
Omkering van de bewijslast in het douanerecht

Door: Mr. M.J.W. van Schijndel RA
2008/ 2009

Inhoudsopgave

1	INLEIDING	3
2	OMKERING VAN BEWIJSLAST INGEVOLGE DE AWR	4
2.1	Bewijslastverdeling in het belastingrecht	4
2.2	Beschrijving elementen omkering bewijslast	5
2.2.1	Niet voldaan aan verplichtingen	6
2.2.2	Redelijke schatting	7
2.2.3	Verschuiving bewijslast van inspecteur naar belanghebbende	8
2.2.4	Geen schuld	8
2.2.5	Ambtshalve toetsing door rechter	8
2.3	Conclusie	9
3	OMKERING VAN DE BEWIJSLAST IN HET DOUANERECHT	10
3.1	Stand van zaken tot op heden	10
3.2	Memories van toelichting	10
3.3	Uitspraken en lopende procedure	11
3.4	Bewijsleer en bewijsregels in het douanerecht	14
3.5	Elementen omkering bewijslast vertaald naar douanerecht	17
3.5.1	Niet voldaan aan verplichtingen	17
3.5.3	Redelijke schatting	21
3.5.4	Verschuiving van inspecteur naar belanghebbende	22
3.5.5	Geen schuld	22
3.5.6	Ambtshalve toetsing door rechter	23
3.6	Conclusie	23
4	OMKERING VAN BEWIJSLAST BEPERKT DOOR GEMEENSCHAPSRECHT?	24
4.1	Procedurele autonomie en beginselen van gelijkwaardigheid en effectiviteit	24
4.2	Jurisprudentie Hof van Justitie inzake bewijsregels	25
4.3	Omkering bewijslast strijdig met het communautaire recht?	27
4.3.1	Gelijkwaardigheidsbeginsel	27
4.3.2	Effectiviteitsbeginsel	28
4.3.3	Conclusie	29

5 TOEPASBAARHEID OMKERING VAN DE BEWIJSLAST IN HET DOUANERECHT	31
5.1 Conclusie	31
5.2 In welke gevallen is omkering van de bewijslast toepasbaar?	32
LITERATUURLIJST	34

1 Inleiding

Deze verhandeling heeft als onderwerp ‘omkering van de bewijslast’ in het douanerecht. Sinds 1 juni 1996 kan de ‘omkering van de bewijslast’ voor het (communautaire) douanerecht toegepast worden. Tot 1 augustus 2008, de invoering van de Algemene douanewet (Adw), was een verwijzing naar het Communautaire Douanewetboek (CDW) en de Douanewet (DW) in de artikelen 25, zesde lid, 27^e en 30b van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) opgenomen. Sinds 1 augustus 2008 is de toepassing mogelijk op grond van artikel 8:2, eerste lid Adw, juncto artikel 8:2, zevende lid juncto artikel 25, derde lid AWR.¹ ‘Omkering van de bewijslast’ is spraakgebruik voor de verplichte toedeling en verzwaring van de bewijslast zoals geregeld in de artikelen 25, derde lid, en 27e van de AWR. ‘Omkering van de bewijslast’ wordt voor de meeste nationale belastingen regelmatig toegepast. Er is veel jurisprudentie op dit gebied en er wordt regelmatig over gepubliceerd. In de praktijk wordt de ‘omkering van de bewijslast’ in het douanerecht echter heel weinig toegepast. De oorzaken hiervan zijn waarschijnlijk onbekendheid en het verhoudingsgewijs lagere aantal gevallen waarop het, in het douanerecht, toepasbaar is. Er zijn tot op heden slechts twee uitspraken gepubliceerd waarbij door de rechter ‘omkering van de bewijslast’ is toegepast.

In deze verhandeling beantwoord ik de volgende vraag: *In welke gevallen is de omkering van de bewijslast toepasbaar in het douanerecht?*

Omkering van de bewijslast wordt volgens artikel 25, derde lid en artikel 27e AWR in elk van de volgende gevallen toegepast:

- de vereiste aangifte is niet gedaan;
- er is niet voldaan aan de informatieplicht, administratieplicht en/ of bewaarplicht.

Ik beperk mij in deze verhandeling tot de omkering van de bewijslast in de gevallen dat niet is voldaan aan de informatieplicht, administratieplicht en/ of bewaarplicht. Dit omdat in de memorie van toelichting bij de Adw de mogelijkheid tot omkering van de bewijslast in het geval dat de vereiste aangifte niet is gedaan, door de wetgever niet wordt genoemd. Ook de (beperkte) omvang van de verhandeling speelt een rol bij deze keuze. Ten behoeve van de beantwoording van de vraag ga ik in hoofdstuk 2 eerst in op de omkering van de bewijslast ingevolge de AWR voor wat betreft de nationale belastingen. Vervolgens beschrijf ik in hoofdstuk 3 de bewijsregels zoals die zijn opgenomen in het CDW en de belangrijkste elementen van de omkering van bewijslast in het douanerecht. Hierbij baseer ik mij voor een groot deel op de jurisprudentie gericht op de nationale belastingen. In hoofdstuk 4 behandel ik de eisen die het EG-recht aan de bewijslast stelt. Ik sluit de verhandeling af in hoofdstuk 5 met een conclusie en een antwoord op de vraag.

¹ Per 1 januari 2008 zijn een aantal leden van artikel 25 AWR vervallen, hierdoor heeft sinds die datum artikel 25 lid 3 betrekking op de omkering van bewijs. In de Adw werd tot 1 januari 2009, ten onrechte, nog verwezen naar artikel 25, lid 6. Dit is gecorrigeerd door de Fiscale Onderhoudswet (*Kamerstukken II, 2008-2009, 31717*)

2 Omkering van bewijslast ingevolge de AWR

2.1 Bewijslastverdeling in het belastingrecht

In belastingzaken geldt in het algemeen de vrije bewijsleer. Er is vrijheid met betrekking tot de verdeling van de bewijslast over de partijen, met betrekking tot de vraag welke middelen als bewijs in aanmerking kunnen komen en vrijheid met betrekking tot de vraag welke waarde de rechter aan de bewijsmiddelen kan toekennen.

De AWR, waarin algemene regels zijn opgenomen die voor meerdere belastingen van toepassing zijn, kent niet of nauwelijks een algemene regeling inzake de bewijslevering. Op onderdelen zijn in de diverse heffingswetten regels gesteld die een aanwijzing geven over de bewijslastverdeling en de zwaarte van het te leveren bewijs. Zo moet bijvoorbeeld een belanghebbende die meent dat een bepaald forfait (bijvoorbeeld het huurwaardeforfait of het arbeidskostenforfait) op hem niet van toepassing is, het nodige bewijs leveren.² Naast deze specifieke regels zijn in de AWR enkele procedurele sanctiebepalingen opgenomen die leiden tot omkering of verzwaring van de bewijslast.³

In de verdeling van de bewijslast over de partijen is de rechter in beginsel vrij. Partijen behoren ieder zoveel bewijs te leveren als redelijkerwijs van hen mag worden gevergd.

Uit de jurisprudentie blijkt een aantal belangrijke regels. Eén daarvan is dat de inspecteur de bewijslast heeft ten aanzien van verhogende correcties die hij aanbrengt in de aangifte en/ of de feiten waarop de aanslag steunt. Daartegenover staat een andere regel, namelijk dat de belanghebbende de bewijslast heeft voor feiten die hij stelt ter vermindering van het verschuldigde bedrag door middel van een aftrekpost, een vrijstelling, een vermindering, een verzoek om teruggave of een verrekening. Dit laatste geldt ook als de inspecteur de hoogte van de vermindering ter discussie stelt.⁴

Als in de belastingwetten het begrip 'doen blijken' wordt gebruikt dan betekent dit dat volledig bewijs wordt verlangd. Staat er 'aannemelijk maken' dan is een zwakkere vorm van bewijs voldoende. Daarnaast wordt soms het begrip 'aantonen' gebruikt. Staat dit begrip in wetgeving dan heeft het meestal een Europese richtlijn als grondslag. Vooralsnog lijkt de Hoge Raad het begrip gelijk te stellen met aannemelijk maken.⁵

In een enkel geval heeft de wetgever inbreuk gemaakt op de vrije verdeling van de bewijslast over de partijen, door de bewijslast helemaal te leggen bij de belanghebbende die zich aan bepaalde wettelijke verplichtingen heeft onttrokken. De belangrijkste inbreuk is die op grond van artikel 25, derde lid en artikel 27e AWR. De bewijslast wordt verschoven van de inspecteur naar de belanghebbende en daarbij wordt de bewijslast ook nog eens verzwaard. Dit wordt in het algemeen de 'omkering van de bewijslast' genoemd.

² Langereis 1999.

³ Happé, Van Loon, Slijpen 2005, p. 333.

⁴ Happé, Van Loon, Slijpen 2005, p. 335.

⁵ Koopman 1996, p. 117 - p. 134.

'Omkering van de bewijslast' is weliswaar spraakgebruik maar feitelijk een onnauwkeurige en beperkte aanduiding. Onnauwkeurig, omdat het niet zo is dat de bewijslast kan verschuiven van belanghebbende naar de inspecteur. Beperkt omdat de bepaling niet alleen de bewijsverdeling betreft maar ook de waardering van het bewijs, van aannemelijk maken naar doen blijken.⁶

De inspecteur moet de feiten waaruit blijkt dat verplichtingen niet zijn nagekomen stellen, of, als ze betwist worden aannemelijk maken. Hij moet de hoogte van de belastingaanslag met feitelijke stellingen onderbouwen en er moet een redelijke schatting aan ten grondslag liggen.⁷

Als er redenen zijn om de omkering van de bewijslast toe te passen dan wordt als gevolg daarvan bij het doen van uitspraak op het bezwaarschrift, de beslissing gehandhaafd (mits er natuurlijk geen andere redenen zijn om op de beslissing terug te komen). Betreft het een beroep, dan zal de rechter het beroep ongegrond verklaren. Dit geldt in beide gevallen niet als is gebleken dat en in hoeverre de beslissing respectievelijk de uitspraak op het bezwaar onjuist is.

In het algemeen wordt de omkering van de bewijslast gezien als sanctie van de wetgever op onvoldoende medewerking van de zijde van de belanghebbende.⁸ Het is echter meer dan dat. Door onvoldoende medewerking van belanghebbende heeft de inspecteur een bewijsprobleem. Zoals hiervoor is gebleken heeft de inspecteur de bewijslast voor de verhogende correcties die hij aanbrengt in de aangifte en/of de feiten waarop de aanslag steunt. Zonder de relevante gegevens, die belanghebbende in het algemeen onder zich heeft, tast de inspecteur in het duister. Het zou onredelijk zijn om het risico voor het doen van onjuiste aangifte en/ of het niet voldoen aan de informatie-, administratie en/ of bewaarverplichting door belanghebbende, bij de inspecteur te laten.⁹ De omkering van de bewijslast herstelt als het ware het door belanghebbende verstoorde evenwicht. Het heeft weliswaar de werking van een sanctie maar dit is slechts van bijkomstige betekenis.¹⁰

De vrije bewijsleer, voornoemde bewijsregels en de omkering van de bewijslast zijn ook op het douanerecht van toepassing. Daarnaast zijn in de communautaire douanewetgeving regels neergelegd met uitgangspunten voor de bewijslastverdeling in bepaalde situaties. Op al deze aspecten wordt in hoofdstuk 3 ingegaan.

2.2 Beschrijving elementen omkering bewijslast

In de volgende paragrafen worden de belangrijkste elementen van omkering bewijslast beschreven voor zover ze betrekking hebben op het niet voldoen aan verplichtingen.

⁶ Koopman 1996, p. 142.

⁷ De Blicq e.a. 2004.

⁸ Koopman 1996, p. 141, Langereis 1999, p. 141, Happé, Van Loon & Slijpen 2005, p. 340.

⁹ Koopman 1996, p. 143.

¹⁰ Annotatie van H.J. Hofstra bij arrest HR 26 mei 1982, BNB 1982/213.

2.2.1 Niet voldaan aan verplichtingen

Als belanghebbende bepaalde verplichtingen, die genoemd zijn in artikel 25, derde lid, en artikel 27e AWR, met betrekking tot het verstrekken van gegevens en inlichtingen, het ter inzage geven van boeken en bescheiden en het voeren en bewaren van een administratie niet nakomt, treedt de omkering van de bewijslast in.¹¹

Informatieplicht

De informatieplicht kan onderverdeeld worden in een inlichtingenplicht en de plicht om gegevensdragers beschikbaar te stellen.¹²

De inlichtingenplicht heeft betrekking op het geven van antwoorden op vragen. Het beschikbaar stellen van gegevensdragers houdt in het ter inzage geven van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan. De inspecteur mag vragen om alle gegevens die van belang *kunnen* zijn voor de belastingheffing. Belanghebbende moet natuurlijk wel over de informatie (kunnen) beschikken. Daarvan is bijvoorbeeld geen sprake als de informatie in beslag is genomen. Het opzettelijk verstrekken van onjuiste inlichtingen moet op één lijn worden gesteld met een weigering bepaalde inlichtingen te verstrekken.¹³

Uit de jurisprudentie zijn nog een aantal vereisten naar voren gekomen:

- De belanghebbende moet niet alleen de juiste informatie verstrekken maar ook binnen de gestelde termijn;
- De inspecteur moet belanghebbende uitdrukkelijk hebben verzocht de informatie beschikbaar te stellen. De constatering in een controlerapport dat bepaalde bescheiden niet in de administratie zijn opgenomen, zonder dat de inspecteur op een andere wijze aannemelijk kan maken dat verzocht is om die informatie beschikbaar te stellen, is onvoldoende.¹⁴ Ook het toezenden van een concept-controlerapport, waarbij gelegenheid wordt gegeven daarop te reageren, kan niet worden aangemerkt als een verzoek om informatie.¹⁵
- De tekortkoming in de informatieverstrekking moet van voldoende gewicht (proportioneel) zijn om tot omkering van de bewijslast over te gaan.¹⁶

Administratieplicht

De administratieplicht¹⁷ houdt in dat de administratie juist en volledig moet zijn en moet voldoen aan een aantal formele vereisten. Volgens artikel 52 AWR moet uit de administratie op elk moment blijken wat de rechten en verplichtingen van het bedrijf zijn. In specifieke belastingwetten zijn nog extra verplichtingen opgenomen waaraan ook voldaan moet worden.

Formele eisen zijn dat de administratie actueel moet zijn en zeven jaar bewaard moet worden. De minimale inhoud van de administratie is afhankelijk

¹¹ De Blicke e.a. 2004, p. 276.

¹² Deze verplichtingen zijn opgenomen in de artikelen 41, tweede lid, 47, 47a, 49, 52a en 53, eerste, tweede en derde lid AWR en artikel 14 CDW.

¹³ HR 25 januari 2002, *BNB* 2002, 136.

¹⁴ HR 13 augustus 2004, zaak 39462.

¹⁵ HR 21 maart 2008, V-N 2008/15.3.

¹⁶ Kamerling 2006.

¹⁷ Op grond van artikel 52 AWR, de artikelen 14 en 16 CDW en art. 1:32 Adw.

van de omvang en het soort bedrijf. De rechter vindt lang niet altijd dat het niet bewaren van delen van de administratie aanleiding is tot omkering van de bewijslast. Factuurspecificaties van een timmer- en onderhoudsbedrijf waren belangrijk genoeg.¹⁸ De kladblaadjes waarop dagontvangsten van een café worden genoteerd niet.¹⁹ De indruk bestaat dat de rechter soms primaire vastleggingen niet tot de administratie rekent omdat hij de sanctie van omkering van bewijslast te zwaar vindt.²⁰

Ook blijken uit de jurisprudentie de volgende formele eisen:

- als belanghebbende kiest voor een ander geautomatiseerd systeem, dan moeten de gegevens uit het 'oude' systeem toegankelijk blijven;
- gegevens mogen in het algemeen omgezet worden op een andere gegevensdrager, maar dan moeten de gegevens binnen redelijke tijd leesbaar kunnen worden gemaakt;
- de administratie moet zodanig zijn ingericht dat die binnen redelijke termijn controleerbaar is.

Een materiële eis is dat de administratie betrouwbaar moet zijn. De administratie moet een goede weergave geven van de bedrijfsvoering. Uit de jurisprudentie blijkt dat de inspecteur voldoende bewijsmateriaal moet hebben om te kunnen stellen dat niet aan de administratieplicht wordt voldaan. Eén element is in het algemeen onvoldoende, dit hangt samen met het proportionaliteitsbeginsel.

Als belanghebbende pas in bezwaar of beroep aan haar verplichtingen zou voldoen en daardoor zou de omkering van de bewijslast teniet gaan, dan schiet de regel haar doel voorbij. Nadat de aanslag is vastgesteld kan niet meer gezegd worden dat voldaan is aan de verplichting. Als de inspecteur voor het eerst tijdens de bezwaarfase vragen stelt, moet vóór het moment waarop uitspraak op bezwaar wordt gedaan aan de verplichting zijn voldaan.²¹

2.2.2 Redelijke schatting

Als voldaan is aan de voorwaarde voor omkering van de bewijslast (de inspecteur moet dit stellen en zo nodig aannemelijk maken) moet de hoogte van de belastingaanslag op een redelijke wijze, en met feitelijke stellingen onderbouwd, vastgesteld worden.

De aanslag mag zeker niet willekeurig worden vastgesteld; er moet een redelijke en inzichtelijke schatting aan de berekening ten grondslag liggen. De inspecteur is daarbij afhankelijk van de soort en de hoeveelheid informatie waarover hij beschikt. Het is met name moeilijk om een goede schatting te maken als belanghebbende tegenwerkt. Als de inspecteur over informatie beschikt, dan moet hij deze ook gebruiken. Ook feiten ten gunste van de belanghebbende moet de inspecteur meenemen in zijn beslissing.²² Als er naar de mening van de rechter geen redelijke en inzichtelijke schatting aan de

¹⁸ HR 27 januari 2006, V-N 2006, 9.3.

¹⁹ Hof Arnhem 1 februari 2005, V-N 2005, 21.9.

²⁰ Kamerling en Kloosterman 2004.

²¹ Onder meer HR 25 januari 2002, BNB 2002, 136.

²² HR 22 februari 1989, BNB 1989, 145.

berekening ten grondslag ligt dan zal de rechter zelf een redelijke schatting maken.²³

2.2.3 Verschuiving bewijslast van inspecteur naar belanghebbende

De belanghebbende zal door de omkering van de bewijslast moeten stellen en bewijzen dat de door de inspecteur opgelegde belastingaanslag onjuist is. Bij een normale bewijslastverdeling ligt de bewijslast bij de inspecteur. Zoals al is gebleken verschuift niet alleen de bewijslast van de inspecteur naar de belanghebbende maar wijzigt daarnaast ook de waardering van het bewijs, van 'aannemelijk maken' naar 'doen blijken'.²⁴

Als de bewijslast al bij de belanghebbende ligt, wordt de bewijslast *niet verzwaard* als niet voldaan is aan de verplichtingen.²⁵ Begin 2006 is de Hoge Raad teruggekomen op een eerder arrest hierover. "Als op een belastingplichtige de bewijslast rust met betrekking tot feitelijke omstandigheden, zoals in dit geval de aanwezigheid van aftrekposten die, indien aannemelijk, tot een lagere belasting voor de belastingplichtige zouden leiden, heeft het niet ingaan op een uitnodiging van de inspecteur bepaalde bescheiden ter beschikking te stellen ter onderbouwing van de aftrek, geen gevolg voor de bewijslastverdeling. De bewijslast van die omstandigheden rust immers al op belastingplichtige. Bij het vragen die bescheiden ter beschikking te stellen heeft de inspecteur dan niet een belang als waarop artikel 47 van de AWR ziet. In zoverre komt de Hoge Raad terug van zijn arrest van 8 maart 1995, nr. 29 885, *BNB* 1995, 26." Voor dit arrest werd de bewijslast van belanghebbende wél verzwaard in een dergelijke situatie.

2.2.4 Geen schuld

Als de belanghebbende geen schuld heeft aan het niet voldoen aan de eisen van artikel 25, derde lid, en artikel 27e AWR kan de bewijslast niet worden omgekeerd. Als de belanghebbende niet kan voldoen aan zijn verplichtingen omdat (een deel van) de administratie verloren is gegaan, bijvoorbeeld door brand of ongedierte, en er kan hem daarover geen ernstig verwijt worden gemaakt en hij kan het feit dat de administratie verloren is gegaan aannemelijk maken, dan kan de bewijslast niet worden omgekeerd.²⁶

2.2.5 Ambtshalve toetsing door rechter

In de artikelen 25, lid 3, en 27e AWR, worden de gevallen genoemd waarin omkering van de bewijslast moet worden toegepast. De rechter past de desbetreffende bepalingen ambtshalve toe; dus ook zonder dat de inspecteur, in de bezwaarfase of voor de rechter, zich daarop heeft beroepen. Maar in de praktijk wordt de soep niet zo heet gegeten als die wordt opgediend. Het proportionaliteits- en zorgvuldigheidsbeginsel worden toegepast. De inspecteur wordt bijvoorbeeld geacht de belanghebbende eerst te manen om aan zijn verplichtingen te voldoen en te wijzen op de mogelijke consequenties,

²³ Onder meer HR 27 januari 2006, *V-N* 2006, 8.5; HR 21 augustus 1996, *V-N* 1996, p. 3632; HR 28 maart 2003, zaak 38039; HR 14 september 2007, *BNB* 2007/317.

²⁴ Koopman 1996, p. 142.

²⁵ HR 3 februari 2006, *VN* 2006, 9.7; HR 3 februari 2006, *VN* 2006, 9.8.

²⁶ Hof Den Haag, *V-N* 1992, p.111.

voordat hij met artikel 25 lid 3 AWR in gedachte de aanslag regelt of een uitspraak doet op een bezwaarschrift.²⁷ Onlangs heeft de Hoge Raad bepaald dat als de inspecteur zich er bij de rechter niet op beroept dat de vereiste aangifte niet is gedaan of niet voldaan is aan de verplichtingen, de goede procesorde met zich meebrengt dat de rechter de beslissing om de bewijslast om te keren niet neemt dan nadat hij de belanghebbende in de gelegenheid heeft gesteld zich daarover uit te laten.²⁸ Het is niet de bedoeling dat de belanghebbende overvallen wordt door de omkering van de bewijslast. Belanghebbende moet zich behoorlijk kunnen verdedigen.

2.3 Conclusie

Als 'sanctie' op het niet voldoen aan verplichtingen kan de bewijslast verschoven worden van de inspecteur naar de belanghebbende. Dit moet wel proportioneel zijn. Daarom moet de tekortkoming in de informatieverstrekking van voldoende gewicht zijn en is niet elk gebrek in de administratie reden tot omkering van de bewijslast.

Uit de paragrafen 2.2.3 en 2.2.5 blijkt dat de Hoge Raad zich onlangs nog heeft uitgesproken over twee belangrijke items op dit gebied waardoor de rechtsbescherming van belanghebbende is verbeterd. De bewijslast die al bij belanghebbende ligt, zal niet verzwaard worden door omkering van de bewijslast. Ook zal belanghebbende door de rechter niet overvallen worden door toepassing van omkering van de bewijslast. Belanghebbende zal eerst in de gelegenheid gesteld worden zich erover uit te laten.

²⁷ Koopman 1996, p. 147.

²⁸ HR 9 december 2005, VN 2005, 61.2 en HR 13 januari 2006, V-N 2006, 6.4.

3 Omkering van de bewijslast in het douanerecht

3.1 Stand van zaken tot op heden

Sinds 1 juni 1996 kan de ‘omkering van de bewijslast’ voor het (communautaire) douanerecht toegepast worden. Inmiddels, twaalf en een half jaar later, zijn er weinig ontwikkelingen op dit gebied. Wiarda heeft eind 1996 een uitgebreide beschouwing gepubliceerd over dit onderwerp.²⁹ Tot 1 december 2008 zijn maar twee uitspraken gedaan door de rechter waarbij de omkering is toegepast.³⁰ In een andere procedure is het door de inspecteur aangevoerd, de rechter kwam niet aan een oordeel toe omdat de partijen ter zitting tot een compromis kwamen.³¹ De Staatssecretaris van Financiën is begin 2006 in cassatie gegaan in een zaak waarbij de omkering van de bewijslast deels middel van cassatie is, een uitspraak van de Hoge Raad over dit onderwerp is dus wellicht in aantocht.

In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de omkering van de bewijslast in het douanerecht. Gestart wordt met een beschrijving van wat er in de memorie van toelichting op de Invoeringswet Douanewet en de memorie van toelichting van de Algemene douanewet is opgenomen. Dit wordt vervolgd door een samenvatting van de twee uitspraken en de lopende procedure waar de omkering van de bewijslast is toegepast en de algemene en specifieke bewijsregels in het douanerecht. Vervolgens worden, aan de hand van de in hoofdstuk 2 beschreven elementen van de omkering van de bewijslast in het nationale belastingrecht, de elementen van de omkering van de bewijslast in het douanerecht beschreven. Elk element wordt zo nodig, als er specifieke problemen spelen, voorafgegaan door een beschrijving van het douanerecht.

3.2 Memories van toelichting

De memorie van toelichting op de Invoeringswet Douanewet³² geeft weinig informatie. De gehele toelichting op de wijzigingen naar aanleiding van dit onderwerp is als volgt: “Deze wijzigingen strekken er in hoofdzaak toe de bepalingen inzake bezwaar en beroep in de AWR tevens te laten gelden met betrekking tot de uitnodiging tot betaling.” De toelichting op artikel 30b van de AWR is ook summier: “Deze bepaling strekt ertoe dat het niet voldoen aan de verplichtingen van artikel 9 DW kan leiden tot een omkering van de bewijslast. Een soortgelijke regeling is vervat in artikel 54 van de AWR.”

De memorie van toelichting bij de Adw voegt op het gebied van de omkering van de bewijslast iets meer toe.³³ Uit paragraaf 3.6 van de memorie van toelichting blijkt dat de omkering van de bewijslast van toepassing blijft: “In de Algemene douanewet is de keuze gemaakt dat tegen beschikkingen in de zin van het CDW en in de zin van de Adw op uniforme wijze bezwaar en beroep kan worden gemaakt. Daarbij is bepaald dat de voorschriften met betrekking

²⁹ Wiarda 1996.

³⁰ TC 19 juni 2001, zaak 0219/99, *UTC* 2001, 54; Hof Amsterdam 11 mei 2004, zaak 01/90037.

³¹ Hof Amsterdam, 29 juni 2004, *Douanerechtspraak* 2004, 72.

³² *Kamerstukken II* 1992/93, 21 287, blz. 6050 (behandeling van het wetsvoorstel aanpassing administratieve verplichtingen).

³³ *Kamerstukken II*, 2005/06, 30 580, nr. 2 en 3.

tot bezwaar en beroep van de Algemene wet inzake rijksbelastingen zoveel mogelijk van overeenkomstige toepassing zijn.” In de tweede nota van wijziging werd de tekst van artikel 8:2, zevende lid, aangepast.³⁴ De volgende toelichting werd gegeven: “Met deze wijziging wordt de omkering van de bewijslast in de bezwaar en beroepsfase duidelijker verwoord. Dit gebeurt door bij wetsduiding het niet volledig voldoen aan een verzoek op de voet van artikel 14 van het Communautair douanewetboek of niet volledig voldoen aan de verplichtingen ingevolge artikel 1:32 gelijk te stellen aan het niet volledig voldoen aan de verplichtingen, genoemd in artikel 25, zesde lid, onderdeel b, en artikel 27, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen.” Opvallend is dat de mogelijkheid van omkering van de bewijslast in het geval dat de vereiste aangifte niet is gedaan, in de memorie van toelichting niet aan de orde komt.

3.3 Uitspraken en lopende procedure

Eerste uitspraak (TC 19 juni 2001, zaak 0219/99, UTC 2001, 54)

De eerste uitspraak waarin de omkering van de bewijslast werd toegepast in het douanerecht was van de Tariefcommissie. In deze uitspraak van 19 juni 2001 werd de uitspraak op bezwaar van de inspecteur, die in deze zaak met toepassing van, het toenmalige, artikel 25 lid 6 AWR de bewijslast heeft omgekeerd, bevestigd.

De belanghebbende in deze zaak had een vergunning voor het beheren van een douane-entrepot C met een voorraadadministratie gebaseerd op summiere gegevens. Nadat het bedrijf was gestaakt, was er door de douane een controle uitgevoerd bij belanghebbende. Daarbij bleek dat de voorraadadministratie, behoudens het register, in ongerede was geraakt. De inspecteur had vervolgens over een periode van twee maanden per jaar, de administratie gereconstrueerd. De vergunninghouder was in de gelegenheid gesteld om de gehele betrokken administratie te herbeleggen doch is akkoord gegaan om de conclusies van de periode van twee maanden representatief te verklaren voor het gehele jaar. Van een aantal dossiers kon niet worden geconcludeerd dat deze waren aangezuiverd. De bedragen die hierdoor waren verschuldigd werden naar het gehele jaar geëxtrapoleerd. In verband met dit geconstateerde vermis in entrepot werd door de inspecteur een uitnodiging tot betaling opgelegd. Onderdeel van het geschil was of de uitnodiging tot betaling is gedaan in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, met name het zorgvuldigheidsbeginsel. Volgens belanghebbende was er, omdat tijdens in het verleden verrichte controles geen onregelmatigheden waren geconstateerd, omdat het bedrijf kosten noch moeite had gespaard om alsnog de zuivering aan te tonen en omdat de inspecteur door onderzoek in te stellen bij een ander bedrijf de zuivering aan had kunnen tonen, door de inspecteur onrechtmatig gehandeld. De inspecteur beriep zich er op dat belanghebbende op grond van de wettelijke bepalingen en de vergunning verplicht is de administratie vijf jaar te bewaren en dat een groot deel van de administratie niet voorhanden was. Omdat niet voldaan werd aan de in artikel 8 DW genoemde administratieplicht was volgens de inspecteur de bewijslast met toepassing van artikel 25, lid 6 AWR omgekeerd.

³⁴ *Kamerstukken II, 2005/06, 30 580, nr. 10.*

De Tariefcommissie concludeerde dat belanghebbende op grond van zijn vergunning een voorraadadministratie moest voeren waarin werd bijgehouden op welke wijze de uitslag had plaatsgevonden en dat de aangiften daarvan moesten worden bewaard. “Na beëindiging van de entrepotactiviteiten is gebleken dat een groot deel van de administratie niet voorhanden was. Ingevolge artikel 8 DW en artikel 14 CDW rust op belanghebbende in dezen een informatie-, administratie- en bewaarplicht. Belanghebbende heeft aan deze verplichtingen niet volledig voldaan, als gevolg waarvan voor een gedeelte van de goederen de uitslag niet kon worden aangetoond. De inspecteur heeft zich terecht op het standpunt gesteld dat deze goederen geacht moeten worden door belanghebbende aan het douanetoezicht te zijn onttrokken, als bedoeld in artikel 203 CDW. Voorts geldt ingevolge artikel 27e, onderdelen c en d, van de AWR dat het beroep ongegrond dient te worden verklaard, tenzij gebleken is dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is; belanghebbende is er naar het oordeel van de Tariefcommissie niet in geslaagd dit te doen blijken. Gelet op hetgeen de inspecteur – onweersproken – heeft gesteld inzake de vaststelling van het bedrag van de uitnodiging, kan niet worden gezegd dat hij daarbij onredelijk of onzorgvuldig te werk is gegaan.”

De inspecteur hoefde in dit geval dus niet te bewijzen dat er goederen aan het douanetoezicht zijn onttrokken. Hij kon volstaan met extrapolatie van de gegevens van een periode van twee maanden.

Tweede uitspraak (Hof Amsterdam (Douanekamer), 11 mei 2004, zaak 01/90037)

De tweede uitspraak waarin de omkering van de bewijslast werd toegepast in het douanerecht is van de Douanekamer, een uitspraak van 11 mei 2004. Deze uitspraak, waarbij de omkering van de bewijslast werd toegepast omdat niet voldaan werd aan de administratieplicht, betreft heel andere feiten dan de eerste uitspraak.

Belanghebbende in deze zaak is een importeur die door verschillende aangevers rozen heeft doen aangeven voor het vrije verkeer. Er zijn door belanghebbende aan zijn leverancier nabetalingen gedaan. Deze betalingen zijn ten onrechte niet opgenomen in de douanewaarde van de rozen. Hierdoor zijn door de aangevers te weinig rechten bij invoer betaald. Belanghebbende is door de inspecteur, naast de aangevers, op grond van artikel 201, lid 3, 2e alinea, CDW als schuldenaar beschouwd en heeft een uitnodiging tot betaling ontvangen. In geschil is onder meer of de inspecteur de douanewaarde tot het juiste bedrag heeft vastgesteld. Er is niet in geschil dat belanghebbende nabetalingen heeft gedaan, noch dat hij beschouwd is als schuldenaar. Belanghebbende stelde dat de douanewaarde onjuist is bepaald. Hij stelt onder meer dat er sprake is van een consignatiecontract en dat kosten voor handling, vervoer en overige diensten in mindering hadden moeten worden gebracht op de berekende douanewaarde. De inspecteur stelt daar tegenover dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat er sprake is van consignatieverkoop. De genoemde kosten kunnen niet in mindering worden gebracht omdat zij niet voldoen aan de gestelde eisen in artikel 33 CDW. Daarnaast stelt de inspecteur dat de administratie van belanghebbende niet

voldoet aan het gestelde in artikel 8 DW. Uit de administratie kon niet worden vastgesteld op welke individuele zendingen de nabetalings betrekking hadden. De nabetalings zijn zo goed mogelijk toebedeeld aan de ingevoerde goederen. Omdat belanghebbende niet volledig heeft voldaan aan haar verplichtingen ex artikel 8 DW, dient volgens de inspecteur de Douanekamer het beroep ongegrond te verklaren, tenzij blijkt dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaarschrift onjuist is.

De Douanekamer van het Hof Amsterdam concludeerde in rechtsoverweging 6.6 het volgende: "Nu, naar de inspecteur onweersproken heeft gesteld, niet kon worden vastgesteld op welke individuele zendingen de nabetalings betrekking hadden, moet worden geoordeeld dat belanghebbende geen administratie heeft gevoerd op een zodanige wijze dat te allen tijde haar rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van de rechten bij invoer overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. De Douanekamer acht aannemelijk dat de inspecteur met toepassing van de sub 5.5. vermelde berekeningswijze de verschuldigde douanerechten tot een juist, althans niet te hoog, bedrag heeft vastgesteld. Voor de in dezen vanaf 1 juni 1996 nagevorderde douanerechten geldt bovendien dat belanghebbende, nu zij niet heeft voldaan aan de verplichtingen ingevolge artikel 52 AWR en artikel 8 van de Douanewet, op grond van artikel 29 AWR (tekst tot 1 september 1999) overtuigend dient aan te tonen dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is. De Douanekamer acht haar in dit bewijs niet geslaagd." Daarnaast concludeerde de Douanekamer dat belanghebbende het oogmerk had om rechten bij invoer te ontduiken. In dit geval hoefde de inspecteur de juistheid van de berekende douanewaarde niet te bewijzen. Hij mocht de nabetalings verhoudingsgewijs toedelen aan de aangiften in plaats van per aangifte precies te bepalen wat de douanewaarde moest zijn.

Lopende cassatie procedure (tegen uitspraak Hof Amsterdam (Douanekamer), 15 november 2005, Douanerechtspraak 2006, 6)

De Staatssecretaris van Financiën is in cassatie gegaan tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 15 november 2005, nr. DK02/07118. Het Hof oordeelde in deze zaak dat de betaalde royalty's niet moeten worden toegevoegd aan de voor de schoenen werkelijk betaalde prijs. Dit omdat de betaling van de royalty's geen verkoopvoorwaarde voor de schoenen was en belanghebbende niet kon worden beschouwd als een met de fabrikanten van de schoenen verbonden persoon.

Als middel van cassatie is voorgedragen schending van het recht, met name van artikel 27e, onderdeel d, van de AWR doordat het Hof ondanks het feit dat belanghebbende heeft geweigerd bepaalde bescheiden te verstrekken, de bewijslast inzake de verbondenheid tussen belanghebbende en de fabrikanten van de schoenen op de inspecteur heeft gelegd. Dit volgens de Staatssecretaris ten onrechte omdat de weigering tot het verstrekken van de gevraagde bescheiden had moeten leiden tot omkering van de bewijslast. De rechter had zich ambtshalve op de omkering van de bewijslast moeten beroepen.

De betrokken bescheiden zijn zogenaamde ‘manufacturing’ contracten tussen belanghebbende en de fabrikanten. Zowel het Hof als de inspecteur hebben de bescheiden opgevraagd op grond van artikel 9 DW. Belanghebbende heeft blijkbaar steeds geweigerd de bescheiden te verstrekken.

3.4 Bewijsleer en bewijsregels in het douanerecht

In het douanerecht geldt de vrije bewijsleer. Er is vrijheid met betrekking tot de verdeling van de bewijslast over de partijen, met betrekking tot de vraag welk materiaal als bewijs in aanmerking kan komen en vrijheid met betrekking tot de vraag welke waarde de rechter aan de bewijsmiddelen kan toekennen. Het CDW, de TCDW (Toepassingsverordening CDW) en de Adw geven niet of nauwelijks algemene basisregels inzake de bewijslevering. Wel zijn op onderdelen in de wetgeving (met name in de TCDW) specifieke regels neergelegd, met uitgangspunten voor de bewijslevering in bepaalde situaties. In een aantal bepalingen van het CDW en TCDW zijn de voorwaarden waaraan voldaan moet worden vrij diepgaand uitgewerkt. Dit heeft als zodanig geen effect op de bewijsregels maar heeft wel gevolg voor de hoeveelheid feiten die bewezen moeten worden.

Hebben de inspecteur en belanghebbende een geschil over de tariefindeling dan is dit vaak een zuiver juridisch geschil waarbij algemene noch specifieke bewijsregels spelen. De door de inspecteur toegepaste tariefindeling is juist of onjuist. Voorbeeld: de ingevoerde delen van kippen moeten wel of niet als kippendijen worden aangemerkt. De tariefindeling beïnvloedt de te betalen heffing. De rechter bepaalt zelfstandig, onafhankelijk van wat partijen aan argumenten aandragen, op basis van de kenmerken van het product de tariefindeling.³⁵

In de verdeling van de bewijslast over de partijen is de rechter, afgezien van de specifieke regels, in beginsel vrij. Partijen behoren ieder zoveel bewijs te leveren als redelijkerwijs van hen mag worden gevergd. Uit de jurisprudentie van zowel de Tariefcommissie, de Douanekamer van Rechtbank Haarlem en Gerechtshof Amsterdam als de Hoge Raad (hierna HR) blijkt een aantal bewijsregels. Er is veel overeenstemming tussen de bewijsregels van het douanerecht en die van het nationale belastingrecht (zie paragraaf 2.1).

Algemene regels verdeling bewijslast

Een eerste bewijsregel is dat de inspecteur de bewijslast heeft ten aanzien van verhogende correcties die hij aanbrengt in de aangifte en/ of de feiten waarop de uitnodiging tot betaling steunt.³⁶

Dit geldt bij het corrigeren en/ of het vaststellen van de drie elementen die van belang zijn voor de hoogte van de heffing:

- het douanetarief en de tariefindeling;
- de herkomst en oorsprong van de goederen;
- de douanewaarde.

³⁵ Albert 2005, p. 153.

³⁶ Punt & Van Vliet 2000, p. 450; Onder meer TC 26 januari 1999, UTC 1999, 9; TC 17 april 2001, UTC 2001, 33; TC 10 december 2001, *Douanerechtspraak* 2002, 10.

Maar ook bij het vaststellen van belastbare feiten zoals het niet voldoen aan de vergunningvoorwaarden, onttrekking goederen aan het douanetoezicht en smokkel. Nadat de inspecteur de hoogte van de heffing en/ of de belastbare feiten heeft bewezen is het aan belanghebbende om tegenbewijs te leveren en het vermoeden van de inspecteur te ontcrachten.

Als de inspecteur bijvoorbeeld de douanewaarde wil verhogen, waardoor de te betalen douanerechten hoger worden, dan kan hij dit vaak relatief eenvoudig bewijzen. Op grond van artikel 29, eerste en derde lid CDW is de douanewaarde de door de koper aan de verkoper voor de goederen betaalde prijs. Is door belanghebbende in de aangifte een douanewaarde aangegeven die lager is dan betaling dan hoeft de inspecteur alleen de hoogte van de betaalde prijs te bewijzen. Hij kan dit bijvoorbeeld bewijzen met de factuur van de goederen of bankafschriften uit de administratie van belanghebbende. Het is daarna aan belanghebbende om met tegenbewijs aannemelijk te maken dat (een deel van) die betaling geen deel uitmaakt van de douanewaarde, bijvoorbeeld omdat voldaan wordt aan de voorwaarden van artikel 33 CDW.³⁷ Wil de inspecteur echter andere betalingen dan de voor de goederen betaalde prijs bij de douanewaarde tellen, zoals bijvoorbeeld royalty's, dan moet hij bewijzen dat voldaan wordt aan de voorwaarden van artikel 32 CDW.³⁸ Dit is veel lastiger te bewijzen dan de hoogte van de betaalde prijs.

Betwist daarentegen de inspecteur de hoogte van de door belanghebbende op de douanewaarde in mindering gebrachte bedragen, dan ligt de bewijslast weer bij belanghebbende. De rechtbank Haarlem sprak zich hierover als volgt uit: "Nu het eiseres (red: belanghebbende) is, die zich op de verlaging van de douanewaarde of toepasselijkheid van de uitzonderingsbepaling van artikel 32, eerste lid, onder a, onder i, CDW beroept, heeft verweerder (red: inspecteur) terecht van eiseres het genoemde bewijs verlangd en bij gebreke daarvan de bestreden uitnodiging tot betaling (UTB) uitgereikt."³⁹

Dit laatste voorbeeld sluit helemaal aan bij een tweede bewijsregel. Dit is de regel dat belanghebbende de bewijslast heeft voor feiten die hij stelt ter vermindering van de te betalen of betaalde rechten.⁴⁰ Deze regel geldt zowel als belanghebbende een verzoek om terugbetaling doet⁴¹ of verzoekt om herziening van een aangifte⁴² maar ook, zoals hiervoor al aangegeven, als belanghebbende zich in zijn aangifte beroept op een uitzonderingsbepaling of verlaging van de douanewaarde.

Door deze algemene regels met betrekking tot de verdeling van de bewijslast ligt in een redelijk deel van de procedures over douanerecht de bewijslast bij belanghebbende, dit omdat het verzoeken om terugbetaling betreffen.

³⁷ Hof Amsterdam 7 december 2004, *Douanerechtspraak* 2005, 8; Rechtbank Haarlem 15 februari 2006, *LJN* AV1711; Hof Amsterdam 26 augustus 2008, *Douanerechtspraak* 2008, 83.

³⁸ Hof Amsterdam 25 februari 2005, *Douanerechtspraak* 2005, 40; Hof Amsterdam 15 november 2005, *Douanerechtspraak* 2006, 6.

³⁹ Rechtbank Haarlem 15 februari 2006, *LJN* AV1711.

⁴⁰ Punt & Van Vliet 2000, p. 450.

⁴¹ Onder meer TC 31 augustus 1999, *UTC* 2000, 67; HR 12 september 2003, *Douanerechtspraak* 2003, 75; Hof Amsterdam 1 juni 2004, *Douanerechtspraak* 2005, 1; Hof Amsterdam 17 maart 2005, *Douanerechtspraak* 2005, 18.

⁴² HR 9 juli 2004, *Douanerechtspraak* 2004, 82; Hof Amsterdam 8 september 2004, *Douanerechtspraak* 2004, 85.

Specifieke regels bewijslevering

Zoals in het begin van deze paragraaf al is aangegeven zijn op onderdelen in de communautaire douanewetgeving (met name in TCDW) specifieke regels neergelegd met uitgangspunten voor de bewijslevering en bewijslastverdeling in bepaalde situaties.

Ten aanzien van de herkomst en oorsprong van goederen waarvoor een tariefpreferentie of invoerbepijking van toepassing is, zijn er in de TCDW aardig wat bepalingen met betrekking tot de bewijslevering opgenomen. Op grond van al deze artikelen ligt de bewijslast bij belanghebbende, ook is beschreven hoe aan de bewijslast moet worden voldaan. Belanghebbende moet aantonen dat het recht op, bijvoorbeeld, het lage tarief bestaat omdat aan de eisen van de tariefpreferentie is voldaan. Artikel 77 TCDW bijvoorbeeld bepaalt dat de bewijslast in de betreffende situatie bij belanghebbende ligt, ook is in het artikel opgenomen wat precies aangetoond moet worden. Ook artikel 78, tweede lid TCDW bevat bewijsbepalingen, in het tweede lid is bepaald door middel van welke stukken belanghebbende het bewijs kan leveren dat aan de voorwaarden is voldaan.

Voor de douanewaarde is maar één specifieke bewijsregel opgenomen, namelijk artikel 181bis TCDW. Hierin wordt bepaald dat de inspecteur gegronde twijfel moet hebben alvorens van de transactiewaarde methode (volgens artikel 29 CDW) af te mogen stappen. Alvorens dit te doen moet er aan belanghebbende aanvullende informatie gevraagd worden. Door dit artikel is voor deze situatie de bewijslastverdeling tussen inspecteur en belanghebbende bepaald.

In artikel 314 en 314 quater TCDW wordt een aantal gevallen opgesomd waarin door belanghebbende de communautaire status van de goederen moet worden aangetoond en de wijze waarop dit bewijs kan worden geleverd. Hierdoor ligt de bewijslast steeds bij belanghebbende, kan de communautaire status niet worden aangetoond dan moet alsnog douanerecht betaald worden.

Samenvattend: Door de specifieke bewijsregels ligt de bewijslast in het douanerecht vaak bij belanghebbende. De reden hiervan is dat in die gevallen belanghebbende door het gevraagde bewijs te leveren géén of minder douanerecht hoeft te betalen.

Met name ten aanzien van de herkomst en oorsprong van goederen zijn er aardig wat specifieke bewijsregels waardoor ten aanzien van dit heffingselement vaak een zware bewijslast op belanghebbende rust. De bewijslast is zwaar doordat in de specifieke bewijsregels vaak precies is bepaald op welke wijze het bewijs moet worden geleverd.

Voor het aantonen van de communautaire status van de goederen ligt de bewijslast ook vaak op belanghebbende. Maar doordat belanghebbende daarvoor vaak alternatief bewijs mag gebruiken valt de zwaarte van de bewijslast in de praktijk mee.

Door deze specifieke bewijsregels zullen de algemene bewijsregels met name toegepast worden ten aanzien van de douanewaarde, douanetarief en tariefindeling (voorzover het geen zuiver juridisch geschil is) en het vaststellen

van belastbare feiten. De herkomst en oorsprong vallen veelal onder de specifieke bewijsregels, behalve als er géén sprake is van een tariefpreferentie of een invoerbepijking.

3.5 Elementen omkering bewijslast vertaald naar douanerecht

In deze paragraaf wordt ingegaan op de mogelijkheid tot omkering van de bewijslast in het geval dat niet voldaan is aan de verplichtingen, daartoe worden de belangrijkste elementen van de omkering van de bewijslast van het nationale belastingrecht, zoals beschreven in hoofdstuk 2, vertaald naar het douanerecht.

3.5.1 Niet voldaan aan verplichtingen

Als belanghebbende niet volledig voldoet aan de verplichting tot inlichtingenverstrekking ingevolge artikel 14 CDW of niet volledig voldoet aan de verplichtingen ingevolge artikel 1:32 Adw dan kan, met overeenkomstige toepassing van artikel 25, derde lid en artikel 27^e AWR, de bewijslast omgekeerd worden.

In artikel 14 CDW is een inlichtingen- en bijstandplicht opgenomen, dit is een algemeen en breed gesteld artikel. De administratieve verplichtingen zijn vastgelegd in artikel 1:32 Adw. Dit artikel geeft een uitwerking van de artikelen 14 en 16 CDW en het sluit aan bij de artikelen 105, 106, derde lid, 107 en 176, eerste lid, van het CDW op het terrein van de administratie- en de bewaarplicht en datgene wat hier direct mee samenhangt.⁴³

3.5.1.1 Niet voldaan aan verplichtingen art. 14 CDW

Volgens artikel 8:2, lid 7, Adw kan de bewijslast omgekeerd worden als niet volledig wordt voldaan aan een verzoek op grond van artikel 14 van het CDW om gegevensdragers, of de inhoud daarvan, voor raadpleging beschikbaar te stellen. Omdat dit niet helemaal aansluit bij de tekst van artikel 14 van het CDW wordt hier eerst op in gegaan worden. Ook komt de reikwijdte van artikel 14 aan de orde. Daarna wordt de vergelijking gemaakt met de omkering van de bewijslast in het nationale belastingrecht.

Voor welke verplichtingen kan de bewijslast omgekeerd worden?

In artikel 14 CDW is de inlichtingen- en bijstandplicht opgenomen. De inlichtingenplicht bestaat uit de verplichting om op verzoek van de douaneautoriteit alle nodige bescheiden en inlichtingen te verstrekken, ongeacht de dragers waarop die bescheiden en inlichtingen staan. Daarnaast moet de persoon de autoriteiten alle nodige bijstand verlenen, dit is de bijstandplicht.

Omdat in artikel 8:2, lid 7, Adw, alleen verwezen wordt naar de raadpleging van gegevensdragers, of de inhoud daarvan, en niet naar de bijstandplicht, lijkt het er sterk op dat het niet verlenen van bijstand aan de autoriteiten, niet tot omkering van de bewijslast kan leiden.

⁴³ *Kamerstukken II, 2005/06, 30 580, nr. 2 en 3.*

Niet helemaal duidelijk is of onder het verstrekken van bescheiden en inlichtingen ongeacht de dragers waarop ze staan, zoals beschreven in artikel 14 CDW, hetzelfde wordt verstaan als het beschikbaar stellen voor raadpleging van gegevensdragers of de inhoud daarvan (uit artikel 8:2, zevende lid. Het lijkt in eerste instantie niet waarschijnlijk dat de Adw naar een beperktere verplichting verwijst dan die van artikel 14 CDW, de memorie van toelichting geeft hier namelijk geen enkele aanleiding toe.

Echter gezien vanuit de nationale wetgeving met betrekking tot de omkering van de bewijslast wordt dit beeld anders. De informatieplicht kan, zoals beschreven in paragraaf 2.2.2, onderverdeeld worden in een inlichtingenplicht en de plicht om gegevensdragers beschikbaar te stellen. De inlichtingenplicht heeft betrekking op het geven van antwoorden op vragen. Het beschikbaar stellen van gegevensdragers houdt in het ter inzage geven van boeken, bescheiden en andere gegevensdragers of de inhoud daarvan.

Gezien vanuit deze invalshoek zou voor het douanerecht het verstrekken van inlichtingen, het antwoord geven op vragen, uitgesloten zijn van de omkering van de bewijslast. De verplichting tot het beschikbaar stellen van gegevensdragers is een zwaardere verplichting dan het verstrekken van inlichtingen, in de zin van het antwoord geven op vragen. Het lijkt niet onbegrijpelijk als de omkering van de bewijslast alleen toegepast kan worden voor deze zwaardere verplichting, omdat de omkering van de bewijslast ook als een zware sanctie wordt gezien. Het geven van inlichtingen lijkt daarbij ook op het geven van bijstand.

In het douanerecht speelt nog iets specifiek ten aanzien van de omkering van de bewijslast, dat niet in het nationale belastingrecht speelt. Op grond van artikel 14 CDW dient *elke* persoon die direct of indirect betrokken is bij de desbetreffende transacties die in het kader van het goederenverkeer worden verricht, te voldoen aan de verplichtingen. De omkering van de bewijslast kan voor al die personen toegepast worden, onafhankelijk of men direct of indirect bij de transactie is betrokken. Dit gaat verder dan de verplichting voor de nationale belastingen waar particulieren alleen informatie hoeven te verstrekken ten behoeve van hun eigen belastingheffing (artikel 47 AWR). Bedrijven moeten daarnaast ook informatie verstrekken over de belastingheffing van derden (artikel 53 AWR). Omkering van de bewijslast bij het niet verstrekken van informatie over de belastingheffing van derden is echter maar in een beperkt aantal gevallen mogelijk. Dit is het geval als de 'weigeraar' aangemerkt kan worden als schuldenaar op grond van de artikelen 201 tot en met 205 CDW.⁴⁴

Wat houden de verplichtingen van artikel 14 CDW precies in?

Over de reikwijdte van artikel 14 CDW is geen jurisprudentie. Volgens het artikel mag de inspecteur vragen om bescheiden en inlichtingen "bij elke persoon die direct of indirect bij de desbetreffende transacties die in het kader van het goederenverkeer worden verricht, is betrokken". Hoe ver dit gaat, bij

⁴⁴ Wiarda 1996, p.1839.

welke personen wel en niet bescheiden en inlichtingen kunnen worden gevraagd en welke gegevens wel en niet over 'de desbetreffende transacties' gaan, daar is geen duidelijkheid over. Tot die tijd zal de inspecteur er naar redelijkheid mee om moeten gaan.

Omkering van de bewijslast

Als niet voldaan wordt aan de verplichtingen van artikel 14 CDW kan de bewijslast omgekeerd worden. In hoofdstuk twee zijn een aantal voorwaarden opgenomen waaraan voldaan moet worden om omkering van de bewijslast te kunnen stellen als niet voldaan wordt aan de inlichtingenplicht op grond van de AWR. Ik ben van mening dat deze voorwaarden die gelden voor de nationale belastingen ook in het douanerecht van toepassing zijn. Dit omdat deze voorwaarden heel algemeen en logisch zijn en zonder problemen toepasbaar zijn op de inlichtingenplicht van artikel 14 CDW.

De voorwaarden zijn:

- belanghebbende moet niet alleen de juiste gegevensdragers, of de inhoud daarvan, verstrekken maar ook binnen de gestelde termijn;
- de inspecteur moet belanghebbende uitdrukkelijk verzocht hebben de gegevensdragers, of de inhoud daarvan, te verstrekken;
- de tekortkoming in de verstrekking van de gegevensdragers, of de inhoud daarvan, moet van voldoende gewicht (evenredig) zijn om tot omkering van de bewijslast over te gaan.

Daarnaast kan het opzettelijk verstrekken van onjuiste gegevensdragers, of de inhoud daarvan, op één lijn worden gesteld met een weigering bepaalde gegevensdragers te verstrekken.

Belanghebbende zal in het algemeen een inlichtingenplicht opgelegd worden bij twijfel over de heffingselementen die de basis zijn voor de bepaling van de hoogte van de douaneschuld. Maar de inlichtingenplicht kan ook opgelegd worden als er twijfel is of er geen goederen gesmokkeld of onttrokken zijn aan het douanetoezicht, waardoor alsnog een douaneschuld zou ontstaan.

Omkering van de bewijslast kan hierdoor zowel van toepassing zijn ten aanzien van de hoogte van de douaneschuld als van de vaststelling of er een douaneschuld is.

3.5.1.2 Niet volledig voldaan aan verplichtingen art. 1:32 Adw

Artikel 1:32 Adw bevat een administratie- en bewaarverplichting. Ten aanzien van deze artikelen speelt een (mogelijke) douaneprobleem dat niet aan de orde is voor de nationale administratie- en bewaarverplichting. Dit probleem wordt eerst behandeld, daarna wordt ingegaan op de omkering van de bewijslast.

Specifieke douaneproblemen

Op grond van artikel 1:32 Adw bestaat, doordat de artikelen met betrekking tot de een administratie- en bewaarverplichting uit het Burgerlijk Wetboek van overeenkomstige toepassing zijn verklaard, voor een ieder die in Nederland een bedrijf uitoefent (administratieplichtige) een administratie- en bewaarverplichting. Deze verplichtingen zijn vergelijkbaar met de

verplichtingen uit de AWR, die gelden voor de nationale belastingwetten. Van belang is dat de verplichtingen alleen gelden voor Nederlandse bedrijven. Hierdoor kan bijvoorbeeld een in Engeland gevestigd bedrijf, dat via Nederland invoert, niet geconfronteerd worden met de omkering van de bewijslast in verband met het niet voldoen aan de administratie- en bewaarverplichting. Weliswaar heeft het Engelse bedrijf op grond van artikel 14 en 16 CDW en de Engelse nationale wetgeving⁴⁵ vergelijkbare administratie- en bewaarverplichtingen, maar het niet voldoen daaraan heeft niet de omkering van de bewijslast tot gevolg omdat naar deze artikelen niet wordt verwezen in artikel 25, derde lid AWR.

Wiarda stelt mijns inziens terecht de vraag of dit onderscheid tussen in Nederland en elders gevestigde bedrijven wel mogelijk is in verband met de antidiscriminatieverboden van het Internationaal Verdrag inzake de Burgerrechten en de Politieke rechten (IVBPR) en het EG-verdrag.⁴⁶ Tot op heden is hier door belanghebbenden géén beroep op gedaan.

Omkering van de bewijslast

De bewijslast kan omgekeerd worden als niet voldaan wordt aan de administratie- en/ of bewaarverplichting van artikel 1:32 Adw (voorheen artikel 8 en 9 Dw). In beide uitspraken waar de omkering van de bewijslast is toegepast (zie paragraaf 3.3) is dit gebeurd omdat niet aan deze verplichting werd voldaan. In de eerste uitspraak paste de rechter de omkering van de bewijslast toe omdat de voorraadadministratie niet werd bewaard. De belanghebbende in de tweede uitspraak voldeed niet aan zijn administratieverplichting omdat uit zijn administratie niet bleek hoe de nabetalingen toegerekend moesten worden aan de inkooptransacties.

Uit paragraaf 2.2 blijken voor de nationale belastingen een aantal eisen die aan administraties kunnen worden gesteld. Bij het niet voldoen daaraan kan de omkering van de bewijslast toegepast worden.

De voorwaarden aan de administratie zijn:

- bewaarplicht van zeven jaar;
- gegevens moeten toegankelijk en binnen redelijk tijd leesbaar zijn en blijven;
- moet binnen redelijke termijn controleerbaar zijn;
- betrouwbaar.

Deze voorwaarden blijken indirect ook uit artikel 1:32 Adw. Naar mijn mening zal daarom het niet voldoen aan deze eisen ook in het douanerecht tot omkering van de bewijslast kunnen leiden. De eerste voorwaarde met betrekking tot de bewaarplicht is in de eerste uitspraak door de rechter toegepast.

Als belanghebbende niet voldoet aan zijn administratie- en/ of bewaarplicht heeft de inspecteur problemen om achteraf te controleren of de in de aangifte opgenomen heffingselementen en daarmee de douaneschuld tot het juiste

⁴⁵ Een administratieplicht is niet opgenomen in het CDW. Ik neem echter aan dat elke lidstaat van de EU een administratieplicht als in Boek 2 BW heeft.

⁴⁶ Wiarda 1996, p. 1840.

bedrag is vastgesteld. Dit was bij de tweede uitspraak het geval. Het niet voldoen aan de administratie- en bewaarplicht kan ook het effect hebben dat de inspecteur niet kan vaststellen of er al dan niet goederen zijn onttrokken aan het douanetoezicht waardoor een douaneschuld zou zijn ontstaan. Dit speelde bij de eerste uitspraak.

Omkering van de bewijslast kan dus zowel van toepassing zijn ten aanzien van de hoogte van de douaneschuld als van de vaststelling of er een douaneschuld is ontstaan.

3.5.1.3 Samenvatting

Uit de uitspraken blijkt dat omkering van de bewijslast op basis van het niet voldoen aan de administratieplicht en de bewaarplicht van artikel 1:32 Adw mogelijk is. De voorwaarden die voor de nationale belastingen aan de administratie gesteld worden, zouden ook voor het douanerecht moeten gelden.

Over de mogelijkheid om al dan niet de bewijslast om te keren voor wat betreft het verstrekken van inlichtingen bestaat enige onduidelijkheid. Maar ik ben van mening dat het zonder meer mogelijk is om de bewijslast om te keren bij het niet verstrekken van gegevens dragers of de inhoud daarvan.

3.5.3 Redelijke schatting

Een belangrijk element van de omkering van de bewijslast voor het nationale belastingrecht is het volgende: Als voldaan is aan de voorwaarde voor omkering van de bewijslast (de inspecteur moet dit stellen en zo nodig aannemelijk maken), moet de hoogte van de aanslag op een redelijke wijze, en met feitelijke stellingen onderbouwd, vastgesteld worden. De aanslag mag zeker niet willekeurig worden vastgesteld; er moet een redelijke en inzichtelijke schatting aan de berekening ten grondslag liggen.

Uit de twee uitspraken blijkt dat dit ook geldt voor de vaststelling van de uitnodiging tot betaling bij omkering van de bewijslast in het douanerecht. In de eerste uitspraak hoefde de inspecteur, omdat niet voldaan werd aan de verplichtingen, niet te bewijzen dat er goederen aan het douanetoezicht waren onttrokken. Hij kon voor het bepalen van de hoogte van de uitnodiging tot betaling volstaan met extrapolatie van de gegevens van een periode van twee maanden. In de tweede uitspraak hoefde de inspecteur de juistheid van de berekende douanewaarde niet te bewijzen. Hij mocht de nabetalingsverhoudingsgewijs toedelen aan de aangiften in plaats van per aangifte precies te bepalen wat de douanewaarde moest zijn.

Uitgangspunt van de Hoge Raad is dat in het douanerecht iedere aangifte voor het vrije verkeer in beginsel op zichzelf staat en als zodanig moet worden beoordeeld.⁴⁷ Op grond van deze twee uitspraken lijkt het er op dat dit uitgangspunt in het geval van omkering van de bewijslast minder strikt wordt toegepast. Dit heeft tot gevolg dat als de bewijslast wordt omgekeerd de berekening van het bedrag van de uitnodiging tot betaling weliswaar op een

⁴⁷ HR, 19 november 2004, *Douane Update* 2004, 0855.

redelijke wijze moet worden vastgesteld maar dat een precieze bepaling van de schuld per aangifte niet noodzakelijk is, verhoudingsgewijs toerekenen is ook toegestaan. Het toerekenen van een correctie aan een groot aantal aangiften is voor de inspecteur regelmatig een probleem, zeker als de controle is uitgevoerd door middel van een mathematische steekproef. Op grond van de twee uitspraken lijkt het erop dat, door toepassing van de omkering van de bewijslast, de toerekeningsproblemen deels opgelost kunnen worden (mits er reden is om de bewijslast om te keren). De toepassing van de omkering van de bewijslast is in deze situatie dus wenselijk.

3.5.4 Verschuiving van inspecteur naar belanghebbende

De belanghebbende moet als gevolg van de omkering van de bewijslast gaan stellen en bewijzen dat de door de inspecteur opgelegde uitnodiging tot betaling onjuist is, terwijl bij een normale bewijslastverdeling de bewijslast bij de inspecteur ligt. Zoals hiervoor al is gebleken verschuift niet alleen de bewijslast van de inspecteur naar de belanghebbende maar wijzigt daarnaast ook de waardering van het bewijs, van aannemelijk maken naar doen blijken. Omkering van de bewijslast wordt alleen toegepast in de gevallen dat de bewijslast op de inspecteur rust en heeft geen effect op de waardering van het bewijs als de bewijslast al bij de belanghebbende ligt. Omkering van de bewijslast zal daardoor in het douanerecht niet toegepast worden op bezwaar en beroep naar aanleiding van verzoeken om terugbetaling. Ook in het geval de inspecteur een uitzonderingsbepaling of verlaging van de douanewaarde wil corrigeren dan heeft belanghebbende de bewijslast al, door omkering van de bewijslast zal dit evenmin wijzigen.

3.5.5 Geen schuld

Als belanghebbende géén schuld heeft aan het niet voldoen aan de administratie, informatie- of bewaarplicht, dan kan de bewijslast niet omgekeerd worden. De mate van verwijtbaarheid speelt mee in het oordeel of de correctiebedragen in absoluut en relatief opzicht voldoende groot zijn om omkering van de bewijslast te kunnen stellen.

In de jurisprudentie voor de nationale belastingen ben ik geen zaken tegengekomen waarbij de mate van verwijtbaarheid meespeelt in het oordeel of al dan niet voldaan wordt aan de administratieplicht. In de tweede douanerecht uitspraak werd de bewijslast omgekeerd, terwijl er naar mijn mening maar in beperkte mate niet aan de administratieplicht werd voldaan. De rechter stelde echter vast dat belanghebbende het oogmerk had om rechten bij invoer te ontduiken. Ik vraag mij af of de rechter de bewijslast ook omgekeerd zou hebben als belanghebbende veel minder te verwijten was. Het lijkt er op dat de rechter in deze uitspraak de mate van verwijtbaarheid (het oogmerk om rechten te ontduiken) laat meespelen in het oordeel dat niet werd voldaan aan de administratieplicht (beperkte omissie), waardoor de bewijslast omgekeerd werd. De omkering van de bewijslast werd in dit geval niet toegepast bij de aangever maar alleen bij de importeur van de goederen, die op grond van artikel 201 CDW ook als schuldenaar werd beschouwd. De

aangever had ook geen schuld aan het niet voldoen aan de administratieve verplichting door belanghebbende.

Op grond van artikel 8:2, zevende lid, Adw zal de belanghebbende die aannemelijk kan maken dat hij door overmacht niet aan zijn verplichtingen kan voldoen, ook niet geconfronteerd worden met omkering van de bewijslast, hij heeft geen schuld.

3.5.6 Ambtshalve toetsing door rechter

Zoals in hoofdstuk twee al bleek zal de rechter de omkering van de bewijslast ambtshalve moeten toepassen. Dit speelt in de lopende cassatieprocedure. Naar verwachting zal de HR, als deze van mening is dat het Hof de omkering ten onrechte niet heeft toegepast, de zaak terugverwijzen naar het Hof. Die zal belanghebbende in de gelegenheid moeten stellen om met tegenbewijs te komen tegen de stelling dat niet voldaan is aan de inlichtingenplicht.

3.6 Conclusie

De omkering van de bewijslast kan, zoals uit de twee uitspraken met betrekking tot de omkering van de bewijslast in het douanerecht blijkt, toegepast worden bij het niet voldoen aan de administratie-, bewaar- en informatieverplichting. Er zijn weliswaar nog een paar onduidelijkheden met betrekking tot de invulling van deze verplichtingen, maar die lijken voornamelijk geen beletsel te vormen.

De eisen die voor de nationale belastingen gelden zijn ook van toepassing voor het douanerecht. De omkering van de bewijslast moet niet onevenredig zijn (de 'sanctie' ten opzichte van de verplichting waaraan niet voldaan is), de inspecteur moet een redelijke schatting maken, belanghebbende moet gewaarschuwd zijn dat niet aan de verplichtingen werd voldaan en belanghebbende mag niet te goeder trouw zijn.

Als niet aan de verplichtingen is voldaan dan zal de omkering van de bewijslast zowel toegepast worden bij de vaststelling of goederen zijn onttrokken aan het douanetoezicht of dat er gesmokkeld is en/of ten aanzien van de hoogte van de douaneschuld. Interessant is dat uit de twee uitspraken voorlopig de conclusie getrokken kan worden dat als omkering van de bewijslast speelt, het uitgangspunt van de HR dat iedere aangifte op zichzelf staat en als zodanig moet worden beoordeeld, minder strikt wordt toegepast.

4 Omkering van bewijslast beperkt door gemeenschapsrecht?

4.1 Procedurele autonomie en beginselen van gelijkwaardigheid en effectiviteit

Op de uitvoering, toepassing, handhaving en rechtsbescherming van het recht van de Europese Gemeenschap, ook wel het gemeenschaps- of communautaire recht, waar het douanerecht ook deel van uit maakt, is in het algemeen het nationale bestuurs- en procesrecht van toepassing. Het is de bevoegdheid van de lidstaten om te bepalen welke procedures van toepassing zijn en hoe de procedures worden ingericht, dit wordt vaak procedurele autonomie genoemd. In het gemeenschapsrecht zijn op een beperkt aantal deelgebieden eigen voorschriften opgenomen over de handhaving en de rechtsbescherming. Het CDW is één van die deelgebieden.⁴⁸ In titel VII zijn onder meer bepalingen opgenomen over de invordering van de douaneschuld en zekerheidstelling. Hoofdstuk VIII bevat bepalingen over het recht van beroep. Artikel 244, bijvoorbeeld, bepaalt dat het beroep geen schorsende werking heeft. Voor het deel waarin door het CDW niet is voorzien, zijn de bepalingen van de Adw, Awb en AWR van toepassing.

Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap (hierna: HvJ) heeft in zijn jurisprudentie bepaald dat het nationale (proces)recht niet altijd onverkort van toepassing is, het gemeenschapsrecht stelt grenzen aan (de toepassing) van het nationale recht. Er zijn twee beginselen geformuleerd waaraan het nationale recht moet voldoen namelijk:

Gelijkwaardigheid: de regels die van toepassing zijn in een geschil met een communautaire dimensie mogen niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale vorderingen gelden.

Effectiviteit: De regels mogen de uitoefening van de door de communautaire rechtsorde verleende rechten niet nagenoeg onmogelijk of uiterst moeilijk maken. Dit wordt door het HvJ het doeltreffendheidsbeginsel genoemd.⁴⁹

De vereisten zijn zowel van belang voor de rechtsbescherming als voor de wijze van handhaving en sancties. Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat het effectiviteitsbeginsel voorrang heeft op het gelijkwaardigheidsbeginsel. Voor het HvJ is effectieve rechtsbescherming belangrijk maar er wordt veelal ook een afweging gemaakt tussen het belang dat de nationale bepaling nastreeft en het beginsel van effectiviteit (de procedurele 'rule of reason').⁵⁰ Het HvJ heeft in een aantal zaken, direct dan wel indirect, nationale bewijsregels getoetst aan het effectiviteits- en gelijkwaardigheidsbeginsel. De omkering van de bewijslast, ook een nationale bewijsregel, is nog niet getoetst door het HvJ. Daarom wordt hierna een aantal conclusies van het HvJ ten aanzien van bewijslastverdeling en bewijsomvang besproken. Aan de

⁴⁸ Jans e.a. 2002, p.72.

⁴⁹ Jans e.a. 2002, p.74.

⁵⁰ Deze afweging is de door het Hof geïntroduceerde 'procedurele rule of reason', als garantie tegen al te vergaande en onredelijke inbreuken op de procedurele autonomie van de lidstaten; Jans e.a. 2002, p. 87.

hand daarvan wordt in paragraaf 4.3 beoordeeld of er communautaire beperkingen zijn aan de toepassing van de omkering van de bewijslast in het douanerecht.

4.2 Jurisprudentie Hof van Justitie inzake bewijsregels

Het HvJ heeft in een aantal zaken nationale bewijsregels getoetst aan het gemeenschapsrecht. Hierna worden er een aantal besproken die van belang zijn bij het beoordelen of de omkering van de bewijslast voldoet aan de eisen van het gemeenschapsrecht.

Procedurele autonomie

Het HvJ heeft in de zaak *Deutsches Milchkontor* 1⁵¹ het beginsel van de procedurele autonomie specifiek van toepassing verklaard op nationale bewijsregels. “De bewijslast in geval van terugvordering van onverschuldigde betaalde steun wordt geregeld door het nationale recht, binnen de grenzen die ter zake uit het gemeenschapsrecht kunnen voort-vloeien.” Op basis van de zaak *San Giorgio*⁵² geldt dat het beginsel van de procedurele autonomie ook van toepassing is voor nationale bewijsregels in zaken waar het niet om communautaire wetgeving gaat maar om nationale wetgeving met een communautaire dimensie.

Aangezien de procedurele autonomie van toepassing is op de nationale bewijsregels zullen deze regels getoetst moeten worden aan het effectiviteits- en gelijkwaardigheidsbeginsel.

Negatieve bewijslast

In de zaak *San Giorgio*, en de andere zaken die in deze paragraaf besproken worden, werden de nationale bewijsregels getoetst aan het effectiviteits- en gelijkwaardigheidsbeginsel. Het HvJ sprak in *San Giorgio* uit dat nationale bewijsregels die het praktisch onmogelijk of uiterst moeilijk maken om terugbetaling van in strijd met het gemeenschapsrecht toegepaste heffingen te verkrijgen, onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, met name het effectiviteitsbeginsel. In deze zaak had belanghebbende alleen recht op teruggave van onverschuldigd betaalde heffingen als de heffing niet was afgewenteld op derden. Op grond van de nationale regels werd bij voorbaat al aangenomen dat belanghebbende de onverschuldigd betaalde heffingen op anderen had afgewenteld, een zogenaamd wettelijk vermoeden. Belanghebbende had daardoor een negatieve bewijslast, hij moest aantonen dat de heffing niet was afgewenteld, terwijl dit, zoals het HvJ terecht stelt, nooit met zekerheid kan worden bewezen.

Uit de *GT-Link* zaak⁵³ blijkt dat deze regel uit *San Giorgio* van algemene toepassing is. Uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten mag door een negatieve bewijslast in feite niet onmogelijk of uiterst moeilijk worden gemaakt.

Feitelijke en juridische context

⁵¹ HvJ EG 21 september 1983, gevoegde zaken 205-215/82, 1983 p. 02633 (*Deutsches Milchkontor I*)

⁵² HvJ EG, 9 november 1983, zaak 199/82, 1983 p. 3595 (*San Giorgio*).

⁵³ HvJ EG, 17 juli 1997, zaak C-242/95, *Jur.* 1997 p. I-04449 (*GT-link*).

Het nationale bewijsrecht moet niet alleen getoetst worden aan deze regel maar er moet naar de gehele feitelijke en juridische context gekeken worden. Dit bleek uit de zaak Commissie-Italië.⁵⁴ In die zaak was de nationale bewijsregel op zichzelf niet in strijd met het gemeenschapsrecht. Maar de uitleg en toepassing die de nationale rechters gaven was volgens het HvJ wèl in strijd met het gemeenschapsrecht. In de praktijk ontstond steeds een wettelijk vermoeden dat uiterst moeilijk of zelfs onmogelijk te weerleggen was.

Niet voldoen aan inzage verplichting

In de zaak *Weber's Wine World*⁵⁵ draaide het, net als bij *San Giorgio* en *Commissie-Italië*, om de terugbetaling van belastingen die in strijd met het gemeenschapsrecht zijn geheven. Het HvJ stelde in deze zaak vast dat de rechter moet bepalen dat, bij het ontbreken van een wettelijk vermoeden, de belastingdienst niet als het ware een vermoeden van afwenteling van de heffingen creëert. Bijvoorbeeld door uit het feit dat de belasting in de verkoopprijs is begrepen dat vermoeden te stellen. Of door een zodanige medewerking van belanghebbende te vereisen dat dit in de praktijk neerkomt op een vermoeden dat de belasting is afgewenteld. Deze medewerking wordt geëist omdat de belastingdienst zonder inzage in de bescheiden - die belanghebbende op grond van de nationale bepalingen dient te bewaren - het bewijs van daadwerkelijke afwenteling niet kan leveren.

In *Commissie-Italië* stelde het HvJ dat het niet-overleggen van boekhoudkundige bescheiden als een factor mag worden beschouwd die in aanmerking moet worden genomen voor het bewijs dat de belastingen op derden zijn afgewenteld. Alleen op grond van het niet overleggen van bescheiden kan de aanvrager niet worden verplicht het vermoeden te weerleggen door tegenbewijs te leveren.

Hieruit blijkt dat belanghebbende verplicht mag worden tot het meewerken aan het verzamelen van het bewijs. Alleen mag het niet meewerken aan deze verplichting, niet leiden tot een bewijsvermoeden dat alleen met tegenbewijs kan worden weerlegt.

Verdeling bewijslast tussen belanghebbende en overheid

Uit de *FMC-zaak*⁵⁶ blijkt dat het niet altijd zo is dat de bewijslast voor een teruggave bij de nationale autoriteiten berust, zoals het in de hiervoor besproken zaken wel het geval was. Het HvJ beoordeelde in de *FMC-zaak* dat belanghebbende het best in staat was om het bewijs te leveren dat te veel belasting was geheven. Het communautaire recht verzet zich niet tegen een nationale bewijsregel die de bewijslast bij belanghebbende legt. Mits het hen niet onmogelijk of uiterst moeilijk wordt gemaakt hun gemeenschapsrecht daadwerkelijk uit te oefenen.

Uit deze zaak en de zaak *Pusa*⁵⁷ kan afgeleid worden dat een nationale bewijsregel die degene die het best in staat is een bepaald feit of omstandigheid te bewijzen de bewijslast toewijst, verenigbaar is met het

⁵⁴ HvJ EG, 9 december 2003, zaak C-129/00, *Douanerechtspraak* 2004, 102, (Commissie-Italië).

⁵⁵ HvJ EG, 2 oktober 2003, zaak C-147/01 (*Weber's Wine World*).

⁵⁶ HvJ EG, 8 februari 1996, zaak C-212/94 (*FMC*).

⁵⁷ HvJ EG, 29 april 2004, zaak C-224/02, *BNB* 2004, 259 (*Pusa*).

gemeenschapsrecht. Dit onder de voorwaarde dat voldaan is aan het effectiviteitsbeginsel.

Context regelgeving

In alle hiervoor besproken zaken betrof het geschillen over de teruggave van in strijd met het EG-recht geheven nationale belastingen. Bij de omkering van de bewijslast in het douanerecht betreft het geschil de juistheid van de geheven communautaire belastingen. Naar aanleiding van de jurisprudentie is het daarom logisch de vraag te stellen wat de invloed is van de context van de regelgeving. Maakt het verschil of het een fraude-gevoelige sector is of dat de overheid als 'beheerder' van gemeenschapsgeld optreedt? Prechal heeft in 2001 een beperkte vergelijking gemaakt van secundair gemeenschapsrecht, waaronder het douanerecht maar ook sociaal recht, landbouwrecht en aanbestedingsrecht. Hier vielen weinig conclusies uit te trekken. Wat opviel was dat het HvJ strengere eisen lijkt te stellen aan belanghebbende als de overheid als 'beheerder' van geld van de EG optreedt waaraan belanghebbende rechten ontleent (steun, uitvoerrestituties, kwijtschelding van invoerrechten etc.), dan wanneer de belanghebbende te maken heeft met de lidstaat, zoals bij de hiervoor besproken zaken.⁵⁸

Aan de hand van de hiervoor besproken conclusies van het HvJ ten aanzien van de nationale bewijsregels wordt in de volgende paragraaf beoordeeld of er communautaire beperkingen zijn aan de toepassing van de omkering van de bewijslast in het douanerecht.

4.3 Omkering bewijslast strijdig met het communautaire recht?

De meningen of de omkering van de bewijslast voldoet aan de eisen van het communautaire recht zijn divers. Van Dam⁵⁹ is van mening dat het strijdig is, Albert⁶⁰ meent van niet en Van Eijdsen⁶¹ stelt dat het mogelijk niet geheel 'EU-proof' is. Overigens heeft geen van hen specifiek de omkering van de bewijslast in het douanerecht getoetst. De Hoge Raad lijkt geen twijfel te hebben, er zijn nog géén prejudiciële vragen over gesteld.

De omkering van de bewijslast is een nationale bewijsregel en zal daarom, zoals hiervoor is gebleken, moeten voldoen aan het gelijkwaardigheids- en effectiviteitsbeginsel.

4.3.1 Gelijkwaardigheidsbeginsel

Voor mij is buiten discussie dat art. 25 lid 3 en art. 27e AWR géén onderscheid maken tussen vorderingen die geheel zijn gebaseerd op nationaal recht en vorderingen die zijn gebaseerd op het communautaire recht. De omkering van de bewijslast voldoet daarmee aan het gelijkwaardigheidsbeginsel. Ook Van Eijdsen,⁶² Albert⁶³ en Van Dam⁶⁴ hebben deze mening.

⁵⁸ Prechal 2001, p. 188.

⁵⁹ Van Dam 2006.

⁶⁰ Albert 2005, p. 172.

⁶¹ Van Eijdsen 2004.

⁶² Van Eijdsen 2004, p. 2

4.3.2 Effectiviteitsbeginsel

Voor de toets of de omkering van de bewijslast in het douanerecht aan het effectiviteits-beginsel voldoet, is de hiervoor besproken jurisprudentie eveneens van belang.

Uit de jurisprudentie (FMC en Pusa) blijkt dat bewijsregels die de bewijslast geven aan degene die het best in staat is om het feit of de omstandigheid te bewijzen, verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht. Maar de uitoefening van de door het gemeenschapsrecht verleende rechten mag door de nationale bewijsregels niet onmogelijk of uiterst moeilijk worden gemaakt (onder meer San Giorgio, GT-Link). Dit moet niet alleen theoretisch bekeken worden maar in de gehele feitelijke en juridische context. Bijvoorbeeld door, zoals in Commissie-Italië, te toetsen hoe de rechter er in de praktijk mee om gaat, maar ook door het handelen van de inspecteur te beoordelen.

Als er van een wettelijk vermoeden géén sprake is dan mag dit niet kunstmatig gecreëerd worden, bijvoorbeeld doordat de inspecteur zodanige eisen aan de medewerking van belanghebbende stelt dat daar niet aan voldaan kan worden (Weber's Wine World). Het niet-overleggen van bescheiden mag, zoals blijkt uit Commissie-Italië, als een factor worden beschouwd die mee mag wegen in het bewijs, het mag geen reden zijn voor omkering van de bewijslast. Duidelijk is dat dit laatste negatief weegt in de beoordeling of de omkering van de bewijslast strijdig is met het gemeenschapsrecht.

Voor Van Dam is onder meer dit laatste aanleiding om te concluderen dat de omkering van de bewijslast strijdig is met het gemeenschapsrecht.⁶⁵ Ook voor Van Eijdsen weegt dit oordeel van het HvJ in Weber's Wine World en Commissie-Italië zwaar bij zijn oordeel dat de omkering van de bewijslast mogelijk strijdig is. Hij is hier echter niet zo zeker over als Van Dam. Dit omdat de jurisprudentie van het HvJ met name gaat over de afwenteling van belasting op derden en de teruggave van in strijd met het EG-recht geheven nationale belastingen.⁶⁶ Albert verwijst naar Van Eijdsen maar ziet voornamelijk niet dat omkering van bewijslast bij aanslagbelastingen als de inkomsten- en vennootschapsbelasting in strijd komt met gemeenschapsrecht. Hij zegt hierover: 'Volgens mij spelen bij de toetsing van de omkering van de bewijslast in de inkomsten- en vennootschapsbelasting enkel het doeltreffendheids- en gelijkwaardigheidsbeginsel een rol.'⁶⁷ Deze motivering van Albert begrijp ik niet.

Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat het belangrijk is om vast te stellen of door de omkering, de bewijslast voor belanghebbende onmogelijk of uiterst moeilijk wordt. Van Dam is van mening dat door de omkering van de bewijslast de bewijspositie van belanghebbende zodanig verslechtert dat hij doorgaans niet in staat zal zijn het gevraagde bewijs te leveren.⁶⁸

⁶³ Albert 2005, p. 172.

⁶⁴ Van Dam 2006, p. 4.

⁶⁵ Van Dam 2006, p. 6.

⁶⁶ Van Eijdsen 2004, p. 2.

⁶⁷ Albert 2005, p. 172.

⁶⁸ Van Dam 2006, p. 6.

Naar mijn mening zal dit van geval tot geval bekeken moeten worden, dit is namelijk afhankelijk van wat bewezen moet worden. Zoals in hoofdstuk drie is gebleken, betekent de omkering van de bewijslast in het douanerecht niet automatisch dat belanghebbende van alle aspecten van de uitnodiging tot betaling moet doen blijken dat die onjuist is. Heeft belanghebbende niet aan zijn administratie, inlichtingen of bewaarverplichting voldaan dan staat veelal niet alleen de hoogte van de heffingselementen ter discussie maar mogelijk ook of er al dan niet een onttrekking aan het douanetoezicht of smokkel heeft plaatsgevonden. Als belanghebbende inderdaad niet aan zijn administratie en/ of bewaarverplichting heeft voldaan dan zal zijn bewijslast moeilijk of onmogelijk zijn. De vraag is echter of belanghebbende niet ‘beloond’ wordt voor het niet voldoen aan zijn verplichtingen, als de bewijslast niet wordt omgekeerd? Daarbij kan belanghebbende vaak nog wel achter delen van de gewenste informatie komen, bijvoorbeeld door navraag bij leveranciers e.d.

Naast de hiervoor genoemde jurisprudentie moeten naar mijn mening ook andere factoren, zoals de context, meespelen. Van Eijdsen, Albert en Van Dam nemen deze factoren niet of nauwelijks mee in hun betoog. Ten aanzien van het douanerecht treedt de Nederlandse overheid op als beheerder van gemeenschapsgeld. In alle gevallen waar het in de jurisprudentie van het HvJ over ging betrof het geld van de lidstaten. Ook het feit dat het niet om teruggave van onrechtmatig geheven rechten gaat, maar om de heffing van rechten waarvan juist nog moeten worden vastgesteld of ze terecht geheven worden, speelt naar mijn mening mee. Daarnaast is het volgende belangrijk. Bij de omkering van de bewijslast moet belanghebbende bewijzen dat de uitnodiging tot betaling onjuist is. Dit wettelijk vermoeden wordt niet bij alle uitnodigingen tot betaling toegepast. Dit is op grond van artikel 8:2, lid 7, Adw juncto artikel 25, lid 3, AWR alleen mogelijk als belanghebbende niet aan zijn verplichtingen voldoet. Dit is een aanzienlijk verschil met de jurisprudentie van het HvJ. Het wettelijk vermoeden werd in die gevallen standaard toegepast. Belanghebbende had er niet of nauwelijks invloed op. Ook blijkt uit de nationale jurisprudentie dat de rechter niet in alle mogelijke gevallen de bewijslast omkeert. De proportionaliteit of evenredigheid van de maatregel wordt door de rechter getoetst. Bijvoorbeeld door te beoordelen of de eisen die de inspecteur aan de administratie van belanghebbende stelt niet te hoog zijn of door de omkering alleen toe te passen als het gebrek in de aangifte zowel absoluut als relatief aanzienlijk is.

4.3.3 Conclusie

Op grond van het voorgaande kan ik geen eenduidig antwoord geven op de vraag of de omkering van de bewijslast voldoet aan het effectiviteitsbeginsel en daardoor al dan niet strijdig is met het communautaire recht. Het oordeel van het HvJ in *Weber’s Wine World* en *Commissie-Italië* weegt negatief, de context en de andere factoren positief. Aan het gelijkwaardigheidsbeginsel voldoet de omkering van de bewijslast zeker.

Gezien de volgende factoren ben ik van mening dat de omkering van de bewijslast in het douanerecht de toets van het HvJ zou kunnen doorstaan:

- de terughoudende wijze waarop de Nederlandse rechter de omkering van de bewijslast toepast;
- de verwachting dat het leveren van bewijs door belanghebbende veelal niet onmogelijk of uiterst moeilijk is. Als dit wel zo is, dan is het veroorzaakt door belanghebbende zelf;
- er wordt voldaan aan het gelijkwaardigheidsbeginsel;
- de positieve elementen uit de jurisprudentie van het HvJ EG ten aanzien van het effectiviteitsbeginsel.

5 Toepasbaarheid omkering van de bewijslast in het douanerecht

In hoofdstuk één is aangekondigd dat in deze verhandeling antwoord op de vraag gegeven wordt in welke gevallen omkering van de bewijslast toepasbaar is.

Alvorens op deze vraag in te gaan volgt eerst een algemene conclusie.

5.1 Conclusie

In het nationale belastingrecht is de omkering van de bewijslast een bekend en regelmatig toegepast verschijnsel. Het wordt beschouwd als een sanctie, de Hoge Raad heeft het zelfs een zeer ingrijpend dwangmiddel genoemd. Maar door de omkering van de bewijslast kan de inspecteur het evenwicht herstellen dat verstoord is doordat belanghebbende niet aan zijn verplichtingen voldoet. Zonder de omkering van de bewijslast kan de inspecteur, in sommige gevallen, zijn taak niet uitoefenen. In de rechtspraak wordt, onder meer door toepassing van het proportionaliteitsbeginsel maar ook door de andere eisen die aan de omkering van de bewijslast worden gesteld, de burger beschermd tegen het onrechtmatig of onredelijk handelen van de inspecteur. Deze rechtbescherming lijkt de laatste tijd zelfs toe te nemen, daarnaast staat het ook in de aandacht van de politiek.

In het douanerecht bestaat de mogelijkheid om de bewijslast om te keren inmiddels twaalf en een half jaar. Dit is gezien het aantal gevallen dat het is toegepast géén jubileum om te vieren. Vooruitlopend op de volgende paragraaf: Mijn conclusie is dat de omkering van de bewijslast vaker toegepast zou kunnen worden. Dit uiteraard onder de voorwaarde dat er voldoende aandacht is voor de rechtsbescherming van de burger. De belanghebbende bij zaken die in het douanerecht spelen is, nog veel vaker dan bij de nationale belastingen, een onderneming. Hierdoor is de asymmetrie tussen belanghebbende en bestuursorgaan vaak beperkt. Daarbij zal de rechter de rechtsbescherming van de burger ongetwijfeld waarborgen, net zoals bij de nationale belastingen. Het is immers dezelfde wet en dezelfde (belasting)rechter.

Extra ten opzichte van de nationale belastingen is de Europese dimensie. Op grond van de uitspraken van het HvJ kan ik géén eenduidig antwoord geven of de omkering van de bewijslast voldoet aan de eisen van het communautaire recht. De uitspraken van het HvJ die mij doen twifelen hebben met name betrekking op de vraag of het niet meewerken van belanghebbende reden kunnen zijn voor omkering van de bewijslast. Dit ziet dus met name op de rechtsbescherming van de burger. Gezien de andere uitspraken van het HvJ en de wijze waarop de nationale belastingrechter met de omkering van de bewijslast omgaat, verwacht ik dat de omkering van de bewijslast voldoet aan de eisen van het communautaire recht.

5.2 In welke gevallen is omkering van de bewijslast toepasbaar?

Op grond van artikel 8:2 Adw juncto artikel 25, derde lid en artikel 27e AWR kan de omkering van de bewijslast in het douanerecht toegepast worden door de inspecteur bij de behandeling van een bezwaarschrift en (ambtshalve) door de rechter bij de behandeling van het beroep.

Uit de voorgaande hoofdstukken is gebleken dat de bewijslast omgekeerd kan worden als niet voldaan is aan de plicht om bescheiden te verstrekken van artikel 14 CDW of de verplichtingen van artikel 1:32 Adw.

Voorwaarde is dat oorspronkelijk de bewijslast bij de inspecteur ligt. Bij toepassing van de omkering van de bewijslast verschuift de bewijslast van de inspecteur naar de belanghebbende. Belanghebbende moet in dat geval 'doen blijken' dat de uitnodiging tot betaling, die door de inspecteur op een redelijke wijze en met feitelijke stellingen onderbouwd moet zijn vastgesteld, onjuist is. De omkering van de bewijslast moet voldoen aan het communautaire evenredigheidsbeginsel. De sanctie moet ten opzichte van het gebrek aan medewerking (niet voldoen aan verplichtingen) van belanghebbende niet te zwaar zijn. Als belanghebbende niet voldaan heeft aan zijn verplichtingen dan moet hij gewaarschuwd zijn voor de mogelijke consequenties. Ook moet géén sprake zijn van overmacht waardoor niet aan de verplichtingen konden worden voldaan.

Uit de jurisprudentie van het HvJ blijkt dat het bewijs, dat belanghebbende door de omkering moet leveren, niet onmogelijk of uiterst moeilijk moet zijn. Ook mag het niet zo zijn dat de eisen die aan belanghebbende gesteld worden, ten aanzien van zijn administratie en/ of de te verstrekken inlichtingen, zo hoog zijn dat daarmee als het ware op omkering van de bewijslast wordt aangestuurd.

De rechtsbescherming van de burger is voldoende, door de hoge eisen die door de (belasting)rechter aan de omkering van de bewijslast worden gesteld.

De omkering van de bewijslast in het douanerecht onderscheidt zich maar op een aantal punten van de omkering van de bewijslast in het nationale belastingrecht.

- Zowel in het douanerecht als in het nationale belastingrecht geldt een informatie-, administratie- als een bewaarverplichting. In het douanerecht zijn deze verplichtingen gebaseerd op zowel het CDW als de Adw, in het nationale belastingrecht op de AWR. De verplichtingen in het douanerecht zijn, anders dan die uit het nationale belastingrecht, nog helemaal niet uitgekristalliseerd. Er is nog geen jurisprudentie over de reikwijdte van de verplichtingen;
- In het douanerecht moet getoetst worden aan het communautaire evenredigheidsbeginsel. In het nationale belastingrecht aan het nationale proportionaliteitsbeginsel. Deze beginselen lijken in dit geval sterk op elkaar;
- Het douanerecht moet altijd voldoen aan het effectiviteits- en gelijkwaardigheidsbeginsel dat het HvJ EG toetst. Voor wat betreft de

nationale belastingen geldt dit alleen voor de wetsartikelen gebaseerd op Europese wet- en regelgeving.

Het onderscheid tussen de omkering van de bewijslast in respectievelijk het douanerecht en het nationale belastingrecht is dus beperkt. De wetgeving naar aanleiding waarvan de bewijslast omgekeerd kan worden verschilt, maar de voorwaarden waaraan voldaan moet worden niet.

De Douane zal de omkering van de bewijslast zowel kunnen toepassen bij de bepaling van de hoogte van de douaneschuld als bij de vaststelling of goederen zijn onttrokken aan het douanetoezicht. Bij de bepaling van de hoogte van de douaneschuld zal, op basis van de twee uitspraken over de omkering van de bewijslast binnen het douanerecht, het uitgangspunt dat iedere aangifte op zich staat en als zodanig moet worden beoordeeld, waarschijnlijk minder strikt toegepast kunnen worden.

Het is wel van belang de jurisprudentie, zowel nationaal als van het HvJ, op dit gebied te blijven volgen. Immers iedere uitspraak van de rechter, waar de inspecteur de omkering van de bewijslast in de uitspraak op bezwaar heeft toegepast of waar de rechter het ambtshalve toepast, kan het beeld van de omkering van de bewijslast in het douanerecht zoals dat in deze verhandeling is ontstaan aanpassen. Zoals het er nu voor staat, is de omkering van de bewijslast in het douanerecht goed toepasbaar. Daarbij is het naar mijn inschatting voor de Douane een waardevol middel, waarvan de toepassing nuttig is.

Literatuurlijst

Albert 2005

P.G.H. Albert, *Hoofdstukken formeel belastingrecht*, Amersfoort: SDU 2005.

De Blieck 2004

L.A. de Blieck e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer: Kluwer 2004.

Van Dam 2006

J.J. van Dam, 'Communautaire beperkingen ten aanzien van de omkering van de bewijslast', *TFB* 2006-01.

Van Eijsden 2004

J.A.R. van Eijsden, 'Omkering bewijslast in strijd met het EG-recht', *TFB* 2004-01.

Happé, Van Loon, Slijpen 2005

R.H. Happé, P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen, *Algemeen fiscaal bestuursrecht* (Monografieën Algemene wet bestuursrecht B2), Deventer: Kluwer 2005.

Jans 2002

J.H. Jans e.a., *Inleiding tot het Europees bestuursrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2002.

Kamerling 2006

R.N.J. Kamerling, *Memo Belastingcontrole*, Deventer: Kluwer 2006.

Kamerling en Kloosterman 2004

R.N.J. Kamerling en H.H.W. Kloosterman, 'Primaire bescheiden en belastingcontrole', *TFB* 2004-01.

Koopman 1996

R.J. Koopman, *Bewijslast in belastingzaken* (diss. Amsterdam U.v.A.), 1996.

Langereis 1999

Ch. J. Langereis, *Hoofdpijnen fiscaal procesrecht*, Deventer: FED 1999.

Niessen-Cobben 2005

R.M.P.G. Niessen-Cobben, 'Bewijs in een fiscale procedure', *TFB* 2005-02.

Prechal & Hancher 2001

S. Prechal & L. Hancher (red.), *Europees bewijsrecht: een verkenning* (Europese monografieën, 69), Deventer: Kluwer 2001.

Punt & Van Vliet 2000

E.N. Punt & D.G. van Vliet, *Douanerechten. Inleiding tot het communautaire douanerecht*, Deventer: Kluwer 2000.

Rapport van het project Omkering van bewijslast 2004

Rapport van het project Omkering van bewijslast, Centrum voor proces- en productontwikkeling van de Belastingdienst, 2004 (ongepubliceerd).

Vermeulen 2001

E.M. Vermeulen, *Nederlandse rechtsbescherming in communautaire context* (diss. Tilburg), Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2001.

Wiarda 1996

F. Wiarda, Omkering van de bewijslast in het douanerecht, *In- en uitvoernieuws* 1996, punt 328 en 343.