeels een zaak van het Unierecht, douanerechten zijn eigen belastingen van de lidstaten. De mededeling van het bedrag aan rechten aan de schuldenaar geschiedt door het toezenden van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling.⁶⁴ Het aanslagbiljet wordt voorzien van een dagtekening die geldt als dagtekening van de vaststelling van de uitnodiging tot betaling. De inspecteur stelt het aanslagbiljet ter invordering van het daaruit blijkende bedrag aan rechten aan de ontvanger ter hand. De lidstaten moeten de opbrengst van deze belastingen vervolgens wel hoofdzakelijk afdragen aan de Unie.⁶⁵ In artikel 8:2 van de ADW is bepaald dat (met uitzondering van enkele bepalingen) de bepalingen van bezwaar en beroep uit de AWR van overeenkomstige toepassing zijn. Voor het heffen van antidumpingrechten wordt de methodiek van de heffing en invordering van invoerrechten gevolgd. Bij verordening kunnen antidumpingrechten worden ingesteld als wordt geconstateerd dat de prijs van een product bij uitvoer naar de Europese Unie lager is dan de normale waarde van een soortgelijk product in het land van oorsprong en er schade dreigt voor een bedrijfstak in de Europese Unie.⁶⁶

Het DWU geeft geen definitie van besluit, maar definieert wel de term *douanebeschikking*. Een douanebeschikking is elke beslissing, die verband houdt met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor de betrokken persoon of betrokken personen rechtsgevolgen heeft.⁶⁷ Uit de definitie van douanebeschikking blijkt dat het daarbij niet uitmaakt of de beslissing mondeling of schriftelijk wordt genomen.⁶⁸ Hiermee is het Unierechtelijke begrip ‘douanebeschikking’ in het DWU ruimer dan het begrip ‘beschikking’, zoals dat is neergelegd in artikel 1:3, tweede lid, van de Awb. Voor douanezaken komt dit ruimere begrip tot uitdrukking in de ADW. Beschikkingen in de zin van het DWU worden daarin gelijkgesteld met beschikkingen als bedoeld in artikel 1:3, tweede lid, van de Awb.⁶⁹ Tegen alle douanebeschikkingen kan daardoor bezwaar worden gemaakt bij de douaneautoriteiten en vervolgens, beroep, hoger beroep en beroep in cassatie worden ingesteld.⁷⁰

63 Vliet, van, 2019, onder 1.2.3, 1.4.3.2 en 1.4.3.3.

64 Artikel 7:6 van de ADW.

65 Vliet van, 2019, onder 2.1.2: De lidstaten mogen 25% van de opbrengst te eigen bate achterhouden.

66 Verordening (EU) 2016/1036 van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2016 betreffende beschermende maatregelen tegen invoer met dumping uit landen die geen lid zijn van de Europese Unie.

67 Artikel 5, onderdeel 39, van het DWU.

68 Vliet, van, 2019, onder 3.5.1; zie ook: HvJ 13 maart 2014, zaak C-29/13, (Global Trans Lodzhistik), punten 26 e.v.

69 Artikel 1:18, eerste lid, van de ADW.

70 Vliet, van, 2019, onder 3.6.

Het DWU onderscheidt beschikkingen die ambtshalve (niet op aanvraag) worden gegeven en beschikkingen naar aanleiding van aanvragen.⁷¹ Ook maakt het DWU onderscheid tussen gunstige beschikkingen (bijvoorbeeld het geven van een gewenste vergunning/tariefcontingent) of ongunstige beschikkingen (bijvoorbeeld het ten nadele van de aanvrager afwijzen van een aanvraag).⁷² Bij een ongunstige beschikking (ook wel bezwarende beschikking genoemd) regelt het DWU dat de douaneautoriteiten extra formele voorwaarden in acht moeten nemen, waaronder het kenbaarmakingsbeginsel.⁷³

In de volgende paragrafen worden de ambtshalve beschikkingen, de beschikkingen op aanvraag en de fiscale bestuurlijke sancties in het douanerecht besproken en verschillen met het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht belicht. Daarna wordt aandacht besteed aan de vervolgpprocedure vanaf het moment dat een douanebeschikking is genomen.

2.2.1 *Ambtshalve beschikkingen*

Een van de soorten beschikkingen die de douaneautoriteiten kunnen afgeven zijn de beschikkingen zonder aanvraag.⁷⁴ Deze beschikkingen worden ambtshalve beschikkingen genoemd en houden over het algemeen een verplichting in, zoals een beschikking waarbij een douaneschuld wordt meegedeeld of een beslissing een vergunning in te trekken.⁷⁵ Een mededeling van een douaneschuld geschiedt door toezending van een aanslagbiljet met een uitnodiging tot betaling en kan daarmee vergeleken worden met een beschikking in de aanslagbelastingen.⁷⁶ Indien meerdere utb's op één aanslagbiljet staan, wordt het aanslagbiljet ook wel aangeduid als verzamel-utb. Deze verzamel-utb komt in het onderzoek terug bij de vraag wat de reikwijdte is van het kenbaarmakingsbeginsel. Voor bezwarende beschikkingen zonder aanvraag geldt in het douanerecht dat het kenbaarmakingsbeginsel in acht moet worden genomen.⁷⁷

71 Zie bijvoorbeeld de artikelen 22 en 29 van het DWU.

72 Zie bijvoorbeeld artikel 22, zesde lid, van het DWU: "6. Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren."

73 Artikelen 22 en 29 van het DWU.

74 Vliet, van, 2019, onder 3.5.2.1.

75 Vliet, van, onder 3.5.2.1.

76 Artikel 7:6, eerste lid, van de ADW: "1 De mededeling van het bedrag aan rechten aan de schuldenaar geschiedt door het toezenden van een op een aanslagbiljet vermelde uitnodiging tot betaling. Het aanslagbiljet wordt voorzien van een dagtekening die geldt als dagtekening van de vaststelling van de uitnodiging tot betaling. De inspecteur stelt het aanslagbiljet ter invordering van het daaruit blijken bedrag aan rechten aan de ontvanger ter hand."

77 Artikel 22, zesde lid, eerste alinea, van het DWU: "6. Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking. Artikel 29 van het DWU: "Tenzij een douaneautoriteit als gerechtelijke autoriteit optreedt, gelden de leden 4, 5, 6 en 7 van artikel 22, en lid 3 van artikel 23, evenals de artikelen 26, 27 en 28 ook voor beschikkingen van de douaneautoriteiten zonder voorafgaande aanvraag van de belanghebbende."

2.2.2 *Beschikkingen op verzoek/op aanvraag*

Naast de ambtshalve beschikkingen kent het douanerecht ook veel beschikkingen van de douaneautoriteiten die worden genomen op verzoek van de belanghebbende. Ook voor deze beschikkingen geldt dat, voordat naar aanleiding van de aanvraag een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt gegeven, het kenbaarmakingsbeginsel in acht dient te worden genomen.⁷⁸ Het kenbaarmakingsbeginsel moet dus in acht worden genomen bij het afgeven van bijvoorbeeld een ongunstige bindende tarief- of oorspronginlichting (BTI- of BOI-beschikking). Deze beschikkingen licht ik hierna expliciet toe, omdat het DWU bij afgifte van een BTI- of BOI-beschikking het kenbaarmakingsbeginsel beperkt. Kennis van de BTI- en BOI-beschikking kan helpen bij de analyse van deze in het DWU opgenomen beperking (paragraaf 6.6.3.a).

BTI- of BOI-beschikking

De regeling voor BTI- en BOI-beschikkingen is neergelegd in het DWU.⁷⁹ De BTI-regeling waarborgt dat sinds 1 januari 1991 de wettelijke mogelijkheid bestaat de douaneautoriteiten van een lidstaat te verzoeken de indeling van een bepaald goed in het geharmoniseerde douanesysteem los van een aangifte vast te stellen.⁸⁰ De douaneautoriteiten stellen de indeling en daarmee het van toepassing zijnde tarief bij beschikking vast (de BTI-beschikking). Sinds 1 januari 1997 is het ook mogelijk een dergelijke schriftelijke verklaring te verkrijgen van de belastingautoriteiten ten aanzien van de oorsprong van een bepaald goed, een BOI-beschikking.⁸¹ Beide beschikkingen zijn formele besluiten waartegen een nationaal rechtsmiddel openstaat. Bezwaar en beroep hebben echter geen schorsende werking, zodat een BTI-beschikking waartegen een rechtsmiddel is aangewend bij invoer van de goederen moet worden gebruikt tot deze niet meer geldig is of wordt ingetrokken.⁸² Een belanghebbende kan de indeling van de goederen of de oorsprong in een procedure betreffende de afgegeven BTI- of BOI-beschikking ter discussie stellen. Daarnaast kan de oorsprong of de indeling ook bij elke invoer van de goederen ter discussie worden gesteld in een procedure betreffende de meegedeelde utb. De belanghebbende moet dan tegen alle utb's ten aanzien van de invoer van de goederen, waarbij deze in zijn ogen onjuiste BTI-beschikking is gebruikt, bezwaar maken.⁸³ Voor een BOI-beschikking geldt hetzelfde. Op bezwarende (ongunstige) beschikkingen op aanvraag is het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing. Echter in artikel 22, zesde lid, van het DWU is het kenbaarmakingsbeginsel

⁷⁸ Artikel 22, zesde lid, van het DWU.

⁷⁹ Artikel 33, eerste lid, van het DWU: "1. De douaneautoriteiten geven op aanvraag beschikkingen inzake bindende tariefinlichtingen (BTI-beschikkingen) of beschikkingen inzake bindende oorsprongsinlichtingen (BOI-beschikkingen) af."

Artikel 34, eerste lid, van het DWU: "1. Een BTI-beschikking verliest haar geldigheid voor het einde van de in artikel 33, lid 3, bedoelde periode indien zij niet langer in overeenstemming zijn met het geldende recht, ten gevolge van één van de volgende gevallen:

a) de wijziging van de nomenclaturen, als bedoeld in artikel 56, lid 2, onder a) en b);

b) de vaststelling van maatregelen als bedoeld in artikel 57, lid 4;

met ingang van de datum waarop de wijziging of de maatregelen van toepassing wordt of worden.

⁸⁰ Artikel 33 van het DWU.

⁸¹ Artikel 33 van het DWU.

⁸² Artikel 33, tweede lid, van het DWU; Oudenaarden e.a. 2019, paragraaf 53.3.1.

⁸³ Boersma en Breukelen, van, 2017: paragraaf 6.6.2.

voor BOI- en BTI-beschikkingen uitgezonderd. Analyse van deze beperking van het kenbaarmakingsbeginsel komt in een later hoofdstuk aan bod.

Tariefcontingent

Een ander voorbeeld van een beschikking op aanvraag is een verzoek tot het toekennen van een tariefcontingent.⁸⁴ Voor een aantal goederen zijn de rechten bij invoer voor een bepaalde hoeveelheid en voor een bepaalde periode geheel of gedeeltelijk geschorst, dit wordt een tariefcontingent genoemd.⁸⁵ Het gevolg bij de invoer van deze goederen is een verlaagd recht of een nulrecht. Bij uitputting van het tariefcontingent geldt het normale tarief weer. Tariefcontingenten worden in het leven geroepen om ondernemingen binnen de Europese Unie in staat te stellen gebruik te maken van grondstoffen, halffabricaten en onderdelen die binnen de Europese Unie onvoldoende worden geproduceerd. Per goederensoort geldt een hoeveelheid en een tijdvak. In de aangifte voor het vrije verkeer moet de aangever vragen om toepassing van het verlaagde tarief of het nultarief op grond van een tariefcontingent. Ook voor beslissingen over tariefcontingenten bepaalt het DWU dat het kenbaarmakingsbeginsel wordt beperkt.⁸⁶ Analyse van deze beperking vindt plaats in paragraaf 6.6.3.b.

2.2.3 Bestuurlijke sancties in het douanerecht

Ook het douanerecht kent bestuurlijke boeten. Alhoewel het douanerecht grotendeels is geharmoniseerd en neergelegd in verschillende Europese verordeningen, waaronder het DWU, is de handhaving van de douanewetgeving nog niet geharmoniseerd en behoort de handhaving daarmee tot het domein van de nationale wetgeving van de lidstaten. Het is dus aan Nederland om – voor zover het gaat om Nederlandse overtredingen/verzuimen – bestuurlijke boeten op te leggen die Nederland passend acht voor het niet nakomen van bepaalde verplichtingen die voortvloeien uit de geharmoniseerde douanewetgeving.⁸⁷ Wel is in het DWU vastgelegd dat iedere lidstaat sancties vaststelt voor het niet naleven van de douanewetgeving en dat dergelijke sancties effectief, proportioneel en afschrikkend moeten zijn.⁸⁸ Bestuursrechtelijke sancties kunnen de volgende vormen aannemen: a) een geldboete opgelegd door de douaneautoriteiten, in voorkomend geval met inbegrip van een schikking die in de plaats komt van een strafrechtelijke sanctie en b) de intrekking, schorsing of wijziging van een vergunning van de betrokken persoon.⁸⁹ De lidstaten moeten de Commissie nauwgezet op de hoogte stellen en houden van de sancties die zij in hun wetgeving hebben opgenomen.⁹⁰ De Commissie kan namelijk, indien de Commissie van oordeel is dat een lidstaat de op hem rustende verplichtingen niet is

84 Artikel 56, vierde lid, van het DWU: “4. Indien de toepassing van de in lid 2, onder d) tot en met g), bedoelde maatregelen of de vrijstelling van de onder h) van dat lid bedoelde maatregelen tot een bepaald invoer- of uitvoervolume wordt beperkt, neemt deze toepassing of vrijstelling, in het geval van tariefcontingenten, een einde zodra het vastgestelde invoer- of uitvoervolume is bereikt.”

85 Vliet, van, 2019, onder 7.2.2.11; Oudenaarden e.a. 2019: paragraaf 18.

86 Artikel 22, zesde lid, van het DWU.

87 Vliet, van, 2019, onder 3.2.3.2.

88 Artikel 42, eerste lid, van het DWU.

89 Artikel 42, tweede lid, van het DWU.

90 Artikel 42, derde lid, van het DWU.

nagekomen, dienaangaande een met redenen omkleed advies uitbrengen, na deze lidstaat in de gelegenheid te hebben gesteld zijn opmerkingen te maken (inbreukprocedure).⁹¹ Als de betrokken lidstaat dit advies niet binnen de door de Commissie vastgestelde termijn opvolgt, kan de Commissie de zaak aanhangig maken bij het Hof van Justitie. Als het Hof van Justitie vaststelt dat een lidstaat een op hem rustende verplichting niet is nagekomen, is de lidstaat gehouden die maatregelen te nemen welke nodig zijn ter uitvoering van het arrest van het Hof van Justitie.⁹²

Nederland heeft de bestuurlijke douaneboeten neergelegd in hoofdstuk 9 van de ADW. De ADW kent – net als de AWR – een onderscheid tussen verzuimboeten en vergrijpboeten. Een verzuimboete kan worden opgelegd als geen opzet of grove schuld aanwezig is en bepaalde procedurele voorschriften niet zijn nageleefd. Het gaat dan om:

- goederen in tijdelijke opslag die niet tijdig onder een douaneregeling worden geplaatst of worden wederuitgevoerd;⁹³
- goederen onder de douaneregeling douanevervoer, actieve veredeling of tijdelijke invoer en de formaliteiten ter beëindiging van die regeling, die niet of niet tijdig worden ingevuld;⁹⁴
- goederen die zijn geplaatst onder de regeling Uniedouanevervoer en welke goederen niet langs de verplichte route zijn vervoerd;⁹⁵
- goederen die zijn geplaatst onder de regeling Uniedouanevervoer die niet tijdig aan het kantoor van bestemming zijn aangebracht;⁹⁶
- een vermis in een douane-entrepot;⁹⁷ en
- het niet naleven van een verplichting die voortvloeit uit een vergunning die is verleend op grond van de douanewetgeving.⁹⁸

Bij vergrijpboeten gaat het om dezelfde situaties maar dan moet sprake zijn van opzet of grove schuld van belanghebbende.⁹⁹

Een douaneboete wordt opgelegd bij voor bezwaar vatbare beschikking.¹⁰⁰ Als de douane voornemens is een boete op te leggen, wordt de belanghebbende hiervan op de hoogte gesteld met vermelding van de gronden. De belanghebbende krijgt een termijn om die gronden te betwisten.¹⁰¹

91 Artikel 258 van het VWEU.

92 Artikel 260, eerste lid, van het VWEU.

93 Artikel 9:1, eerste lid, van de ADW.

94 Artikel 9:2, eerste lid, van de ADW.

95 Artikel 9:2, tweede lid, van de ADW.

96 Artikel 9:2, tweede lid, van de ADW.

97 Artikel 9:3, eerste lid, van de ADW.

98 Artikel 9:4, eerste lid, van de ADW.

99 Artikelen 9:1, tweede lid, 9:2, derde lid, 9:3, tweede lid en 9:4, tweede lid van de ADW.

100 Oudenaarden e.a. 2019, onder 55.4.

101 Oudenaarden e.a. 2019, onder 55.4.

2.2.4 Het instellen van beroep in het douanerecht

Het douanerecht kent een andere vervolgpcedure na het primaire besluit dan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Deels is dit een kwestie van definities, maar deels ook niet. Zo kent het douanerecht, in tegenstelling tot het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht, een open systeem van rechtsbescherming. Eenieder heeft het recht beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten, die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken.¹⁰² Hiervan kan ook sprake zijn indien een beschikking op aanvraag uitblijft.¹⁰³ Het recht op beroep bestaat uit minimaal twee fasen.¹⁰⁴ De eerste fase kan plaatsvinden bij de douaneautoriteiten zelf en bij een rechterlijke instantie dan wel bij een andere instantie die daartoe door de lidstaten is aangewezen. De tweede fase moet plaatsvinden bij een hogere onafhankelijke instantie die overeenkomstig de in de lidstaten geldende bepalingen een rechterlijke instantie dan wel een gelijkwaardige gespecialiseerde instantie kan zijn. De lidstaten kunnen zelf kiezen of een belanghebbende voor de eerste fase van beroep terecht kan bij de douaneautoriteiten zelf, bij een rechterlijke instantie of bij een andere door de lidstaten aangewezen instantie, zoals een geschillencommissie. Hiermee kunnen de lidstaten niet volledig hun gang gaan. De lidstaten zullen de beginselen in acht moeten nemen, zoals het gelijkwaardigheidsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het Unierechtelijke verdedigingsbeginsel, waarvan het kenbaarmakingsbeginsel onderdeel is.¹⁰⁵ De Nederlandse wetgeving voorziet vanuit Unierechtelijk perspectief in vier beroepsfasen voor besluiten van de douaneautoriteiten: een eerste fase van beroep door bezwaar bij de douaneautoriteiten, daarna beroep bij de rechtbank Noord-Holland, hoger beroep bij Hof Amsterdam en beroep in cassatie bij de Hoge Raad.¹⁰⁶ De Nederlandse bezwaarfase wordt dus vanuit het douanerecht gezien, aangemerkt als de eerste fase van beroep.

Alleen degene die rechtstreeks en individueel door een beschikking is getroffen, kan in het douanerecht beroep instellen.¹⁰⁷ De wijze van vertegenwoordiging in het douanerecht is hierbij relevant. Uitgangspunt in het douanerecht is dat iedere persoon zelf op eigen naam kan optreden richting de douaneautoriteiten. Het douanerecht kent daarnaast een

102 Artikel 44, eerste lid, eerste alinea, van het DWU.

103 Artikel 44, eerste lid, van het DWU.

104 Artikel 44, tweede lid, van het DWU: “2. Het recht op beroep kan in ten minste twee fasen worden uitgeoefend:

- a) eerst bij de douaneautoriteiten of een rechterlijke instantie dan wel een andere instantie die daartoe door de lidstaten is aangewezen;
- b) vervolgens bij een hogere onafhankelijke instantie die overeenkomstig de in de lidstaten geldende bepalingen een rechterlijke instantie dan wel een gelijkwaardige gespecialiseerde instantie kan zijn.”

105 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.4; HvJ 13 maart 2014, zaak C-29/13, (Global Trans Lodzhistik), punt 39.

106 De uitgebreide bepalingen over bezwaar en beroep zijn te vinden in de hoofdstukken 6 tot en met 8 van de Awb, hoofdstuk V van de AWR en hoofdstuk 8 van de ADW.

107 Artikel 44, eerste lid, van het DWU: “1. Eenieder heeft het recht beroep in te stellen tegen beschikkingen van de douaneautoriteiten die betrekking hebben op de toepassing van de douanewetgeving en die hem rechtstreeks en individueel raken. Eenieder die bij de douaneautoriteiten een beschikking heeft aangevraagd, doch binnen de in artikel 22, lid 3, bedoelde termijn geen beschikking heeft verkregen, heeft eveneens het recht beroep in te stellen.”

eigen regeling voor vertegenwoordiging.¹⁰⁸ Een persoon kan zich laten vertegenwoordigen door een derde, vaak aangeduid met de term douane-expediteur of douane-agent. Het DWU kent twee vormen van vertegenwoordiging. De directe vertegenwoordiging en de indirecte vertegenwoordiging. Bij directe vertegenwoordiging handelt de vertegenwoordiger in naam en voor rekening van een ander, de volmachtgever. De volmachtgever wordt gebonden aan alle wettelijke verplichtingen. Bij indirecte vertegenwoordiging handelt de vertegenwoordiger in eigen naam, maar voor rekening van een ander, de volmachtgever. De vertegenwoordiger bindt de opdrachtgever alleen voor het voldoen van de douaneschuld. De importeur kan, indien hij is aan te merken als houder van de douaneschuld, beroep instellen tegen het bezwarende besluit. Indien de importeur als opdrachtgever dit heeft uitbesteed aan een derde en die derde is de houder van de douaneschuld dan kan de importeur geen beroep instellen tegen een bezarend besluit. Bij indirecte vertegenwoordiging zijn zowel de vertegenwoordiger als de vertegenwoordigde houder van de douaneschuld en kunnen zij allebei beroep instellen.

Het instellen van beroep tegen een douanebeschikking heeft in beginsel geen schorsende werking.¹⁰⁹ De douaneautoriteiten schorsen evenwel de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geheel of gedeeltelijk indien zij gegronde redenen hebben om aan te nemen dat zij niet in overeenstemming is met de douanewetgeving of dat de betrokkene onherstelbare schade dreigt te lijden.¹¹⁰ Van onherstelbare schade is sprake als de situatie die door onmiddellijke tenuitvoerlegging van die beschikking zal ontstaan door een nietigverklaring van de bestreden beschikking, niet kan worden teruggedraaid. Een opschorting van de tenuitvoerlegging van het bestreden besluit mag de volledige werking daarvan wanneer de beroepen in de hoofdzaak worden verworpen niet beletten.¹¹¹ Financiële schade is in beginsel alleen dan als ernstig en onherstelbaar te beschouwen als deze schade niet geheel kan worden goedge maakt wanneer de belanghebbende in de

108 Artikel 18, eerste lid, van het DWU: "1. Eenieder kan zich laten vertegenwoordigen door een douanevertegenwoordiger.

De vertegenwoordiging kan direct zijn, in welk geval de douanevertegenwoordiger in naam en voor rekening van een andere persoon handelt, dan wel indirect, in welk geval de douanevertegenwoordiger in eigen naam doch voor rekening van een andere persoon handelt."

109 Artikel 45, eerste lid, van het DWU: "1. Instelling van beroep heeft ten aanzien van de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geen schorsende werking."

Artikel 244, van het CDW: "Instelling van beroep heeft ten aanzien van de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geen schorsende werking.

De douaneautoriteiten schorten de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking evenwel geheel of gedeeltelijk op indien zij gegronde redenen hebben om aan de overeenstemming van die beschikking met de douanewetgeving te twijfelen of indien de belanghebbende onherstelbare schade dreigt te lijden.

Indien de aangevochten beschikking tot de toepassing van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer leidt, dient in geval van opschorting van de tenuitvoerlegging van deze beschikking een zekerheid te bestaan of te worden gesteld. Van die eis kan evenwel worden afgezien wanneer deze, gezien de omstandigheden waarin de schuldenaar verkeert, ernstige economische of sociale moeilijkheden zou kunnen veroorzaken."

110 Artikel 45, tweede lid, van het DWU: "2. De douaneautoriteiten schorsen evenwel de tenuitvoerlegging van de aangevochten beschikking geheel of gedeeltelijk indien zij gegronde redenen hebben om aan te nemen dat zij niet in overeenstemming is met de douanewetgeving of dat de betrokkene onherstelbare schade dreigt te lijden."

111 HvJ 17 juli 1997, zaak C-130/95 (Giloy), punt 36 ev; HvJ 19 juli 1995, zaak C-149/95 (Atlantic Container Line), punt 50.

hoofdzaak in het gelijk wordt gesteld.¹¹² Indien de onmiddellijke tenuitvoerlegging van de bestreden beschikking kan leiden tot de ontbinding van een vennootschap of een particulier kan verplichten bijvoorbeeld zijn appartement te verkopen, dan leidt de belanghebbende onherstelbare schade.¹¹³ In de gevallen dat de tenuitvoerlegging wordt geschorst, dient, indien de aangevochten beschikking tot verschuldigdheid van een invoer- of een uitvoerrecht leidt, zekerheid te worden gesteld, tenzij op basis van een gedocumenteerde beoordeling is vastgesteld dat dit waarschijnlijk voor de schuldenaar ernstige economische of sociale moeilijkheden zou kunnen veroorzaken.¹¹⁴ Zoals Van Vliet volgens mij terecht opmerkt heeft schorsing alleen betekenis indien sprake is van een bezwarend besluit, zoals een utb.¹¹⁵ Als een besluit op aanvraag wordt geweigerd, wat bijvoorbeeld kan inhouden dat geen vergunning wordt verleend, heeft schorsende werking geen betekenis. De vraag kan gesteld worden, waarom een bestuursorgaan een besluit neemt als het hiervan niet zeker is? Dit zou met tijdsdruk te maken kunnen hebben.¹¹⁶ Ook nieuwe inzichten kunnen een dergelijke situatie doen ontstaan of onzekerheid over de uitleg van het recht. Van Vliet bepleit dat bij serieuze bezwaren tegen een financiële beschikking altijd opschorting zou moeten worden verleend.¹¹⁷ De beslissing van de douaneautoriteiten (niet) tot schorsing over te gaan, is op zichzelf weer een voor beroep vatbare beschikking. De belanghebbende heeft recht op rechterlijke controle op elk douanebesluit van een nationale autoriteit, ook als dit nationaal niet is geregeld.¹¹⁸

De douaneautoriteiten moeten de belastingschuld binnen drie jaar na het ontstaan daarvan meedelen aan de belanghebbende.¹¹⁹ Indien de belastingschuld niet binnen deze termijn is meegedeeld, gaat de douaneschuld teniet.¹²⁰ Als de douaneschuld is ontstaan door een

112 HvJ 26 september 1988, zaak C-229/88 R (Cargill), punt 17.

113 GvEA van 15 juni 1994, zaak T-88/94 R (Société commerciale des potasses et de l'azote en Entreprise minière et chimique), punt 33; GvEA 7 november 1995, zaak T-168/95 R (Eridania e.a.), punt 42; HvJ 3 juli 1984, zaak 141/84 R (De Compte), punt 5.

114 Artikel 45, derde lid, van het DWU: "3. In de in lid 2 bedoelde gevallen dient, indien de aangevochten beschikking tot verschuldigdheid van een invoer- of een uitvoerrecht leidt, in geval van schorsing van de tenuitvoerlegging van deze beschikking zekerheid te worden gesteld, tenzij op basis van een gedocumenteerde beoordeling is vastgesteld dat dit waarschijnlijk voor de schuldenaar ernstige economische of sociale moeilijkheden zou kunnen veroorzaken."

115 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.5.

116 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.5.

117 Vliet, van, 2019, onder 3.6.1.5; Op basis van het arrest HvJ 20 december 2017, zaak C-276/16, (Prequ'Italia) komt D. van Vliet tot de conclusie dat niet is uitgesloten dat het HvJ ook zo zou oordelen.

118 HvJ 11 januari 2001, zaak C-226/99 (Siples), punt 17.

119 Artikel 103, eerste lid, van het DWU: "1. De mededeling van een douaneschuld aan de schuldenaar vindt plaats binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan."

120 Artikel 124, eerste lid, aanhef en onder a, van het DWU: 1. Onverminderd de geldende bepalingen inzake de niet-invordering van het met een douaneschuld overeenkomende bedrag aan invoer- of uitvoerrechten in geval van een gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat een douaneschuld bij invoer of uitvoer teniet op een van de volgende wijzen: a) de douaneschuld kan overeenkomstig artikel 103 niet meer aan de schuldenaar worden meegedeeld."

handeling die strafrechtelijk vervolgbaar is, is de verjaringstermijn vijf jaar.¹²¹ De verjaringstermijn wordt in twee gevallen opgeschort. De eerste situatie die de verjaringstermijn opschort, is als er beroep wordt ingesteld.¹²² Hiermee wordt zowel de bezwaarfase, de beroepsfase, de hoger beroepsfase als het beroep in cassatie bedoeld.¹²³ De tweede situatie die de verjaringstermijn opschort is de termijn die een belanghebbende krijgt om zijn standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken.¹²⁴ Hiermee wordt voorkomen dat na een vernietiging van de beschikking op formele gronden wegens verjaring geen nieuwe beschikking meer kan worden genomen. Dit is een belangrijk verschil met het nationale (fiscale) bestuursrecht, zoals neergelegd in de Awb en AWR. Het maken van bezwaar en instellen van beroep schort in het nationale (fiscale) bestuursrecht de verjaringstermijn niet op. Deze verschillende schorsingsregimes zijn van belang bij het onderzoeken van de gevolgen van een schending van het kenbaarmakingsbeginsel. Voor bestuurlijke boeten in het douanerecht kan dit ook anders uitvallen. De bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete vervalt na verloop van drie jaren na het tijdstip waarop het verzuim of vergrijp waarop de bestuurlijke boete betrekking heeft, heeft plaatsgevonden.¹²⁵ Een vernietiging op formele gronden kan bij een bestuurlijke boete tot gevolg hebben dat niet opnieuw een boete kan worden opgelegd.

2.3 Samenvatting en conclusie

Nederland kent twee methoden van belastingheffing. Heffing bij wege van aanslag (aanslagbelasting) en heffing bij wege van voldoening of afdracht op aangifte (aangiftebelasting). Zowel de heffing van een aanslagbelasting als de heffing van een aangiftebelasting start met het doen van aangifte. Het doen van aangifte is geen aanvraag tot het nemen van een besluit. Bij de aanslagbelastingen is de aangifte een hulpmiddel. De inspecteur legt een aanslag op. Deze aanslag is een besluit/beschikking in de zin van de Awb. Het is een schriftelijke beslissing van een bestuursorgaan met rechtsgevolgen. Het douanerecht kent een ander beschikking-begrip waarbij elke beslissing die verband houdt met de douanewetgeving die door een douaneautoriteit over een bepaald geval wordt genomen en die voor de betrokken persoon of betrokken personen rechtsgevolgen heeft, een douanebeschikking is. De eis dat een beschikking schriftelijk moet worden genomen, stelt het douanerecht niet.

Tegen opgelegde aanslagen in de aanslagbelasting kan een belanghebbende bezwaar maken. Vanuit Unierechtelijk perspectief in het douanerecht wordt deze bezwaarfase gezien als de eerste fase van beroep. Bij de aanslagbelasting kent de procedure vanuit Unierechtelijk perspectief maximaal vier fasen van beroep (bezwaar, beroep, hoger beroep en cassatie).

121 Artikel 103, tweede lid, van het DWU: "2. Wanneer de douaneschuld is ontstaan ingevolge een handeling die op het tijdstip dat zij werd verricht strafrechtelijk vervolgbaar was, wordt de in lid 1 vastgestelde termijn van drie jaar in overeenstemming met het nationaal recht verlengd tot minimaal vijf en maximaal 10 jaar."

Artikel 7:7 van de ADW: "Wanneer de douaneschuld is ontstaan ingevolge een handeling die, indien deze in Nederland zou zijn verricht, strafrechtelijk vervolgbaar was, kan de toezending van het aanslagbiljet geschieden binnen vijf jaren nadat de douaneschuld is ontstaan."

122 Artikel 103, derde lid, aanhef en onder a, van het DWU.

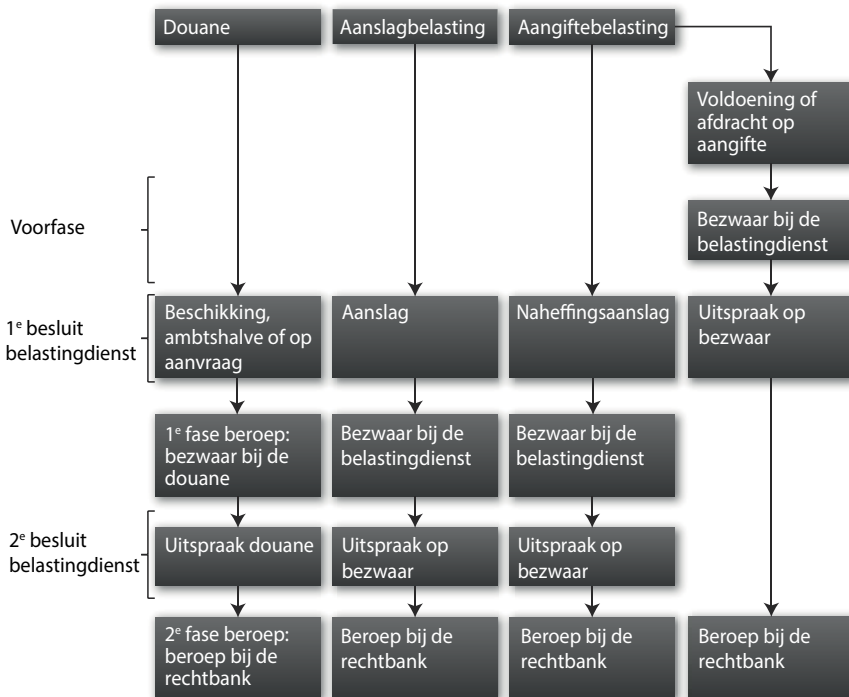
123 HR 26 februari 2016, nr. 15/00932, *BNB* 2016/116 en *V-N* 2016/16.7.

124 Artikel 103, derde lid, aanhef en onder b van het DWU in combinatie met artikel 22, zesde lid, van het DWU.

125 Artikel 5:45, eerste en tweede lid, van de Awb.

Bij de aangiftebelasting is de aangifte minder belangrijk voor de belastingheffing. De betaling van de belasting in de vorm van voldoening of afdracht op aangifte staat centraal. Deze handeling van een belastingplichtige of inhoudingsplichtige is geen besluit of beschikking in de zin van de Awb. Het betreft immers geen beslissing van een bestuursorgaan. De handeling van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige wordt voor de mogelijkheid van het maken van bezwaar wel met een besluit gelijkgesteld. Een belanghebbende kan daarmee bezwaar maken tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte. Aangezien er op dat moment nog geen besluit ligt van een bestuursorgaan, moet deze fase vanuit het perspectief van het Unierecht worden gezien als de fase voordat het bestuursorgaan (de belastingdienst) een besluit gaat nemen (voorfase). Vanuit het Unierecht bezien, kent een procedure waarbij bezwaar is gemaakt tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte daarna drie fasen van beroep (beroep, hoger beroep en cassatie). Een naheffingsaanslag is wel een besluit en beschikking in de zin van de Awb en volgt daarmee vanuit Unierechtelijk perspectief eenzelfde traject als besluiten in de aanslagbelasting. De bezwaarfase is dan vanuit het Unierecht bezien de eerste fase van beroep.

Het belastingrecht kent ook besluiten op aanvraag. Voorbeelden hiervan zijn verzoeken tot toekenning van de ANBI-status of een verzoek per tijdvak aangifte te mogen doen. Een afwijzing van een dergelijke aanvraag is geen besluit en beschikking in de zin van de Awb maar wordt daarmee wel gelijkgesteld. Het douanerecht maakt een onderscheid tussen besluiten zonder aanvraag (ambtshalve beslissingen), zoals de utb en besluiten op aanvraag, zoals de BTI- en BOI-beschikkingen. Ten aanzien van deze besluiten is het kenbaarmakingsbeginsel in het DWU gecodificeerd. Vanuit het Unierecht is het kenbaarmakingsbeginsel ook van toepassing op afwijzingen van aanvragen, terwijl dit in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht niet tot een besluit leidt. Schematisch kunnen de verschillende Nederlandse heffingsmethoden en de douaneprocedures als volgt worden weergegeven:



Figuur 3

Dit hoofdstuk leert dat het douanerecht (Unierecht) een ander beschikking-begrip hanteert dan het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht. Het kenbaarmakingsbeginsel is een Unierechtelijk beginsel dat een belanghebbende het recht geeft een standpunt naar behoren en effectief kenbaar te maken voordat een bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. Het verschil in het beschikking-begrip in het douanerecht en het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht maakt duidelijk dat onderzoek nodig is op welke besluiten het kenbaarmakingsbeginsel van toepassing is. Ook besluiten op aanvraag lijken hierbij relevant, nu een afwijzing van een aanvraag in het Nederlandse (fiscale) bestuursrecht met een beschikking gelijk wordt gesteld, maar in het DWU het kenbaarmakingsbeginsel wel van toepassing is op het afwijzen van een aanvraag. Het onderzoek naar de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel is neergelegd in paragraaf 5.2.

Het schematische overzicht van de verschillende fiscale besluiten en de route die kan worden gevolgd als een belanghebbende het niet eens is met het besluit of de eigen voldoening of afdracht op aangifte, maakt twee zaken duidelijk. Allereerst dat de Nederlandse bezwaarfase voor bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte vanuit het Unierecht wordt gezien als de voorfase omdat er nog geen besluit van een bestuursorgaan is. Voor de overige procedures is de bezwaarfase de eerste fase van beroep vanuit het Unierecht bezien. Hiermee moet rekening worden gehouden bij het analyseren van de arresten van het Hof van Justitie over het kenbaarmakingsbeginsel. Deze arresten betreffen

vaak douanebeschikkingen. Hiervoor is ook de gegeven informatie over de BTI- en BOI-beschikking en het tariefcontingent van groot belang. De duiding van de bezwaarfase is van belang bij het vaststellen van de objectieve reikwijdte van het kenbaarmakingsbeginsel (paragraaf 5.2). Ten tweede maakt voormeld schema duidelijk dat een bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte procedureel een afwijkende route volgt. Aangezien in de bezwaarfase nog geen sprake is van een besluit van een bestuursorgaan komt de vraag op of het kenbaarmakingsbeginsel voor een bezwaar tegen de eigen voldoening of afdracht op aangifte anders uitwerkt dan voor de procedures met betrekking tot de andere fiscale besluiten. Het kenbaarmakingsbeginsel is immers van toepassing *voordat* het bestuursorgaan een bezwarend besluit neemt. De resultaten van dat onderzoek zijn neergelegd in paragraaf 8.3.2.c.

