

|                 |                                    |
|-----------------|------------------------------------|
| Publicatie      | Tijdschrift formeel belastingrecht |
| Aflevering      | 18 afl. 3                          |
| Publicatiedatum | 04 mei 2017                        |
| Auteurs         | Jaeger, mr. B.J.G.L.               |

### Een Handvest vol ondergeschikte rechtsbeginselen

*Sinds 1 december 2009<sup>1</sup> is met grote bewoordingen het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie aan ons juridisch arsenaal toegevoegd.<sup>2</sup> De Unie, die zich bewust is van haar geestelijke en morele erfgoed, heeft haar grondslag in de ondeelbare en universele waarden van menselijke waardigheid en van vrijheid, gelijkheid en solidariteit. Zij berust op het beginsel van democratie en het beginsel van de rechtsstaat. De Unie stelt de mens centraal in haar optreden, door het burgerschap van de Unie in te stellen en een ruimte van vrijheid, veiligheid en recht tot stand te brengen. Het Handvest kent ook voor het belastingrecht een aantal van belang zijnde 'grondrechten'. Deze grondrechten hebben belastingplichtigen echter nog weinig gebracht, omdat ze ondergeschikt (lijken te) zijn aan het materiële recht.*

Een paar keer opgeschrikt door uitspraken die niet lijken te stroken met de formele uitgangspunten die ons nationaal belastingrecht hanteert, veelal ondersteund door jurisprudentie van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM), stel ik in dit artikel de vraag aan de orde of de EU-grondrechten belastingplichtigen bescherming bieden of meer een dode letter zijn. Daartoe beschrijf ik allereerst de vrij ruime toepasselijkheid van het Unierecht, om vervolgens het legaliteitsbeginsel, de voorzienbaarheid van overheidsingrijpen en het vertrouwensbeginsel te beschrijven vanuit nationaal perspectief, het EVRM en tot slot het recht van de Europese Unie. Ik sluit af met de conclusie dat de rechtsbeginselen in het Unierecht uitbreiding en naleving behoeven.

#### 1. Toepasselijkheid van het Unierecht

De Unie erkent met de invoering van het Handvest de rechten, vrijheden en beginselen die aldaar zijn vastgelegd en deze hebben daarmee (in beginsel) dezelfde werking als het overige primaire Unierecht. Zo veel mogelijk in overeenstemming met de uitleg die door het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) aan deze grondrechten is gegeven,<sup>2</sup> garandeert ook het Unierecht (minimaal) eenzelfde mate van bescherming. Voor de fiscale praktijk zijn met name de volgende grondrechten van belang: inbreuken op het ongestoord genot op eigendom, strijd met het verbod te discrimineren, maar ook het recht op behoorlijk bestuur, inzage in documenten, toegang tot een onafhankelijke rechter, de onschuldpresumptie en het verdedigingsbeginsel, het legaliteitsbeginsel en evenredigheidsbeginsel, alsmede het ne bis in idem-beginsel.<sup>3</sup> Beperkingen op de uitoefening van deze grondrechten zijn op vergelijkbare wijze als bekend uit het EVRM – kort gezegd – slechts toegestaan als deze bij wet zijn geregeld en de wezenlijke inhoud van het grondrecht niet aantasten. Kortom, een inbreuk mag, mits deze noodzakelijk en evenredig is en beantwoordt aan de door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang dan wel teneinde te voldoen aan de grondrechten van anderen.

Volgens vaste jurisprudentie gaat het Europese Hof van Justitie alleen over regelingen die binnen het kader van het Unierecht vallen. Uit onder meer het arrest Åkerberg Fransson tegen Zweden is duidelijk dat het Hof van Justitie toepasselijkheid niet restrictief uitlegt.<sup>4</sup> Ondanks dat beboeting niet in de BTW-richtlijn is geregeld, maar slechts nationaal, oordeelde het Europese Hof als volgt:<sup>5</sup>

*'Dat de nationale regelingen die als grondslag dienen voor die belastingboetes en strafvervolgingen niet zijn vastgesteld om uitvoering te geven aan richtlijn 2006/112, doet niet af aan die vaststelling, aangezien met de toepassing van deze regelingen wordt beoogd schending van de bepalingen van deze richtlijn te bestraffen en dus uitvoering te geven aan de door het Verdrag aan de lidstaten opgelegde verplichting om gedragingen waarmee de financiële belangen van de Unie worden geschaad, effectief te bestraffen.'*

Met een ruime uitleg van de toepasselijkheid van het Unierecht komen de grondrechten uit het Handvest ook sneller voor eerbiediging in aanmerking:

*'De door het Handvest gewaarborgde grondrechten moeten dus worden geëerbiedigd wanneer een nationale regeling binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt, zodat er geen gevallen kunnen zijn waarin het Unierecht geldt zonder dat die grondrechten toepassing vinden. Wanneer het Unierecht toepasselijk is, impliceert dit dat de door het Handvest gewaarborgde grondrechten toepassing vinden.'*<sup>6</sup>

Het Hof van Justitie acht zich in Åkerberg Fransson tegen Zweden weliswaar bevoegd antwoord te geven op de gestelde vragen over het in art. 50 van het Handvest verankerde ne bis in idem-beginsel, maar geeft er overeenkomstig de A-G in zijn conclusie een uiterst terughoudende uitleg aan.<sup>7</sup> De Grote Kamer constateert geen schending voor zover – hetgeen ter beoordeling van de nationale rechter staat – de belastingboete geen strafrechtelijke sanctie is: dit terwijl het punitieve karakter van de belastingboete, zoals ook duidelijk blijkt uit de door de A-G in die conclusie genoemde jurisprudentie, al lang een uitgemaakte zaak is.

## 2. Rechtsbeginselen vanuit nationaal perspectief

Grondwettelijk is vastgelegd dat rijksbelastingen worden geheven uit kracht van een wet.<sup>8</sup> Op 3 maart 2017 bepaalde de Hoge Raad nog duidelijk dat ook de heffingstermijnen in acht moeten worden genomen, door het oordeel van het hof te volgen dat bij gebreke aan overgangsrecht de inmiddels onbeperkte navorderingsbevoegdheid voor verjaarde gevallen niet herleeft.<sup>9</sup>

*'Het Hof heeft die vraag ontkennend beantwoord. Daartoe heeft het Hof geoordeeld dat de tekst van artikel 66, lid 3, van de Successiewet en de wetsgeschiedenis van dat artikellid er op duiden dat de bevoegdheid tot navordering op grond van artikel 16, lid 4, AWR nog aanwezig diende te zijn ten tijde van de inwerkingtreding van dat artikellid (1 januari 2012). Voorts heeft het Hof overwogen dat herleving van een reeds verstreken navorderingsbevoegdheid zozeer ingrijpt in het wettelijke systeem, dat de wetgever expliciet terugwerkende kracht aan artikel 66, lid 3, van de Successiewet had moeten verlenen om dit doel te bereiken. Aangezien dit niet is gebeurd, is er geen grond om te concluderen dat de navorderingsbevoegdheid is herleefd, aldus het Hof.'*

Het rechtszekerheidsbeginsel is een van de fundamentele beginselen van onze rechtsstaat. Op 7 april 2017 herhaalde de Hoge Raad<sup>10</sup> nog maar eens dat het rechtszekerheidsbeginsel weliswaar niet inhoudt dat burgers erop mogen vertrouwen dat regelgeving ongewijzigd blijft,<sup>11</sup> maar wel dat hun gerechtvaardigde verwachtingen worden geëerbiedigd.<sup>12</sup> Het beschermt de burger tegen willekeur. De bescherming tegen onverwacht nadelig optreden door de inspecteur is, naast het legaliteitsvereiste, verankerd in de eis dat overheidsoptreden voorzienbaar is en dat regels duidelijk en ondubbelzinnig zijn. Aan rechtszekerheid, legaliteit en voorzienbaarheid is het vertrouwensbeginsel verwant. Voor zover beleidsregels niet al als recht zijn te betitelen en naleving daarvan op grond van de eerste drie beginselen afdwingbaar is, wekken deze (afdwingbaar) vertrouwen. Evenals uitdrukkelijke standpuntbepalingen, toezeggingen en anderszins gewekte verwachtingen (waarbij soms nog wel het dispositievereiste wordt gesteld).

Naheffen, navorderen dan wel het op andere wijze herzien van begunstigende beslissingen staat (eufemistisch uitgedrukt) op gespannen voet met deze beginselen. Kortom, voor aanpassing van de achteraf gezien onjuiste hoogte van de belastingplicht dient een wettelijke grondslag te bestaan, moet aan de vereisten van art. 16 AWR zijn voldaan en moet geen vertrouwen zijn gewekt. Vertrouwen kan – kort gezegd – worden doorbroken door opzegging dan wel indien onjuiste informatie is verstrekt. Bij gemaakte afspraken is dwaling wellicht nog een optie, alhoewel de ruimte daartoe klein is:<sup>13</sup>

*'(...) Daar staat naar het oordeel van het Hof tegenover dat de ruimte voor een beroep op dwaling bij een vaststellingsovereenkomst in het algemeen niet groot is, omdat nu eenmaal de strekking van een dergelijke overeenkomst is dat zij een einde maakt aan onzekerheden en ook geldt ingeval de afspraak een of meer feitelijke onjuistheden bevat.'*

Al met al een *voorzienbare* uitwerking.

## 3. Rechtsbeginselen vanuit het perspectief van het EVRM

De beperking, als ik het zo mag zeggen, van het EVRM, is erin gelegen dat in veel gevallen het belastingrecht niet onder de daar geregelde beginselen valt. Een fiscale (niet-punitieve) aangelegenheid biedt geen toegang tot de waarborgen (recht op een eerlijk proces) van art. 6 EVRM<sup>14</sup> en ook art. 7 EVRM (legaliteit en voorzienbaarheid) ziet alleen op 'criminal offences'. Een dankbare (inmiddels, maar in nog niet heel veel gevallen succesvolle) route is die van de bescherming van eigendom in art. 1 Eerste Protocol (EP). Doorbreking van het recht op ongestoord genot van eigendom, zoals (in de meeste gevallen) noodzakelijke inbreuken middels de heffing en inning van belastingen, moet voorzien zijn bij wet en stroken met de algemene beginselen van internationaal recht. In art. 1 EP zitten het legaliteitsbeginsel en de algemene beginselen derhalve ingebakken.

Opvallend, voor de uitleg van voorzienbaarheid en legaliteit en dus ook voor casus die zien op art. 1 EP, is bijvoorbeeld de uitspraak van het Europees Hof van 22 januari 2013, waarbij het EHRM een schending van art. 7 constateerde.<sup>15</sup> De Maltese openbare aanklager heeft in die casus de keuze om een te vervolgen delict aan te brengen bij twee verschillende gerechten. In overweging 43 geeft het EHRM aan waarom dat de toets der kritiek niet kan doorstaan:

*'While it may well be true that the Attorney General gave weight to a number of criteria before taking his decision, it is also true that any such criteria were not specified in any legislative text or made the subject of judicial clarification over the years. The law did not provide for any guidance on what would amount to a more serious offence or a less serious one (based on enumerated factors and criteria). The Constitutional Court (see paragraph 14 above) noted that there existed no guidelines which would aid the Attorney General in taking such a decision. Thus, the law did not determine with any degree of precision the circumstances in*

*which a particular punishment bracket applied. An insoluble problem was posed by fixing different minimum penalties. The Attorney General had in effect an unfettered discretion to decide which minimum penalty would be applicable with respect to the same offence. The decision was inevitably subjective and left room for arbitrariness, particularly given the lack of procedural safeguards.(...)*

Een legitieme verwachting kan als 'eigendom' in de zin van art. 1 EP worden gekwalificeerd.<sup>16</sup> Hoewel lidstaten bij art. 1 EP een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het vaststellen van algemene maatregelen van economische of sociale aard, moet bij de vraag of een inbreuk is gerechtvaardigd en de beoordelingsvrijheid juist is ingevuld, te goeder trouw levende overtuigingen in de afweging worden betrokken, zeker daar waar de Staat heeft bijgedragen aan de versterking van dergelijke overtuigingen.<sup>17</sup>

Ook het EHRM neemt het legaliteitsbeginsel, de voorzienbaarheid, de goede trouw en het vertrouwen derhalve serieus bij de beoordeling of (onder meer) art. 1 EP is geschonden.

#### **4. Rechtsbeginselen binnen Unierechtelijk kader**

Het was (voor mij) even schrikken toen A-G Van Hilten in haar conclusie in een carrouselfraude de vraag opperde of (vermeende) fraudeurs het verdedigingsbeginsel kunnen invoeren.<sup>18</sup> Rechtsbeginselen zijn er immers voor eenieder. Gelukkig acht zij het oordeel van Hof Den Haag dat justitiabelen in geval van fraude of misbruik geen beroep kunnen doen op het Unierecht ten enenmale onjuist. Zij merkt op dat in alle arresten waarin het Hof van Justitie heeft uitgesproken dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een erkende doelstelling van de Zesde richtlijn is en dat in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kan worden gedaan, het positieve Unierecht aan de orde was. De algemene rechtsbeginselen bieden justitiabelen bescherming jegens bestuursorganen. Aan bijvoorbeeld het verdedigingsbeginsel en het recht gehoord te worden mag niet worden getornd, ook niet als het gaat om 'boeven en bedriegers'. *'Het kan niet zo zijn dat een strafrechtelijk geborgd rechtsbeginsel op bestuursrechtelijk terrein geen toepassing zou vinden.'*<sup>19</sup>

Niet lang daarvoor had het Hof van Justitie een arrest gewezen over de aftrek van btw als sprake is van betrokkenheid bij fraude.<sup>20</sup> De Hoge Raad had in een drietal gevoegde zaken prejudiciële vragen gesteld. Uit de beantwoording blijkt dat aftrek van voorbelasting kan worden geweigerd als de afnemer wist of had moeten weten dat de btw niet is afgedragen door de leverancier, ook al voorzien de nationale wettelijke bepalingen daarin niet. Een maand na de conclusie van Van Hilten concludeert de A-G bij het Hof van Justitie Kokott dat een nationale regeling inzake de verjaring van de vervolging die ertoe leidt dat btw-fraude ongestraft blijft niet verenigbaar is met Unierechtelijke verplichtingen.<sup>21</sup> Zelfs in lopende strafrechtelijke procedures dient een dergelijke regeling buiten toepassing te blijven.

Åkerberg Fransson maakte ons in 2013 duidelijk dat het Unierecht een ruime toepassing met terughoudende toetsing (van rechtsbeginselen) heeft. Deze jurisprudentie in de btw geeft voeding aan de veronderstelling dat de toetsing niet slechts terughoudend, maar zelfs afwijzend is.

Diegenen die zich al langer met 'staatssteun' bezighielden, zal het minder verbazen dan de 'hardcore' formalisten. Al in 1997 gaf het Hof van Justitie aan dat de rechtszekerheid en de goede trouw moeten wijken voor de effectieve toepassing van het Unierecht en bovendien het vertrouwensbeginsel wordt uitgehold (Alcan):<sup>22</sup>

*'Weliswaar kan geen strijdigheid met de communautaire rechtsorde worden aangenomen, indien een nationale regeling het gewettigd vertrouwen en de rechtszekerheid beschermt op het gebied van de terugvordering, doch gelet op het dwingend karakter van het door de Commissie krachtens artikel 93 van het Verdrag uitgeoefende toezicht op de steunmaatregelen van de staten, kunnen ondernemingen die steun genieten, in beginsel slechts een gewettigd vertrouwen in de rechtmatigheid van de steun hebben, wanneer de steun met inachtneming van de procedure van dat artikel is toegekend. Een behoedzame ondernemer zal immers normaliter in staat zijn, zich ervan te vergewissen of deze procedure is gevolgd, ook indien de betrokken staat in zodanige mate voor de onwettigheid van het besluit tot toekenning van de steun verantwoordelijk is, dat de intrekking daarvan jegens de begunstigde een schending van de goede trouw lijkt.'*

#### **5. Rechtsbeginselen bij staatssteun**

Met onder meer de zaak Starbucks zal het weinigen zijn ontgaan dat de Unie het op grond van een ruling – kennelijk – betalen van te weinig vennootschapsbelasting ziet als staatssteun. Het lijkt voor de hand te liggen dat een tekort aan betaalde vennootschapsbelasting ook daadwerkelijk als vennootschapsbelasting wordt nagevorderd en niet bijvoorbeeld (civielrechtelijk) als onterechte staatssteun. Art. 16 AWR kent echter een termijnbeperking die (om een eufemisme te gebruiken) op gespannen voet staat met het hiervoor geciteerde arrest Alcan, alsmede het vereiste van een nieuw feit (bij de aanwezigheid waarvan in staatssteun-zaken ook vraagtekens kunnen worden geplaatst). Weliswaar wat aan de late kant is op 15 juni 2016 het Wetsvoorstel terugvordering staatssteun ter consultatie aangeboden.<sup>23</sup> Het voornemen is om aan de AWR een art. 20a toe te voegen, dat de volgende drie leden kent:

'1. Indien een terugvorderingsbesluit van de Europese Commissie als bedoeld in **artikel 16, eerste lid**, van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van **artikel 108** van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PbEU 2015, L 248) verplicht tot terugvordering van staatssteun en die staatssteun voortvloeit uit de toepassing van een belastingwet, vordert de inspecteur de staatssteun als belasting terug met toepassing van de voor de uitvoering van die belastingwet geldende regels.

2. Bij terugvordering op grond van het eerste lid zijn de ingevolge andere bepalingen van de belastingwet ter zake geldende verjaringstermijnen en voorwaarden niet van toepassing.

3. Artikel 4 van de Wet terugvordering staatssteun is van overeenkomstige toepassing.'

De vraag lijkt gerechtvaardigd of in zaken die voorafgaan aan de invoering van dit wetsvoorstel een beroep kan worden gedaan op de thans beperkte navorderingstermijn en op het met een ruling gewekte vertrouwen. Of wordt ons grondwettelijk beginsel overboord gegooid en zijn legaliteit, voorzienbaarheid en vertrouwen ondergeschikt aan de invordering van genoten staatssteun in de vorm van te weinig betaalde belasting?

Van Hilten plaatst de vraag of afbreuk aan rechtsbeginselen kan worden gedaan in het licht van 'geboefte'. De afbreuk die Kokott voorstelt in zijn conclusie ziet ook op fraude. Aan de zaak Alcan zit echter geen frauduleus tintje. Dit arrest is wel weer van ver voor de totstandkoming van het Handvest. Met de verankering in het Handvest van (een aantal) rechtsbeginselen, die ook nog minstens conform de jurisprudentie van het EHRM worden uitgelegd, is toch een kentering op til?

De voortekenen zijn echter slecht. Het arrest van het Hof van Justitie van 4 februari 2016 begint nog sterk:<sup>24</sup>

*'Volgens vaste rechtspraak kan iedere justitiabele bij wie een instelling van de Unie, door hem nauwkeurige toezeggingen te doen, gegronde verwachtingen heeft gewekt, zich op het beginsel van bescherming van het gewettigd vertrouwen beroepen. Nauwkeurige, onvoorwaardelijke en onderling overeenstemmende inlichtingen zijn als dergelijke toezeggingen aan te merken, ongeacht de vorm waarin zij worden meegedeeld (zie arrest van 16 december 2010, Kahla Thüringen Porzellan/Commissie, C-537/08 P, Jurispr., EU:C:2010:769, punt 63 en aldaar aangehaalde rechtspraak).'*

Het arrest vervolgt echter direct onder verwijzing naar Alcan met het in herinnering brengen van de vaste rechtspraak dat een gewettigd vertrouwen in de rechtmatigheid van steun slechts is gerechtvaardigd indien de juiste procedure is gevolgd. Een behoedzame ondernemer is immers in staat zulks te checken en een nationale autoriteit kan geen gewettigd vertrouwen doen ontstaan. Dit laatste verhoudt zich slecht tot het opgenomen citaat. In een procedure tegen de Unie strookt deze opvatting over de opwekker van het vertrouwen met de nationale lijn in de jurisprudentie waarin (in de meeste gevallen) alleen van belang is of de wederpartij vertrouwen heeft gewekt. In een procedure over een aanslag vennootschapsbelasting vanwege staatssteun is het echter de opwekker van het vertrouwen, de inspecteur, waartegen wordt geprocedeerd. Niet de Unie.

In overweging 192 van voornoemd arrest wordt bovendien nog korte metten gemaakt met het gelijkheidsbeginsel, althans het verweer dat in andere lidstaten soortgelijke maatregelen bestaan:

*'verzoekster zich niet geldig op een dergelijke omstandigheid kan beroepen, daar het beginsel van gelijke behandeling zich in elk geval moet verdragen met het legaliteitsbeginsel, volgens hetwelk niemand zich ten eigen voordele kan beroepen op een onrechtmatigheid waarvan anderen hebben kunnen profiteren (arresten van 14 mei 1998, SCA Holding/Commissie, T-327/94, Jurispr., EU:T:1998:96, punt 160; Mayr-Melnhof/Commissie, T-347/94, Jurispr., EU:T:1998:101, punt 334, en van 20 maart 2002, LR AF 1998/Commissie, T-23/99, Jurispr., EU:T:2002:75, punt 367).'*

Een opmerkelijke invulling van het legaliteitsbeginsel.

Deze lijn ten aanzien van het vertrouwensbeginsel is in ieder geval door de Raad van State overgenomen.<sup>25</sup> Onder verwijzing naar wederom de zaak Alcan wordt het gekoesterde vertrouwen in de rechtmatigheid van toegekende subsidie afgewezen. De Raad van State stelt vast dat *'de Minister er, op welke gronden ook, indertijd van is uitgegaan dat de subsidiëring zich verdroeg met materieel en formeel communautair recht'*. De zelfstandige verantwoordelijkheid van de ondernemer belemmert echter een geslaagd beroep op vertrouwen, behoudens zeer bijzondere omstandigheden.

## 6. Het herkennen van staatssteun

Indien staatssteun eenvoudig is te herkennen en met een telefoontje kan worden gecheckt of de juiste procedure is doorlopen, valt voor het criterium dat het Hof van Justitie aanlegt bij vertrouwen (contra legem) nog best wat te zeggen. Uit de aangehaalde jurisprudentie over staatssteun is echter op te maken dat dit geen sinecure is. Ook de Staten die het vertrouwen wekken, gaan ervan uit dat geen sprake is van staatssteun.

De onlangs gepubliceerde 'Handreiking Staatssteun voor de overheid' geeft in het voorwoord het volgende aan: 'De regels zijn ondanks de door de Europese Commissie doorgevoerde vereenvoudigingen nog altijd complex en voer voor interpretatie.'<sup>26</sup> De (exclusief bijlagen) 36 pagina's tellende handreiking komt met het volgende stroomschema:

'Even bellen, want anders geen vertrouwen', dekt dus niet de lading. Temeer omdat bij een (onterecht) 'nee' op één van de eerste vijf voorvragen de maatregel niet kan en hoeft te worden aangemeld. De jurisprudentie van het Hof van Justitie suggereert een eenvoudige controle, terwijl alles wat geen staatssteun is terecht de juiste procedure (ook) niet doorloopt. Dat de procedure niet is doorlopen, wil dus allerminst zeggen dat sprake is van onterechte staatssteun.

Het vertrouwensbeginsel is met een doekje voor het bloeden, die de suggestie van een juiste maatstaf heeft, volledig uitgehold.

## 7. Conclusie

Vooralsnog is de conclusie dat in tegenstelling tot bij de nationale procedures en de maatstaven van het EHRM de rechtsbeginselen bij de Unie volstrekt ondergeschikt zijn aan het effectiviteitsbeginsel: de heffing van btw en het tegengaan van oneerlijke concurrentie middels het verlenen van staatssteun gaat, boven het waarborgen van legaliteit en het erkennen van opgewekt vertrouwen. Het ligt niet in de verwachting dat de beperkte in het Handvest geregelde rechtsbeginselen daar een wijziging in teweeg zullen brengen.

Rechtsbeginselen, tenzij ze niet uitkomen, dus. Een mij onlangs door een prominent fiscaal jurist toevertrouwde beweegreden hiertoe zou zijn dat Staten onvoldoende trouw zijn in hun implementatie en uitvoering van het Unierecht. Ik zou menen dat juist supranationale instanties het goede voorbeeld moeten geven: in het algemeen rechtsbewustzijn levende rechtsbeginselen gaan voor op de materiële regels. Zulks definieert een rechtsstaat. Het inscherpen van een eventuele gebrekkige gedragstrouw van Staten moet worden afgedwongen middels het treffen van maatregelen jegens deze Staten en kan niet worden afgewenteld op belastingplichtigen ten detrimente van rechtsbeginselen. Hij die opgewekt vertrouwen niet erkent, zal geen vertrouwen genieten!

Wil de Unie de bewoordingen die hij heeft gebezigd bij de introductie van het Handvest waarmaken, dan dienen het rechtszekerheidsbeginsel, het legaliteitsbeginsel, de voorzienbaarheid en het vertrouwen te worden gewaarborgd. Die gelden als uitbreiding van de rechten die het Handvest thans erkent dan wel als invulling van het nu al opgenomen recht op ongestoord genot van eigendom en het recht op behoorlijk bestuur, dat van de Unie daaronder begrepen. Het uithollen van het vertrouwensbeginsel en het ondergeschikt maken aan het effectiviteitsbeginsel ondermijnen het begrip voor Europese instituties, hetgeen behalve rechtstatelijk bedenkelijk, ook in het huidig politieke tijdsgewricht een slechte zaak is.

*Mr. B.J.G.L. Jaeger*

*Mr. B.J.G.L. Jaeger is als fiscaal advocaat verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.*

## Voetnoten

- 1** Art. 6 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).
- 2** Preambule Handvest.
- 2** Art. 52, lid 3, Handvest.
- 3** Resp. art. 17, 21, 41, 42, 47, 48, 49 en 50 Handvest.
- 4** Hof van Justitie 5 april 2013, C-617/10.
- 5** Hof van Justitie, t.a.p., overwegingen 27 en 28.
- 6** Hof van Justitie, t.a.p., overweging 21
- 7** Conclusie van A-G P. Cruz Villalón van 12 juni 2012, V-N 2012/32.7.
- 8** Art. 104 Grondwet.
- 9** HR 3 maart 2017, nr. 16/03506, ECLI:NL:HR:2017:356, r.o. 2.2.2.
- 10** HR 7 april 2017, nr. 16/03428, ECLI:NL:HR:2017:605.
- 11** Onder verwijzing naar HR 23 december 2016, nr. 15/02137, ECLI:NL:HR:2016:2829, r.o. 2.4.2.

- 12** Onder verwijzing naar HR 18 maart 2016, nr. 15/03065, ECLI:NL:HR:2016:420, r.o. 3.5.1.
- 13** Hof Amsterdam 1 december 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AU8506, V-N 2006/17.4.1.
- 14** EHRM 12 juli 2001, nr. 44759/98 (Ferrazzini vs. Italië),
- 15** EHRM 22 januari 2013, nr. 42931/10 (Camilleri vs. Malta), *NJ* 2014/413.
- 16** EHRM 6 oktober 2005, nr. 11810/03 (Maurice vs. Frankrijk), ECLI:NL:XX:2005:AY7995, overweging 11, *NJ* 2006/464.
- 17** EHRM 8 december 2009, nr. 49151/07 (Muñoz Díaz vs. Spanje), ECLI:NL:XX:2009:BL6888, onder andere overweging 62, *NJ* 2010/575.
- 18** Conclusie A-G Van Hilten 30 maart 2015, nr. 14/04046, ECLI:NL:PHR:2015:362.
- 19** A-G Van Hilten, t.a.p., overweging 7.10.
- 20** Hof van Justitie 18 december 2014, C-131/13 (Italmoda), C-163/13 (Turbu.com) en C-164/13 (TMP).
- 21** Conclusie A-G Kokott 30 april 2015, C-105/14 (Taricco).
- 22** Hof van Justitie 20 maart 1997, C-24/95 (Alcan).
- 23** Zie onder andere *V-N* 2016/42.2.
- 24** Hof van Justitie 4 februari 2016, T-620/11 (GFKL), overweging 187.
- 25** RvS 11 januari 2006, nr. 200410578/1, ECLI:NL:RVS:2006:AU9416, overweging 2.7.1.
- 26** [www.minbuza.nl/binaries/content/assets/ecer/ecer/import/dossiers/staatssteun/handreiking-staatssteun-voor-de-overheid.pdf](http://www.minbuza.nl/binaries/content/assets/ecer/ecer/import/dossiers/staatssteun/handreiking-staatssteun-voor-de-overheid.pdf).
-