

Is het “territorialiteitsbeginsel” een beginsel van communautair recht?

- 1- Volgens het “territorialiteitsbeginsel” strekt de fiscale bevoegdheid van een staat zich alleen uit tot belastingplichtigen op zijn grondgebied.¹ In deze bijdrage wil ik de vraag aan de orde stellen of dit beginsel ook een beginsel van communautair recht is, dat de Gemeenschapsrechter binnen de communautaire rechtsorde moet handhaven.
- 2- Om de vraag of het territorialiteitsbeginsel een beginsel van communautair recht is te kunnen beantwoorden, zijn twee aspecten van belang. Allereerst moet worden onderzocht in hoeverre “territorialiteit” een rol speelt binnen de door het communautaire recht beheerste rechtsgebieden. Het kan niet op voorhand worden uitgesloten dat het territorialiteitsbeginsel op verschillende communautaire rechtsgebieden en op de onderscheiden terreinen van rechtstoepassing een verschillende betekenis zou kunnen hebben. In een dergelijk geval zou de betekenis ervan telkens moeten worden vastgesteld voor het rechtsterrein waarop de term bestemd is effect te sorteren.² Uit de rechtspraak valt echter geen aanwijzing af te leiden dat iets dergelijks bij het territorialiteitsbeginsel aan de orde is. Daarmee bestaat alle aanleiding om op basis van de verschillende verschijningsvormen van het territorialiteitsbeginsel op zoek te gaan naar een mogelijke autonome betekenis van dat begrip in het communautaire recht.³ Op basis daarvan kan vervolgens het tweede aspect worden onderzocht. Dat betreft de vraag of ook sprake is van een “beginsel” in de gemeenschapsrechtelijke zin van het woord.
- 3- In de communautaire rechtspraak is het territorialiteitsbeginsel herhaaldelijk en op verschillende rechtsgebieden aan de orde gekomen. Dit was bijvoorbeeld het geval bij de op geüniformeerde grondslag geheven omzetbelasting,⁴ het landbouwrecht,⁵ het sociale verzekeringsrecht,⁶ het auteursrecht,⁷ het strafrecht,⁸ het mededingingsrecht⁹ en, uiteraard, het gebied van de directe belastingen.¹⁰ Tezamen bezien levert deze rechtspraak het volgende beeld op.¹¹
- 4- In het algemeen heeft het HvJ EG geoordeeld dat “bepalingen van gemeenschapsrecht zoveel mogelijk moeten worden uitgelegd in het licht van het volkenrecht”.¹² Met een verwijzing naar het “in het internationaal publiekrecht algemeen aanvaarde territorialiteitsbeginsel”, kwam het HvJ EG met betrekking tot het communautaire mededingingsrecht tot het oordeel dat feitelijke gedragingen van buiten de Gemeenschap gevestigde bedrijven onder het toepassingsbereik van het communautaire mededingingsrecht kunnen vallen.¹³ Toch lijkt dat

¹ Zie overweging 35 van de Conclusie 24 september 2002 van A-G Alber bij [HvJ EG 18 september 2003, Zaak nr. C-168/01, Bosal Holding, Jur. 2003, blz. I-9409](#).

² Bij de term “overmacht” is dat bijvoorbeeld wél het geval. Zie in dat kader bijvoorbeeld [HvJ EG 30 januari 1974, Zaak nr. 158/73, Kampffmeyer, Jur. 1974, blz. 101, r.o. 8](#) en [HvJ EG 9 augustus 1994, Zaak nr. C-347/93, Boterlux, Jur. 1994, blz. I-3933, r.o. 34](#).

³ Zou eenzelfde term verschillende betekenissen kunnen hebben, zonder dat dit uit de rechtspraak blijkt, dan zou dit tot strijdigheid met het rechtszekerheidsbeginsel als fundamenteel beginsel van gemeenschapsrecht kunnen leiden, nu dit beginsel verlangt, dat een regeling duidelijk en nauwkeurig omschreven is, opdat de justitiabelen ondubbelzinnig hun rechten en verplichtingen zouden kunnen kennen en dienovereenkomstig hun voorzieningen zouden kunnen treffen ([HvJ EG 14 april 2005, Zaak nr. C-110/03, n.n.g., r.o. 30](#)). Zie voor een geval betreffende de heffing van omzetbelasting ook [HvJ EG 13 maart 1990, Zaak nr. C-30/89, Commissie/Frankrijk, Jur. 1990, blz. I-691, r.o. 23](#). Het Hof oordeelde: “In de tweede plaats zij eraan herinnerd, dat in het bijzonder bij een regeling die financiële gevolgen kan hebben, rechtszekerheid en voorzienbaarheid volgens vaste rechtspraak van het Hof een dwingend vereiste is waaraan streng de hand moet worden gehouden (arresten van [15.12.1987, zaak 326/85, Nederland/Commissie, Jurispr. 1987, blz. 5091, r.o. 24](#); en [22.2.1989, gevoegde zaken 92/87 en 93/87, Commissie/Frankrijk en Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1989, blz. 405, r.o. 22](#)). De gemeenschapsregeling inzake de BTW nu is wegens de plicht van de lidstaten een gedeelte van de als BTW geheven bedragen als eigen middelen ter beschikking van de Gemeenschap te stellen, een regeling die belangrijke financiële gevolgen voor de lidstaten heeft.”

⁴ [HvJ EG 4 juli 1985, Zaak nr. 168/84, Berkholz, Jur. 1985, blz. 2251](#) en [HvJ EG 23 januari 1986, Zaak nr. 283/84, Trans Tireno Express, Jur. 1986, blz. 231](#) en [HvJ EG 13 maart 1990, Zaak nr. C-30/89, Commissie/Frankrijk, Jur. 1990, blz. I-691](#).

⁵ [HvJ EG 24 november 1992, Zaak nr. C-286/90, Poulsen, Jur. 1992, blz. I-6019](#). [HvJ EG 23 januari 1997, Zaak nr. C-463/93, KK St. Martinus, Jur. 1997, blz. I-255, r.o. 19-21](#) (betreffende melkquota).

⁶ [HvJ EG 7 november 1973, Zaak nr. 51/73, Smieja, Jur. 1973, blz. 1213, r.o. 14-15](#) en [HvJ EG 10 juni 1982, Zaak nr. 92/81, Antonia Camera, Jur. 1982, blz. 2213, r.o. 14-16](#).

⁷ [HvJ EG 20 januari 1981, Gevoegde zaken nrs. 55 en 57/80, Musik-Vertrieb Membran, Jur. 1981, blz. 147, r.o. 14](#). Zie voor het industriële eigendomsrecht de Conclusie van A-G Fennelly van 6 juni 1990 bij [HvJ EG 5 december 1996, Gevoegde zaken nrs. C-267/95 en C-268/95, Merck, Jur. 1996, blz. 6285](#).

⁸ Overweging 55 van de conclusie van A-G Ruiz-Jarabo Colomer van 19 september 2002, bij arrest [HvJ EG 11 februari 2003, Gevoegde zaken nrs. C-187/01 en C-385/01, Gözütok, Jur. 2003, blz. 1345](#).

⁹ [HvJ EG 27 september 1988, Gevoegde zaken nrs. 89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 en 125-129/85, Houtslip, Jur. 1988, blz. 5193, r.o. 12-18](#).

¹⁰ [HvJ EG 15 mei 1997, Zaak nr. C-250/95, Futura, Jur. 1997, blz. 2471, r.o. 19-22](#).

¹¹ [Kapteyn-VerLoren van Themaat, Zesde druk, blz. 723-724](#).

¹² [HvJ EG 10 september 1996, Commissie/Duitsland, C-61/94, Jurispr. blz. I-3989, punt 52](#) en [HvJ EG 15 mei 1997, Zaak nr. C-250/95, Futura, Jur. 1997, blz. 2471, r.o. 19-22](#).

¹³ [HvJ EG 27 september 1988, Gevoegde zaken nrs. 89/85, 104/85, 114/85, 116/85, 117/85 en 125-129/85, Houtslip, Jur. 1988, blz. 5193, r.o. 12-18](#). Het Hof oordeelde: “Onder die omstandigheden is de bevoegdheid van de Gemeenschap om haar mededingingsregels ten aanzien van dergelijke gedragingen toe te passen, gedekt door het in het internationaal publiekrecht algemeen aanvaarde territorialiteitsbeginsel”. Zie ook pnt. 19 e.v. van de Conclusie van A-G Darmon van 25 mei 1988. In dezelfde zin [HvJ EG 24 november 1992, Zaak nr. C-286/90, Poulsen, Jur. 1992, blz. I-6019, r.o. 9](#). Het Hof oordeelde: “Vooraf zij in de eerste plaats opgemerkt, dat de bevoegdheden van de Gemeenschap moeten worden uitgeoefend in

internationale publiekrecht niet meer dan een nuttig hulpmiddel.¹⁴ Het HvJ EG heeft namelijk in rechtspraak die betrekking had op de bescherming van herkomstaanduidingen en oorsprongsbenamingen (arresten *Exportur en Denemarken e.a. vs Commissie*),¹⁵ erkend dat lidstaten de bevoegdheid hebben om bij bilaterale overeenkomst af te wijken van de in internationaal verband overigens gebruikelijke bescherming volgens het territorialiteitsbeginsel.

- 5- Toegespitst op het communautaire recht geldt dat het territorialiteitsbeginsel geen beperking kan vormen op het toepassingsgebied van de door het gemeenschapsrecht geboden rechten en vrijheden.¹⁶ Het gemeenschapsrecht perkt het territorialiteitsbeginsel niet slechts in. Uit het arrest *Trans Tireno Express* blijkt namelijk dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet dat lidstaten "het toepassingsgebied van hun fiscale wetgeving uitbreiden tot buiten hun eigenlijke territoriale grenzen, mits zij daarmee geen inbreuk maken op de bevoegdheden van andere staten".¹⁷
- 6- Op een tot de exclusieve bevoegdheden van de Gemeenschap behorend rechtsgebied paste de Gemeenschapsrechter "territorialiteit" niet als zelfstandig, ongeschreven rechtsbeginsel toe (arrest *Wilhelm Kiwall*).¹⁸ In een geval dat betrekking had op goederen die eerst Denemarken waren binnengesmokkeld en vervolgens op onregelmatige wijze onder een douaneregeling waren geplaatst teneinde naar Duitsland te worden vervoerd¹⁹, ging de Gemeenschapsrechter voorbij aan het eerder belastbare feit "smokkel" in Denemarken en zocht het HvJ EG in plaats daarvan op gekunstelde wijze aansluiting bij een bepaling van geschreven recht.¹⁹ Deze bepaling had echter uitsluitend betrekking op onregelmatigheden begaan tijdens het douanevervoer.²⁰

overeenstemming met het volkenrecht en dat het genoemde artikel 6 dus moet worden uitgelegd, en zijn werkingssfeer moet worden afgebakend, met inachtneming van de relevante regels van het internationale zeerecht". Om kort te gaan betekent dit volgens het Hof in r.o. 11 dat "Gelet op het doel van het in artikel 6, lid 1, sub b, van de verordening neergelegde verbod, deze bepaling zodanig moet worden uitgelegd, dat zij binnen de grenzen van het volkenrecht een maximale nuttige werking heeft". In *HvJ EG 14 juli 1998, Zaak nr. C-284/95, Safety High Tech, Jur. 1998, blz. I-1, r.o. 22* gaat het Hof omzichtiger te werk. Het oordeelt: "Vaststaat, dat bepalingen van gemeenschapsrecht zoveel mogelijk moeten worden uitgelegd in het licht van het volkenrecht, met name wanneer dergelijke bepalingen strekken tot tenuitvoerlegging van een door de Gemeenschap gesloten internationale overeenkomst (zie in die zin *arrest van 10 september 1996, Commissie/Duitsland, C-61/94, Jurispr. blz. I-3989, punt 52*). Zie ook overweging 46 van de conclusie van A-G Geelhoed van 10 april 2003, bij arrest *HvJ EG 23 september 2003, Zaak nr. C-452/01, Margarethe Ospelt, Jur. 2003, blz. 9743*."

¹⁴ In vergelijkbare zin: *Kapteyn-VerLoren van Themaat, Zesde druk, blz. 350* en, onder meer, de arresten *HvJ EG 14 juli 1971, Zaak nr. 12/71, Günther Henck, Jur. 1971, blz. 743* en *HvJ EG 8 december 1987, Zaak nr. 42/86, Artimport, Jur. 1987, blz. 4817*. In dit laatste arrest overwoog het Hof: "Zoals het Hof bij herhaling heeft overwogen, vormen de adviezen van het Comité (voor de IDR) Nomenclatuur belangrijke middelen ter verzekering van een uniforme toepassing van het GDT (het Gemeenschappelijke Douanetarief) door de douaneautoriteiten van de lidstaten en kunnen zij als zodanig als waardevolle hulpmiddelen bij de uitlegging van het GDT worden beschouwd. Deze adviezen zijn niettemin rechtens niet bindend, zodat in voorkomend geval moet worden onderzocht of hun inhoud strookt met de bepalingen van het GDT zelf en de draagwijdte daarvan niet wijzigt."

Het internationaal publiekrecht kan echter zeer wel meer blijken te zijn dan enkel een "waardevol hulpmiddel". Afhankelijk van de uitkomst van een thans in het kader van het GATT-verdrag bij het Dispute Settling Board in Genève lopende procedure aangehangig gemaakt door de Verenigde Staten (*klachtnummer WT/DS315/1, G/L/694 van 27 September 2004 (04-4046)*); te raadplegen via www.wto.org), zou uit dat internationale publiekrecht zeer wel een beperking kunnen voortvloeien van de lidstaten om te voorzien in douanerechtelijke bepalingen van aanvullend recht (recht in de zin van *HvJ EG 5 maart 1980, Zaak nr. 265/78, Ferwerda, Jur. 1980, blz. 617, r.o. 12*). De klacht strekt er namelijk toe dat de toepassing van de douaneregeling in de lidstaten, niet wordt gekenschetst door de eenvormigheid die wordt voorgeschreven door het GATT-verdrag in het algemeen en het art. XXIV daarvan in het bijzonder.

¹⁵ *HvJ EG 10 november 1992, Zaak nr. C-3/91, Exportur, Jur. 1992, blz. I-5529, r.o. 12-15*, en *HvJ EG 16 maart 1999, Gevoegde zaken nrs. C-289/96, C-293/96 en C-299/96, Denemarken, Duitsland en Frankrijk - Commissie, Jur. 1998, blz. 4301, r.o. 89-90*.

¹⁶ *HvJ EG 20 januari 1981, Gevoegde zaken nrs. 55 en 57/80, Musik-Vertrieb Membran, Jur. 1981, blz. 147, r.o. 14*. Het Hof oordeelde: "De door de Belgische regering en de Italiaanse regering voor het hof verdedigde opvatting, dat bij gebreke van een harmonisatie in deze sector het territorialiteitsbeginsel van de auteursrechtelijke bepalingen altijd voorrang heeft boven dat van het vrije verkeer van goederen binnen de gemeenschappelijke markt, dient te worden verworpen. Immers het wezenlijke doel van het verdrag, de versmelting van de nationale markten tot een enkele markt, zou niet kunnen worden bereikt indien de onderdanen van de lidstaten aan de onderscheiden rechtsstelsels dier staten de mogelijkheid ontleenden, de markt te verdelen en verkapte beperkingen van de handel tussen de lidstaten tot stand te brengen".

¹⁷ *HvJ EG 23 januari 1986, Zaak nr. 283/84, Trans Tireno Express, Jur. 1986, blz. 231, r.o. 20*. Zie ook *HvJ EG 13 maart 1990, Zaak nr. C-30/89, Commissie/Frankrijk, Jur. 1990, blz. I-691, r.o. 18*. Het Hof overwoog ten aanzien van het arrest *Trans Tireno Express*: "Uit dit arrest mag echter niet worden afgeleid, dat de lidstaten ingevolge de zesde richtlijn verplicht zijn, op hun grondgebied verricht vervoer voor het in of boven de internationale wateren gelegen gedeelte van het traject aan BTW te onderwerpen. De enige gevolgtrekking die uit de algemene doelstelling van de zesde richtlijn mag worden gemaakt, is dat de lidstaten die gebruik maken van de vrijheid om het toepassingsgebied van hun belastingwetgeving uit te breiden tot buiten hun eigenlijke territoriale grenzen, bij de belastingheffing over de betrokken handelingen de door de richtlijn gestelde gemeenschappelijke regels dienen na te leven."

¹⁸ *HvJ EG 22 september 1988, Zaak nr. 252/87, Wilhelm Kiwall, Jur. 1988, blz. 4753*. In deze zin ook *HvJ EG 27 november 1984, Zaak nr. 99/83, Fioravanti, Jur. 1984, blz. 3939*.

¹⁹ Meer in het bijzonder bij de "onregelmatigheid" als bedoeld in art. 36, lid 1, van verordening nr. 222/77 betreffende communautair douanevervoer. Deze bepaling luidt: "Wanneer wordt vastgesteld dat bij communautair douanevervoer in een bepaalde lidstaat een overtreding of onregelmatigheid is begaan, wordt de actie tot invordering van de eventuele opeisbare rechten en andere heffingen - onverminderd eventuele strafvervolging - door deze lidstaat ingesteld volgens zijn wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen."

Overigens wordt in het standaardwerk van Punt en Van Vliet (*E.N. Punt en D.G. van Vliet in 'Douanerechten' Fiscale Monografieën nr. 90, Kluwer-Deventer, § 3.12, blz. 53, nt. 22*) naar het arrest *Wilhelm Kiwall* verwezen voor de regeling zoals deze gold voorafgaand aan het inwerkingtreden van art. 215 CDW.

²⁰ Destijds ontbrak in het geharmoniseerde douanerecht de algemene bevoegdheidsverdelende bepaling van het huidige art. 215 CDW.

Onder de vigeur van het Communautair Douanewetboek,^{iii-iv} is het Hof bij dergelijke gevallen van samenloop tussen "smokkel" enerzijds en douanevervoer anderzijds voor de heffing - en daarmee ook voor de heffingsbevoegdheid - echter wel aansluiting gaan zoeken bij "smokkel"²¹ als het eerdere belastbare feit.²²

- 7- Evenmin kan het territorialiteitsbeginsel zonder meer worden toegepast op niet tot de exclusieve bevoegdheden van de Gemeenschap behorende rechtsgebieden. Zo verwierp het HvJ EG in het arrest *Musik-Vertrieb Membran* de stelling dat, "bij gebreke van een harmonisatie, het territorialiteitsbeginsel van de auteursrechtelijke bepalingen altijd voorrang heeft boven dat van het vrije verkeer van goederen binnen de gemeenschappelijke markt".²³ In plaats daarvan lijkt het omgekeerde het geval te zijn. Vanwege de belemmering die hier van uit zou kunnen gaan voor het vrije verkeer van werknemers, kon in het arrest *Antonia Camera* van toepassing van een "territorialiteitsbeginsel" op pensioenen, renten en uitkeringen namelijk geen sprake zijn.²⁴ De Gemeenschapsrechter heeft in het arrest *Royal Bank of Scotland* bovendien uitgemaakt dat toepassing van "het territorialiteitsbeginsel" niet wegneemt dat hierdoor overigens gelijke gevallen ongelijk behandeld kunnen worden.²⁵ Omgekeerd achtte de Gemeenschapsrechter in het arrest *Futura* een nationale regeling, die niet een door het Verdrag verboden zichtbare of verkapte discriminatie opleverde,²⁶ in overeenstemming met het "fiscale territorialiteitsbeginsel".²⁷
- 8- Samengevat komt het voorgaande erop neer dat het territorialiteitsbeginsel in het communautaire recht niets meer behelst dan één van de uitgangspunten²⁸ die de Gemeenschapswetgever kan,²⁹⁻³⁰⁻³¹ of de lidstaten

²¹ Destijds art. 2, lid 1, aanhef en letter b van Verordening (EEG) nr. 2144/87, thans art. 202, lid 1 CDW. In deze bepaling wordt evenwel niet gesproken over de in de volksmond gebezigde term "smokkel" maar over het "op onregelmatige wijze binnenbrengen van goederen in het douanegebied van de Gemeenschap".

²² [HvJ EG 4 maart 2004, Gevoegde zaken nrs. C-238/02 en C-246/02, Viluckas en Jonusas, n.n.g., r.o. 28](#). In dit arrest was sprake van sigaretten die waren verborgen in een vrachtwagen die werd gebruikt voor douanevervoer (T-1). Deze sigaretten waren niet "aangebracht", zodat de douaneschuldenaar volgens het HvJ EG inderdaad op grond van art. 202, lid 3 CDW tot betaling van de wegens smokkel verschuldigd geworden douanerechten kon worden aangesproken. In de procedure van [HvJ EG 3 maart 2005, Zaak nr. C-195/03, Papismedov, n.n.g.](#) was een vergelijkbare situatie aan de orde. Ook hier werden sigaretten binnengesmokkeld en met een vrachtwagen die werd gebruikt voor douanevervoer vervoerd. Vervolgens werden deze op onregelmatige wijze gelost en daardoor aan het douanetoezicht werden onttrokken. Een dergelijk onttrekken leidt tot een afzonderlijk belastbaar feit belastbaar feit (art. 2, lid 1, aanhef en letter c van Verordening (EEG) nr. 2144/87, thans art. 203, lid 1 CDW; zie ook [HvJ EG 11 juli 2002, Zaak nr. C-371/99, Librexim, Jur. 2002, blz. I-6227](#)). Het HvJ EG sprak zich andermaal uit over de vraag of nu inderdaad van het belastbare feit "smokkel" sprake was. Onder verwijzing naar het hiervoor aangehaalde arrest van 4 maart 2004 oordeelde het HvJ EG dat dit inderdaad het geval was.

Met de invoering van het CDW is de geharmoniseerde douanewetgeving met art. 215 CDW gaan voorzien in een bevoegdheidsverdelende bepaling met een algemene strekking. Gelet op lid 4 (thans lid 2) van deze bepaling ligt het voor de hand dat de nieuwe koers die het HvJ EG met deze beide arresten heeft uitgezet, samenhangt met de invoering van deze bepaling.

²³ [HvJ EG 20 januari 1981, Gevoegde zaken nrs. 55 en 57/80, Musik-Vertrieb Membran, Jur. 1981, blz. 147, r.o. 14](#). Aan dit oordeel ligt de volgende overweging van het HvJ EG ten grondslag: "Immers het wezenlijke doel van het Verdrag, de versmelting van de nationale markten tot een enkele markt, zou niet kunnen worden bereikt indien de onderdanen van de lidstaten aan de onderscheiden rechtsstelsels dier staten de mogelijkheid ontleenden, de markt te verdelen en verkapte beperkingen van de handel tussen de lidstaten tot stand te brengen."

²⁴ [HvJ EG 10 juni 1982, Zaak nr. 92/81, Antonia Camera, Jur. 1982, blz. 2213, r.o. 14 en 16](#).

²⁵ In [HvJ EG 29 april 1999, Zaak nr. C-311/97, Royal bank of Scotland, Jur. 1999, blz. I-2651, r.o. 29](#) overwoog het Hof: "Weliswaar worden de in Griekenland gevestigde vennootschappen aldaar over hun wereldinkomen belast (onbeperkte belastingplicht), terwijl buitenlandse vennootschappen die in die staat actief zijn door middel van een vaste inrichting, alleen belastingplichtig zijn voor de door die vaste inrichting aldaar behaalde winst (beperkte belastingplicht). Deze omstandigheid, die een gevolg is van het feit dat de staat waar de inkomstenbron is gelegen, vergeleken met de staat van vestiging van de vennootschap een beperkte soevereiniteit op fiscaal gebied heeft, neemt evenwel niet weg dat de situaties van de twee categorieën van vennootschappen, onder overigens gelijke omstandigheden, vergelijkbaar kunnen worden geacht voor wat de wijze van vaststelling van de belastinggrondslag betreft."

In [overweging 21 van de conclusie van 10 mei 2001 van A-G Alber bij HvJ EG 4 oktober 2001, Zaak nr. C-294/99, Athinaiki Zythopoiia AE Jur. 2001, blz. I-6797](#), stelde de A-G zich op het standpunt: "De fiscale soevereiniteit van de lidstaten staat niet in de weg aan de toepassing van artikel 5, lid 1, van de richtlijn, aangezien deze soevereiniteit conform het gemeenschapsrecht moet worden uitgeoefend."

²⁶ Zie [HvJ EG 12 februari 1974, Zaak nr. 152/73, Sotgiu, Jur. 1974, blz. 153, r.o. 11](#) en, meer recentelijk, [HvJ EG 29 april 1999, Zaak nr. C-311/97, Royal bank of Scotland, Jur. 1999, blz. I-2651, r.o. 19-20](#).

²⁷ [HvJ EG 15 mei 1997, Zaak nr. C-250/95, Futura, Jur. 1997, blz. 2471, r.o. 19-22](#). Dit arrest krijgt een bijzondere betekenis wanneer het wordt bezien in het licht van het arrest [HvJ EG 25 januari 1988, Zaak nr. 427/85, Commissie/Duitsland, Jur. 1988, blz. 1123, r.o. 42](#). Dit arrest betrof de implementatie door Duitsland van de Richtlijn 77/249/EEG van de Raad van 22 maart 1977 tot vergemakkelijking van de daadwerkelijke uitoefening door advocaten van het vrij verrichten van diensten (Pb 1977, I 78, blz. 17). Het HvJ EG oordeelde dat het beginsel van territoriale exclusiviteit niet kan worden toegepast op situaties die rechtens en feitelijk niet vergelijkbaar zijn.

²⁸ Dat ook andere uitgangspunten gekozen kunnen worden, moge blijken uit het arrest [HvJ EG 21 maart 2002, Zaak nr. C-451/99, Cura Anlagen, Jur. 2002, blz. I-3193, r.o. 40](#). Het Hof oordeelde: "Dienaangaande zij eraan herinnerd dat, behoudens in de Gemeenschap tijdelijk ingevoerde voertuigen en de uitsluitend voor het goederenvervoer over de weg bestemde motorvoertuigen met een toegelaten totaalgewicht in beladen toestand gelijk aan of hoger dan twaalf ton, die in het hoofdgeding niet aan de orde zijn, de motorrijtuigenbelasting niet geharmoniseerd is en aanzienlijk verschilt van lidstaat tot lidstaat. Op dit gebied oefenen de lidstaten dus vrij hun fiscale bevoegdheid uit, mits zij daarbij het gemeenschapsrecht in acht nemen. Zij kunnen over deze fiscale bevoegdheid onderling afspraken maken op basis van criteria zoals het grondgebied waar een voertuig werkelijk wordt gebruikt, of de woonplaats van de bestuurder, die verschillende bestanddelen van het territorialiteitsbeginsel zijn, en onderlinge overeenkomsten sluiten om te verzekeren dat een voertuig slechts in een van de overeenkomstsluitende staten aan indirecte belastingen wordt onderworpen."

²⁹ Zie in dit kader de zevende overweging van de preambule van de Richtlijn 77/388/EEG (de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting —Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag), luidende: "Overwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de lidstaten, met name met betrekking tot de levering inclusief

kunnen³²⁻³³ kiezen voor de inrichting³⁴ van een systeem om “*competentieconflicten tussen de lidstaten*” te voorkomen of op te lossen,³⁵ teneinde – toegepast op fiscale situaties - zowel heffing van dubbele belasting, als het niet-heffen van belasting te vermijden.³⁶ Een gekozen “*systeem om competentieconflicten te voorkomen*” moet, net als andere nationale en communautaire regelgeving, voldoen aan alle eisen die daaraan door het gemeenschapsrecht worden gesteld.

- 9- Uit een en ander vloeit voort dat “territorialiteit” geen algemeen of fundamenteel rechtsbeginsel^v vormt dat de Gemeenschapsrechter binnen de communautaire rechtsorde moet handhaven.³⁷ Dat wil zeggen dat de rechter het niet heeft toe te passen met voorrang boven alle met dat begrip strijdige gemeenschapshandelingen of bepalingen van nationaal recht. Anders dan bijvoorbeeld bij het vertrouwensbeginsel³⁸ en het rechtszekerheidsbeginsel het geval is,³⁹ geldt namelijk voor het territorialiteitsbeginsel niet dat de

montage van een goed en met betrekking tot diensten; dat de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar dat die plaats evenwel in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen;”

Eveneens met betrekking tot de heffing van omzetbelasting overwoog A-G Ruiz-Jarabo Colomer in zijn [conclusie van 13 januari 2004 bij HvJ EG 27 mei 2004, Zaak nr. C-68/03, Lipjes, n.n.g.](#): “Een andere fundamentele overweging die de bij richtlijn 91/680 ingestelde overgangsregeling beheerst, is de eerbiediging van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. Elk van de communautaire partners stelt volledig onafhankelijk vast welke handelingen worden belast, maar hun respectievelijke belastingbevoegdheden moeten worden gecoördineerd zodat voor een handeling binnen de Gemeenschap de bevoegdheid van de ene begint waar die van de andere eindigt. Dit vereiste verklaart dat, wanneer een aankoop van goederen wordt belast in het land waar deze goederen ter beschikking van de afnemer worden gesteld, de desbetreffende levering die plaatsvindt in de lidstaat van herkomst wordt vrijgesteld (artikel 28 quater, A, sub a) teneinde dubbele belasting te vermijden.” Zie ook overweging 3 van de conclusie van A-G La Pergola van 17 juli 1997 bij [HvJ EG 6 november 1997, Zaak nr. C-116/96, Reisebüro Binder, Jur. 1997, blz. I-6103](#).

³⁰ Zie de vijftiende overweging van de considerans van de Tweede richtlijn schadeverzekering (Richtlijn 88/357/EEG van de Raad van 22 juni 1988 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende het directe verzekeringsbedrijf, met uitzondering van de levensverzekeringsbranche, tot vaststelling van bepalingen ter bevordering van de daadwerkelijke uitoefening van het vrij verrichten van diensten en houdende wijziging van richtlijn 73/239/EEG) en overweging 30 van de considerans van de Derde richtlijn schadeverzekering (richtlijn 92/49/EEG van de Raad van 18 juni 1992 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende het directe verzekeringsbedrijf, met uitzondering van de levensverzekeringsbranche, en houdende wijziging van de richtlijnen 73/239/EEG en 88/357/EEG). Artikel 25 van de Tweede richtlijn schadeverzekering kent namelijk met betrekking tot verzekeringsovereenkomsten en premies fiscale bevoegdheid toe aan de lidstaat waar het risico is gelegen (en niet aan de lidstaat waar de verzekeraar is gevestigd – hetgeen strikte toepassing van het fiscale territorialiteitsbeginsel zou gebieden), om langs deze weg tegemoet te komen aan het gevaar, dat verschillen in de structuur en de tarieven van belastingen en parafiscale heffingen op verzekeringstransacties concurrentiedistorsies tussen de lidstaten op het gebied van verzekeringsdiensten met zich zullen brengen (zie [HvJ EG 14 juni 2001, Zaak nr. C-191/99, Kvaerner, Jur. 2001, blz. I-4447](#)).

³¹ In [HvJ EG 23 januari 1997, Zaak nr. C-463/93, Jur. 1997, blz. I-255, r.o. 19-21](#) betreffende melkquota kwam aan de orde dat de vaststelling van de referentiehoeveelheid geleverde melk van een producent niet geschiedt op basis van het territorialiteitsbeginsel, maar dat in plaats daarvan, ook in andere lidstaten gelegen productie-eenheden in de beschouwing betrokken moeten worden.

³² Het betreft hier de situatie waarin sprake is van (fiscale) aangelegenheden die door de lidstaten onderling, dat wil zeggen zonder tussenkomst van de gemeenschapswetgever, moeten worden opgelost. Zie voor een voorbeeld hiervan de [conclusie van 26 oktober 2004 van A-G Ruiz-Jarabo Colomer in zaak nr. C-376/03, D-zaak, n.n.g., overweging 80](#). De A-G overwoog: “Artikel 293 EG machtigt de lidstaten om daartoe met elkaar in onderhandeling te treden. Bij gebreke van een multilaterale overeenkomst tussen alle lidstaten van de Gemeenschap zijn bilaterale verdragen gesloten waarin de lidstaten overeenkomen, hun fiscale soevereiniteit te beperken en de inhoud daarvan gedeeltelijk prijs te geven. Door deze overeenkomsten wordt met andere woorden de bevoegdheid om te bepalen welke criteria van toepassing zijn op de belastbare feiten, verdeeld.”

³³ Zie voor het voorbeeld van de op niet-geharmoniseerde grondslag geheven motorrijtuigen belasting [HvJ EG 21 maart 2002, Zaak nr. C-451/99, Cura Anlagen, Jur. 2002, blz. I-3193, r.o. 40](#).

³⁴ In artikel 12, lid 1, fine Richtlijn 93/89/EEG spreekt de Raad opmerkelijk genoeg van een “regeling voor de toerekening van de kosten die gebaseerd is op het territorialiteitsbeginsel, waarbij de nationale grenzen geen overwegende rol spelen” (zie ook [HvJ EG 5 juli 1995, Zaak nr. C-21/94, Parlement/Raad, Jur. 1995, blz. I-1827, r.o. 21](#)).

³⁵ Dat sprake is van “kunnen” en niet van “moeten” is logischerwijs het complement van het oordeel van de Gemeenschapsrechter dat artikel 293 EG geen rechtstreekse werking heeft. Zie [HvJ EG 21 september 1999, Zaak nr. C-307/97, Saint Gobain, Jur. 1999, blz. I-6161, r.o. 56](#). Het HvJ EG oordeelde: “In dit verband zij om te beginnen opgemerkt, dat bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen, met name ter uitvoering van artikel 220, tweede streepje, EG-Verdrag (thans artikel 293, tweede streepje, EG), de lidstaten bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van het inkomen en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een verdrag, dubbele belastingen af te schaffen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter vermindering van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (zie in die zin [arrest van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 24 en 30](#)).”

Zie ook [HvJ EG 12 mei 1998, Zaak nr. C-336/96, Gilly, Jur. 1998, blz. I-2793, r.o. 15](#) en [HvJ EG 11 juli 1985, Zaak nr. 137/84, Mutsch, Jur. 1985, blz. 2681, r.o. 11](#).

³⁶ Zie [HvJ EG 4 juli 1985, Zaak nr. 168/84, Berkholz, Jur. 1985, blz. 2251, r.o. 14](#).

³⁷ Verg. [HvJ EG 17 december 1981, Zaak nr. 115/80, Rene Demont, Jur. 1981, blz. 3147](#).

³⁸ Zie voor het vertrouwensbeginsel bijvoorbeeld [HvJ EG 5 mei 1981, Zaak nr. 112/80, Anton Dürbeck, Jur. 1981, blz. 1095, r.o. 48](#).

³⁹ [HvJ EG 29 april 2004, Gevoegde zaken nrs. C-487/01 en C-7/02, Gemeente Leusden / Holin Groep, BNB 2004/260* m.n. B.G. van Zadelhoff, r.o. 57](#). Het Hof oordeelde: “Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat het vertrouwens- en het rechtszekerheidsbeginsel deel uitmaken van de communautaire rechtsorde. Uit dien hoofde moeten zij worden nageleefd door de gemeenschapsinstellingen ([arrest van 14 mei 1975, CNTA/Commissie, 74/74, Jurispr. blz. 533](#)), maar tevens door de lidstaten in de uitoefening van de hun door de gemeenschapsrechtlijnen verleende bevoegdheden ([arresten Belgocodex, reeds aangehaald, punt 26](#), en [Schlossstraße, reeds aangehaald, punt 44](#); in die zin, [arrest van 11 juli 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 44](#)).”

Gemeenschapsrechter eist dat dit door de lidstaten in wordt genomen bij de uitoefening van de aan hen op grond van het gemeenschapsrecht toekomende bevoegdheden.

10- Het voorgaande brengt mij tot de volgende stelling:

“Het verdient de voorkeur te spreken over het “*territorialiteitssysteem*” in plaats van het “*territorialiteitsbegin*sel”, nu de Gemeenschapsrechter “*territorialiteit*” slechts beschouwt als (bestanddeel van) een facultatief “*systeem om competentieconflicten te voorkomen*”, dat als zodanig op geen enkele wijze afbreuk kan doen aan de uit de autonome communautaire rechtsorde voortvloeiende rechten en verplichtingen en dat, anders dan bij de communautaire ongeschreven communautaire algemene of fundamentele rechtsbeginselen het geval is, geen afbreuk kan doen aan met dat systeem strijdige gemeenschapshandelingen of bepalingen van nationaal recht.”

ⁱ Kort nadat dit arrest werd gewezen, werd in de destijds geldende wetgeving (zie Verordening (EEG) nr. 597/89 van de Commissie van 8 maart 1989 tot vaststelling van enige nadere bepalingen voor de toepassing van Verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 4108/88 van 21 december 1988, inzonderheid op artikel 12) de rechtspraak gecodificeerd die er toe strekte dat het aanbieden van documenten waardoor de schijn wordt gewekt dat deze goederen een andere douanestatus hadden dan in werkelijkheid het geval was, aanleiding gaf tot het ontstaan van verschuldigheid van douanerechten (zie ook [HvJ EG 27 november 1984, Zaak nr. 99/83, Fioravanti, Jur. 1984, blz. 3939](#)). Inmiddels is deze bepaling vervat in huidige art. 865, lid 1 TCDW. Art. 865, lid 1, slot van de TCDW (Verordening (EG) nr. 2454/93, de Toepassingsverordening van het Communautair Douanewetboek (Verordening (EEG) nr. 2913/92; het CDW).

ⁱⁱ Het betrof een document voor gebruik van de douaneregeling intern communautair douanevervoer (een zogenaamd T-2 document). Met deze douaneregeling kunnen, kort gezegd, communautaire goederen tussen twee plaatsten in de gemeenschap worden vervoerd (art. 163 CDW). Communautaire goederen zijn goederen die zich in het vrije verkeer van het lidstaat bevinden (zie art. 4, lid 7 en lid 8 CDW; beide bepalingen zijn een nadere uitwerking van art. 23 en art. 24 EG; zie voor de toepassing van laatstgenoemde bepaling ook [HvJ EG 28 januari 1999, Zaak nr. C-181/97, Van der Kooy, Jur. 1999, blz. I-483](#)). De douaneregeling extern communautair douanevervoer is bestemd voor het vervoer van niet-communautaire goederen (art. 91 CDW), dat wil zeggen goederen die nog niet in het vrije verkeer zijn gebracht en die derhalve nog in de heffing van douanerechten betrokken moeten worden.

ⁱⁱⁱ **Ten tijde van de invoering van het CDW** luidde artikel 215 CDW als volgt:

Artikel 215

1. De douaneschuld ontstaat op de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van deze schuld leiden.
2. Indien de in lid bedoelde plaats niet kan worden bepaald, wordt de douaneschuld geacht te zijn ontstaan op de plaats waar de douaneautoriteiten vaststellen dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid.
3. Indien een douaneregeling voor bepaalde goederen niet is beëindigd, wordt de douaneschuld geacht te zijn ontstaan:
 - op de plaats waar de goederen onder de regeling zijn geplaatst, of
 - op de plaats waar de goederen de Gemeenschap onder de betrokken regeling zijn binnengekomen.
4. Indien evenwel uit de gegevens waarover de douaneautoriteiten beschikken, blijkt dat de douaneschuld reeds op een eerder tijdstip was ontstaan, toen de goederen zich op een andere plaats bevonden, wordt de douaneschuld geacht te zijn ontstaan op de plaats waarvan kan worden vastgesteld dat zij zich daar bevonden op het vroegste tijdstip waarvan het bestaan van de douaneschuld kan worden vastgesteld.

Met de invoering van het CDW en de TCDW werd art. 36 van Verordening nr. 222/77 betreffende communautair douanevervoer vervangen door art. 378 TCDW, luidende:

Artikel 378

1. Wanneer een zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en de plaats van de overtreding of onregelmatigheid niet kan worden vastgesteld, wordt deze overtreding of onregelmatigheid, onverminderd artikel 215 van het Wetboek, geacht te zijn begaan:
 - in de lidstaat waaronder het kantoor van vertrek ressorteert, of
 - in de lidstaat waaronder het kantoor van doorgang bij binnenkomst in de Gemeenschap ressorteert en waaraan een kennisgeving van doorgang is afgegeven, tenzij, binnen een nader te bepalen termijn als voorzien in artikel 379, lid 2, ten genoegen van de douaneautoriteiten het bewijs wordt geleverd van de regelmatigheid van het communautair douanevervoer of van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan.
2. Indien, bij gebreke van een dergelijk bewijs, de overtreding of onregelmatigheid geacht blijft te zijn begaan in de lidstaat van vertrek of in de lidstaat van binnenkomst als bedoeld in lid 1, tweede streepje, worden de rechten en andere heffingen op de betrokken goederen door deze lidstaat volgens de communautaire of nationale bepalingen geïnd.
3. Indien, binnen drie jaar na geldigmaking van de aangifte T 1, kan worden vastgesteld in welke lidstaat de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan, gaat deze lidstaat overeenkomstig de communautaire of nationale bepalingen over tot de inning van de rechten en heffingen op de betrokken goederen (met uitzondering van die welke overeenkomstig lid 2 als eigen middelen van de Gemeenschap werden geïnd). De aanvankelijk geïnde rechten en heffingen worden terugbetaald (met uitzondering van die welke als eigen middelen van de Gemeenschap werden geïnd) zodra het bewijs van deze inning is geleverd.
4. De zekerheid die ten behoeve van het communautair douanevervoer werd gesteld, wordt eerst vrijgegeven na afloop van voornoemde termijn van drie jaar, of eventueel na betaling van de rechten en heffingen die van toepassing zijn in de lidstaat waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan.
De lidstaten nemen de nodige maatregelen om overtredingen en onregelmatigheden te bestrijden en daar doeltreffende sancties op te stellen.

Zie voor de samenloop tussen art. 215 CDW en art. 378 TCDW [HvJ EG 20 januari 2005, Zaak nr. C-300/03, n.n.g., r.o. 21](#).

^{iv} De werking van het **thans geldende art. 215 CDW** (dat wil zeggen na wijziging bij Verordening (EG) nr. 955/1999 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 1999 en wat betreft lid 4, Verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000), laat ruimte om deze bepaling ook toe passen op de verdeling van de heffingsbevoegdheid ter zake van andere belastingen en heffingen dan douanerechten. Zoals uit de hierna aangehaald bepalingen blijkt, wordt daarbij aan de desbetreffende nationale autoriteiten een zekere beoordelingsvrijheid gelaten die door de nationale wetgever kan worden ingevuld.

Artikel 215

1. De douaneschuld ontstaat:
 - op de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van deze schuld leiden, of
 - indien deze plaats niet kan worden vastgesteld, op de plaats waar de douaneautoriteiten constateren dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid, of
 - indien de goederen zich onder een niet-gezuiverde douaneregeling bevinden en indien de plaats niet overeenkomstig het bepaalde in het eerste en tweede streepje kan worden vastgesteld binnen een in voorkomend geval volgens de procedure van het comité bepaalde termijn, op de plaats waar de goederen onder de betrokken regeling zijn geplaatst of het douanegebied van de Gemeenschap onder deze regeling zijn binnengekomen.
2. Indien evenwel uit de gegevens waarover de douaneautoriteiten beschikken, blijkt dat de douaneschuld reeds op een eerder tijdstip was ontstaan, toen de goederen zich op een andere plaats bevonden, wordt de douaneschuld geacht te zijn ontstaan op de plaats waarvan kan worden vastgesteld dat zij zich daar bevonden op het vroegste tijdstip waarop het bestaan van de douaneschuld kan worden vastgesteld.
3. De in artikel 217, lid 1, bedoelde douaneautoriteiten zijn die van de lidstaat waar overeenkomstig de bepalingen van dit artikel de douaneschuld is ontstaan of wordt geacht te zijn ontstaan.

4. Indien een douaneautoriteit vaststelt dat krachtens artikel 202 in een andere lidstaat een douaneschuld is ontstaan, wordt deze geacht te zijn ontstaan in de lidstaat waarin het ontstaan van die schuld is vastgesteld indien het bedrag ervan geringer is dan 5 000 EUR.

Ook art. 378 TCDW werd vervangen en wel door art. 450ter TCDW, luidende:

Artikel 450 ter

1. Wanneer na de aanvang van een invorderingsprocedure van de andere heffingen de douaneautoriteiten die overeenkomstig artikel 215 van het Wetboek bevoegd zijn, hierna „verzoekende autoriteiten” genoemd, door ongeacht welk middel het bewijs verkrijgen, van de plaats waar de feiten zich hebben voorgedaan die tot het ontstaan van de douaneschuld hebben geleid, zenden zij de terzake dienende documenten, waaronder gewaarmerkte kopieën van de bewijsstukken, onverwijld aan de douaneautoriteiten die voor die plaats bevoegd zijn, hierna „aangezochte autoriteiten” genoemd.

De aangezochte autoriteiten zenden een ontvangstbevestiging waarin zij verklaren of zij voor de invordering bevoegd zijn. Wanneer zij niet binnen drie maanden antwoorden, hervatten de verzoekende autoriteiten terstond de door hen aangevangen invorderingsprocedure.

2. Ingeval de aangezochte autoriteiten bevoegd zijn, leiden zij, in voorkomend geval na het verstrijken van de in lid 1 genoemde termijn van drie maanden en onder onmiddellijke in kennisstelling van de verzoekende autoriteiten, een nieuwe procedure tot invordering van de andere heffingen in.

Een niet-voltooid procedure tot invordering van de andere heffingen die door de verzoekende autoriteiten is ingeleid, wordt geschorst, zodra de aangezochte autoriteiten hun mededelen dat zij tot invordering overgaan. Zodra de aangezochte autoriteiten het bewijs hebben geleverd dat zij de verschuldigde andere heffingen hebben ingevorderd, betalen de verzoekende autoriteiten de reeds ingevorderde andere heffingen terug of beëindigen zij de procedure tot invordering van die heffingen overeenkomstig de voorschriften terzake.

^v Zie *P. Verloren van Themaat* in 'Internationaal belastingrecht, een studie naar aanleiding van literatuur en verdragen over de uitschakeling van dubbele belasting', Uitgeverij Paris, Amsterdam 1946, blz. 39-41 voor aan het internationale gewoonterecht te ontleen beginselen betreffende de heffingsbevoegdheid en blz. 49 e.v. en de rol die het territorialiteitsbeginsel daarbij speelt.