

ECLI:NL:CBB:2003:AN8038

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	08-10-2003
Datum publicatie	13-11-2003
Zaaknummer	AWB 02/642 en 02/643
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig Eerste en enige aanleg Proceskostenveroordeling
Inhoudsindicatie	Op 15 april 2002 heeft het College van ieder der appellanten een beroepschrift ontvangen, waarbij beroep wordt ingesteld tegen hetzelfde besluit van verweerder van 5 maart 2002. Bij dit besluit is, ter uitvoering van een uitspraak van het College van 3 oktober 2001, opnieuw beslist op door appellanten ingediende bezwaren tegen hen opgelegde heffingen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

College van Beroep voor het bedrijfsleven

Nrs. AWB 02/642; 02/643 8 oktober 2003

4126 Bestemmingsheffing wijn

Uitspraak in de zaak van:

1. Dutch Wine Traders B.V., te Utrecht,
 2. A B.V., te Amsterdam,
- appellanten,
gemachtigde: mr. G.P. van Malkenhorst, te Utrecht,
tegen
het Productschap Wijn, te Den Haag, verweerder,
gemachtigde: mr. R.J.M. van den Tweel, advocaat te Den Haag.

1. De procedure

Op 15 april 2002 heeft het College van ieder der appellanten een beroepschrift ontvangen, waarbij beroep wordt ingesteld tegen hetzelfde besluit van verweerder van 5 maart 2002. Bij dit besluit is, ter uitvoering van een uitspraak van het College van 3 oktober 2001, opnieuw beslist op door appellanten ingediende bezwaren tegen hen opgelegde heffingen.

Aan het beroep van appellante sub 1 (hierna ook: DWT) is het nummer AWB 02/642 toegekend; aan dat van appellante sub 2 (hierna ook: A) nummer AWB 02/643.

Op 1 juli 2002 heeft verweerder in elk van de zaken een verweerschrift ingediend.

Bij brief van 28 mei 2003 hebben appellanten nadere stukken ingediend.

Op 11 juni 2003 heeft het onderzoek ter zitting plaatsgevonden. Partijen hebben hierbij, bij monde van hun gemachtigden, hun standpunten toegelicht. Namens verweerder waren tevens B, C en D, allen werkzaam bij verweerder, aanwezig.

2. De grondslag van het geschil

2.1 Artikel 3 van Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (Pb 1992, L 76; hierna: de Accijnsrichtlijn), bepaalt, voorzover hier van belang:

" 1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

- ()

- alcohol en alcoholhoudende dranken,

- ().

2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigheid en de controle van de belasting.

()."

De Instellingsverordening akkerbouwproductieschappen 1997 (Stcrt. 1993, 186) bepaalt, voorzover hier van belang:

"Artikel 12

1. Er is een Productschap Wijn.

()

Artikel 13

1. Het productschap is ingesteld voor de ondernemingen waarin:

a. de bereiding van wijn plaatsvindt;

b. de be- of verwerking plaatsvindt van wijn of wijnbouwproducten tot gearomatiseerde wijnen, dranken of cocktails;

c. het bottelen van wijn plaatsvindt;

d. de handel wordt uitgeoefend in wijn en wijnbouwproducten;

e. wijn per glas wordt verstrekt.

2. In dit artikel wordt verstaan onder:

a. wijn: de drank die door alcoholische gisting is verkregen uit het sap van verse druiven, ook indien naderhand de alcohol hieraan geheel of gedeeltelijk is onttrokken;

b. wijnbouwproducten: halfproducten die voortkomen uit het bereidingsproces van wijn."

De door verweerders bestuur op 2 november 1993 vastgestelde en op 1 januari 1994 in werking getreden Verordening W fonds wijn en wijnbouwprodukten 1993 (PBO-blad 1993, nr. 64) bepaalt, voorzover hier van belang:

"Artikel 1

1. Er is een fonds wijn en wijnbouwprodukten dat deel uitmaakt van het vermogen van het Produktschap voor Wijn.

()

3. De baten van het fonds bestaan uit:

a. de opbrengst van de heffing uit hoofde van de Verordening W bestemmingsheffing wijn 1993.

()

Artikel 2

Ten laste van het fonds kan het bestuur van het Produktschap voor Wijn,

a. bijdragen en subsidies verstrekken ten behoeve van de financiering van werkzaamheden die van belang worden geacht voor het Nederlandse bedrijfsleven dat zich bezighoudt met de produktie van en de handel in wijn en wijnbouwprodukten, zoals

a. wetenschappelijk onderzoek op het gebied van wijn en wijnconsumptie en de daarmee samenhangende werkzaamheden.

b. de uitvoering van literatuurstudies, marktonderzoek en dergelijke projecten.

c. het verstrekken van informatie door middel van geschriften of brochures.

d. het bevorderen van de belangstelling voor en kennis van wijn.

()"

De eveneens door verweerders bestuur op 2 november 1993 vastgestelde en op 1 januari 1994 in werking getreden Verordening W bestemmingsheffing wijn 1993 (PBO-blad 1993, nr. 64; hierna: Verordening bestemmingsheffing) bepaalt, voorzover hier van belang:

"Artikel 1

In deze verordening wordt verstaan onder:

()

e. wijn: wijn, likeurwijn en gearomatiseerde wijn van verse druiven, zoals aangeduid onder de GN-codes 22.04 en 22.05, ook indien hieraan naderhand de alcohol geheel of gedeeltelijk is onttrokken.

f. in de handel brengen: in Nederland in het vrije verkeer brengen.

Artikel 2

1. De ondernemer is verplicht terzake van het beroepsmatig dan wel bedrijfsmatig in de handel brengen van wijn, waarvoor accijns verschuldigd is op grond van de Wet op de Accijns, aan het produktschap een

heffing te betalen van f 0,91 per hectoliter.

2. De hoogte van de heffing, bedoeld in het eerste lid, kan jaarlijks bij verordening worden aangepast.

Artikel 3

De heffing bedoeld in artikel 2 is bestemd voor het Fonds W wijn en wijnbouwproducten 1993.

()

Artikel 5

1. ()

2. De ondernemer verstrekt gelijktijdig met het opgave-formulier aan het produktschap een afschrift van de aangifte op grond van de Wet op de Accijns over dezelfde periode."

De door verweerders bestuur op 2 november 1994 vastgestelde en op 1 januari 1995 in werking getreden Verordening W financieringsheffing wijn 1994 (PBO-blad 1995, nr. 25; hierna: Verordening financieringsheffing), zoals nadien gewijzigd, luidt, voorzover hier van belang:

"Artikel 1

1. In deze verordening wordt verstaan onder:

()

e. wijn: stille wijn, mousserende wijn, parelwijn, likeurwijn en gearomatiseerde wijn van verse druiven, zoals aangeduid onder de GN-codes 2204 en 2205, ook indien hieraan naderhand de alcohol geheel of gedeeltelijk is onttrokken (GN-code 2202 90 10).

f. wijn in de handel brengen: het beroepsmatig, danwel bedrijfsmatig in Nederland in het vrije verkeer brengen van wijn waarvoor accijns verschuldigd is op grond van de Wet op de accijns.

(...)

Artikel 2

1. De ondernemer is verplicht terzake van het beroepsmatig dan wel bedrijfsmatig in de handel brengen van wijn, waarvoor accijns verschuldigd is op grond van de Wet op de Accijns, aan het produktschap een heffing te betalen van f 0,47 per hectoliter.

2. De hoogte van de heffing, bedoeld in het eerste lid, kan jaarlijks bij verordening worden aangepast.

Artikel 3

De heffing bedoeld in artikel 2 is bestemd voor de huishoudelijke uitgaven van het produktschap alsmede voor de aan het hoofdproduktschap te verlenen bijdrage in de algemene kosten.

()

Artikel 5

1.)

2. De ondernemer verstrekt gelijktijdig met het opgaveformulier aan het produktschap een afschrift van de aangifte op grond van de Wet op de Accijns over dezelfde periode."

2.2 Op grond van de stukken en het onderzoek ter zitting zijn in deze zaak de volgende feiten en omstandigheden voor het College komen vast te staan.

- DWT en A hebben ter vaststelling van de heffingen ingevolge de Verordening financieringsheffing en de Verordening bestemmingsheffing (tezamen te noemen: de heffingsverordeningen) met betrekking tot onderscheidenlijk het laatste kwartaal en de laatste twee maanden van 1998 aan verweerder opgave gedaan van de in deze perioden door hen geïmporteerde wijnen.
- Op basis van de opgaven en een gehanteerd tarief van fl. 1,14 per hectoliter heeft verweerder aan appellanten heffingen opgelegd op grond van de heffings-verordeningen.
- De heffingen aan DWT zijn opgelegd bij nota's van 10 december 1998, 4 februari 1999 en 11 maart 1999, ten bedrage van fl. 4.009,38 (over de maand oktober 1998), fl. 4.601,04 (over de maand november 1998) en fl. 10.514,22 (over de maand december 1998).
- De heffingen aan A zijn opgelegd bij nota's van 21 januari 1999 en 11 maart 1999, ten bedrage van fl. 1.611,96 (over de maand november 1998) en fl. 1.309,86 (over de maand december 1998).
- Bij brief van 18 januari 1999 heeft DWT pro forma bezwaar gemaakt tegen de aan haar gerichte nota van 10 december 1998.
- Bij brief van 10 februari 1999 heeft DWT de gronden van haar bezwaar aan verweerder doen toekomen.
- Bij brieven van onderscheidenlijk 17 februari 1999 en 26 maart 1999 heeft DWT bezwaar gemaakt tegen de nota's van 4 februari 1999 en 11 maart 1999. Voor de gronden is hierbij verwezen naar de brief van 10 februari 1999.
- Bij brief van 3 maart 1999 heeft A pro forma bezwaar gemaakt tegen de aan haar gerichte nota van 21 januari 1999.
- Bij brief van 4 maart 1999 heeft Roders de gronden van haar bezwaar aan verweerder doen toekomen.
- Bij brief van 15 maart 1999 heeft A bezwaar gemaakt tegen de nota van 11 maart 1999. Voor de gronden is hierbij verwezen naar de brief van 4 maart 1999.
- Op 3 mei 1999 zijn de bezwaren van appellanten mondeling toegelicht door hun gemachtigde, alsmede door drs. G. van Malkenhorst.
- Ten aanzien van elk van appellanten heeft verweerder een besluit, gedateerd 28 juni 1999, genomen, waarbij de bezwaren ongegrond zijn verklaard.
- DWT en A hebben ieder tegen het hen aangaande besluit van 28 juni 1999 beroep ingediend bij het College.
- Bij uitspraak van 3 oktober 2001, AWB 99/644 en AWB 99/645, heeft het College beide beroepen gegrond verklaard en beide besluiten van 28 juni 1999 vernietigd. Tevens werd verweerder opgedragen opnieuw te beslissen op de bezwaarschriften, met inachtneming van hetgeen in vermelde uitspraak is overwogen.
- Op 28 november 2001 hebben appellanten hun bezwaren nader mondeling toegelicht.
- Vervolgens heeft verweerder het bestreden besluit genomen.
- Bij circulaire van 8 maart 2002 heeft verweerder aan belanghebbenden laten weten dat ten aanzien van wijnen waarvoor blijkens de uitspraak van het College van 3 oktober 2001 ten onrechte heffing is opgelegd, op verzoek terugbetaling geschiedt aan alle ondernemingen, ongeacht of deze bezwaar hebben gemaakt. Aangegeven wordt dat deze terugbetaling geschiedt met betrekking tot wijn die in Nederland op de markt is gebracht in de periode van 1 november 1998 tot en met 31 december 2001.
- Bij brief van 7 oktober 2002 heeft verweerder naar aanleiding van een verzoek tot terugbetaling van heffingsgelden bericht dat aan A een bedrag van 23.203,39 zal worden overgemaakt.

- Bij brief van 30 oktober 2002 heeft verweerder naar aanleiding van een verzoek tot terugbetaling van heffingsgelden bericht dat aan DWT een bedrag van 73.225,29 zal worden overgemaakt.

3. Het bestreden besluit

Bij het bestreden besluit heeft verweerder ter uitvoering van voornoemde uitspraak van het College van 3 oktober 2001 opnieuw beslist op het bezwaarschrift van DWT van 18 januari 1999 en op het bezwaarschrift van A van 3 maart 1999.

Bij het bestreden besluit is overwogen dat in de gevallen waarin verweerder de gelijksoortigheid van wijn en vruchtenwijn aanneemt, de heffing onverschuldigd is betaald en belanghebbenden om terugbetaling kunnen verzoeken. Met betrekking tot deze terugbetaling wordt opgemerkt dat deze betrekking heeft op "wijn die in Nederland op de markt is gebracht in de periode tussen 1 november 1998 tot en met 31 december 2001 en waarover heffing is betaald".

Vanwege aanwezigheid van bedoelde gelijksoortigheid zal teruggave worden verleend van betaalde heffing over tafelwijn, stille kwaliteitswijn en parelwijn, steeds voorzover geproduceerd in landen van de EU. Teruggave van heffing over deze wijnen, voorzover geproduceerd buiten de EU, kan enkel geschieden voorzover deze wijnen zijn vrijgemaakt voor het invoerrecht in één van de lidstaten van de EU, niet zijnde Nederland.

Met betrekking tot twee andere grieven van appellanten verwijst verweerder naar de eerdere beslissingen op bezwaar van 28 juni 1999 en de in de vorige procedure bij het College ingediende verweerschriften. De besluiten van 28 juni 1999 luiden op bedoelde onderdelen als volgt:

" De heffingsgrondslag is het beroepsmatig dan wel bedrijfsmatig in de handel brengen van wijn, waarvoor accijns verschuldigd is in de zin van de Wet op de Accijns. "In de handel brengen" wordt gedefinieerd als: in het vrije verkeer van Nederland brengen.

De verwijzing naar de Wet op de Accijns geeft duidelijk aan dat het heffingsmoment aansluit bij het moment waarop accijns verschuldigd is, namelijk bij uitslag uit een accijnsgoederenplaats als ook bij invoer zowel uit andere lidstaten als uit derde landen. De bedoeling is alle wijn die in Nederland ter consumptie op de markt wordt gebracht, onder de werkingssfeer van de heffingsverordening te brengen. Dit betekent dat over wijn die in Nederland wordt geproduceerd, wijn die uit andere lidstaten wordt betrokken en wijn die uit derde landen wordt ingevoerd, de heffing verschuldigd is.

In de toelichting op de Verordening W financieringsheffing wijn 1994 wordt nader uitgelegd dat onder het begrip "in het vrije verkeer brengen" moet worden verstaan: het moment waarop door de accijnsplichtige het bedrag aan wijnaaccijns aan de fiscus wordt afgedragen. Dat voor het heffingsmoment is aangesloten bij de accijnswetgeving blijkt ook uit het feit dat naast een opgaveformulier tevens een afschrift van de aangifte op grond van de Wet op de Accijns aan het produktschap moet worden verstrekt.

Het heffingssysteem van de Verordening W financieringsheffing wijn 1994 is ongewijzigd overgenomen uit de voorganger hiervan, de Verordening financieringsheffing Akk 1968 (). Dit geldt eveneens voor de Verordening W bestemmingsheffing wijn 1993, die het systeem ongewijzigd heeft overgenomen van de Verordening Akk heffing en statistiek wijn 1991. De uitleg van het begrip "in de handel brengen" als: in Nederland in het vrije verkeer brengen, is van de beide voorgangers overgenomen en stamt nog uit de tijd voordat de interne markt was voltooid.

()

Ingevolge artikel 126 van de Wet op de bedrijfsorganisatie kunnen bedrijfslichamen aan degenen, die de ondernemingen drijven waarvoor de bedrijfslichamen zijn ingesteld, heffingen opleggen. () In artikel 5 van de Instellingsverordening akkerbouwproductschappen 1997 staat dat de heffingen kunnen worden opgelegd naar een grondslag welke het bestuur passend acht.

De heffingsgrondslag dient in het algemeen zodanig te zijn dat de ondernemingen die onder de werkingssfeer van een productschap vallen, meebetalen aan de financieringsheffing ten behoeve van bekostiging van de huishoudelijke dienst (financieringsheffing) en meebetalen aan die fondsen, die in het belang van deze bedrijfsgenoten zijn ingesteld (fondsheffing).

De heffingsgrondslag van zowel de fonds- als de financieringsheffing is identiek. Het moment is zo gekozen dat de heffing wordt opgelegd aan alle ondernemingen die in Nederland wijn in de handel brengen als eerste schakel na betaling van accijns. Dit systeem is mede gekozen uit praktische overwegingen, aangezien de opgave van de hoeveelheid in de handel gebrachte wijn kan geschieden middels het insturen van een opgaveformulier en een afschrift van de aangifte op grond van de Wet op de Accijns.

Er is nergens voorgeschreven dat alle schakels in de keten, genoemd in een Instellingsverordening, middels een heffing belast dienen te worden. Dit is ook niet nodig want de heffingen worden namelijk normaliter doorberekend aan volgende schakels. Wanneer deze volgende schakels zelf ook weer aan een heffing onderworpen zouden zijn, zouden deze vervolgschakels meerdere malen belast worden, namelijk indirect via doorberekening en direct via een heffing van het productschap. Om dit soort ongelijkheden te voorkomen, heeft het bestuur van het productschap voor het door u bestreden heffingensysteem gekozen."

4. Het standpunt van appellanten

Appellanten hebben ter ondersteuning van het beroep, samenvattend weergegeven, het volgende tegen het bestreden besluit aangevoerd.

4.1 Hoewel de Accijnsrichtlijn aan andere indirecte heffingen op accijnsgoederen de eis stelt, dat de voor accijns bestemde regelgeving betreffende maatstaf, berekening en moment van verschuldigdheid en controle in acht wordt genomen, bestaan er twee verschillen tussen de accijns en de onderhavige productschapsheffingen.

In de eerste plaats wordt de accijns geheven bij wege van voldoening op aangifte, terwijl de in een periode verschuldigde productschapsheffingen worden geheven bij wege van aanslag.

Ten tweede is het tijdvak bij de accijns vier weken, terwijl een periode van het productschap een maand bedraagt.

4.2 Gelet op de ruime mate waarin, nu ook volgens verweerder, sprake is van gelijksoortigheid, drukken de aan de orde zijnde heffingen nog slechts op een klein gedeelte van de ingevoerde wijnen: op 13,34% van de totale wijnimport in 1998 en op 11,68% van de totale wijnimport in 1999. De teruggave van heffing tengevolge van de nieuwe benadering van verweerder verschilt aanzienlijk per bedrijf: sommige kregen de gehele of vrijwel gehele heffing terug; andere slechts een gedeelte. De resterende heffingsgrondslag is te smal en willekeurig en leidt tot onverbindendheid van de heffingsverordeningen. De door verweerder betrokken stelling dat niet de rechtmatigheid van een verordening ter discussie staat, maar een besluit ter uitvoering van een uitspraak van het College, miskent dat verweerder door onverplicht een ieder teruggave te verlenen veel verder is gegaan dan de uitspraak reikte.

4.3 Het belastbaar feit is het beroeps- dan wel bedrijfsmatig in Nederland in het vrije verkeer brengen van wijn, waarvoor accijns verschuldigd is. Voor de uitleg van "in het vrije verkeer brengen" in een economische ordeningsregeling als de onderhavige, moet in beginsel worden aangesloten bij de uitleg die hieraan wordt gegeven in gelijksoortige bepalingen van hogere orde, met name de artikelen 23 en 24 EG en artikel 79 e.v. van het Communautair Douanewetboek. Hieruit volgt dat het begrip "in het vrije verkeer brengen" uitsluitend van toepassing kan zijn op producten die niet afkomstig zijn uit een EU-land.

De heffingsplicht ontstaat op het moment dat aan het belastbaar feit wordt voldaan. Zelfs als men "in Nederland in het vrije verkeer brengen" in een andere zin interpreteert dan appellanten, dan nog zal dit moment in het algemeen niet samenvallen met het moment waarop accijns is verschuldigd.

De betekenis van de toevoeging "waarvoor accijns verschuldigd is op grond van de Wet op de Accijns" is onduidelijk. Tegen de opvatting deze formulering als een beperking op te vatten, zijn twee bedenkingen aan te voeren. Ten eerste is vóór het woord "waarvoor" een komma geplaatst, hetgeen lijkt te duiden op een toelichtende verklaring van bedoelde frase. Ten tweede valt blijkens de definitie onder "wijn" ook wijn waaraan naderhand alcohol is onttrokken, over welke wijn geen accijns wordt geheven.

De toelichting op de Verordening financieringsheffing waarop verweerder zich beroept is appellanten niet bekend, naar haar weten niet gepubliceerd en maakt geen deel uit van de verordening. Bovendien kan de bedoeling van de productschapswetgever in beginsel slechts blijken uit de door hem in de verordening zelf gekozen bewoordingen.

Voorzover het standpunt van verweerder ertoe leidt dat de gebruikte omschrijving van het belastbaar feit voor meer dan één uitleg vatbaar is, kan dit verweerder niet baten. Een heldere, eenduidige formulering van het belastbare feit is *conditio sine qua non* voor een verbindende belastingverordening.

Nu de beide heffingsverordeningen zijn vastgesteld na de voltooiing van de interne markt, kan verweerder zich niet beroepen op de betekenis van "in de handel brengen" in eerdere verordeningen uit de periode vóór deze voltooiing.

4.4 Met artikel 126 van de Wet op de bedrijfsorganisatie en artikel 5 van de Instellings-verordening akkerbouwproductschappen 1997 is beoogd de bedrijfslichamen de mogelijkheid te geven (onder meer) de kosten van de eigen organisatie om te slaan over de bedrijfsgenoten. Hierbij komt het bestuur een zekere vrijheid toe, bijvoorbeeld om ondernemingen die meer belang hebben bij het functioneren van het productschap in een sterkere mate te belasten dan bedrijven die daar minder belang bij hebben. Deze vrijheid gaat evenwel niet zo ver, dat een substantieel deel van de bedrijfsgenoten geheel buiten de heffing kan worden gehouden. Dit is wel het geval. Immers, buiten schot blijven: handelaren die niet zelf uitslaan,

horecagelegenheden, importeurs en Nederlandse producenten die wijn zonder heffingsafdracht doorleveren aan een andere accijnsgoederenplaats en wijn die in Nederland wordt afgezet door buitenlandse leveranciers. Aldus is sprake van willekeurige en onredelijke heffingen, die de wetgever bij het toekennen van de heffingsbevoegdheid niet op het oog heeft gehad en van strijd met het gelijkheidsbeginsel.

Dat de heffingen mogelijk kunnen worden doorbelast aan volgende schakels doet hieraan niet af. Ingeval van doorberekening komt de heffing immers niet als zodanig en apart berekend op de verkoopprijs, maar is deze onderdeel van deze prijs. De koper betaalt dan geen heffing, maar een door onderhandeling tot stand gekomen koopprijs.

Het is ook feitelijk onjuist dat een dergelijke doorbelasting altijd mogelijk is. Als de vergunninghouder van een accijnsgoederenplaats de wijn niet uitslaat, maar doorlevert aan een andere accijnsgoederenplaats, hetgeen in de praktijk veel voorkomt, dan wordt hij niet aangeslagen. Verweerder merkt de accijnsgoederenplaats die de latere schakel vormt in de praktijk dan ten onrechte aan als importeur. Bovendien staat niet vast dat doorberekening altijd mogelijk is, nu dit - gelet op de geringe omvang van de heffingen - zou neerkomen op een bedrag in delen van eurocenten.

4.5 De nota is niet gespecificeerd. Bovendien: verschillende heffingen kunnen, zonder wettelijke basis hiertoe, niet op één nota kunnen worden samengevoegd. Ook aanslagen over verschillende perioden kunnen - als zij niet minder dan fl. 100,- bedragen - niet worden samengevoegd op één nota.

4.6 Ten onrechte is ten aanzien van DWT geen teruggave geschied over de maand oktober 1998. In verweerders brief van 30 oktober 2002 is de eerste maand van teruggave november 1998.

5. De beoordeling van het geschil

5.1 Bij het bestreden besluit wordt enkel gerefereerd aan de bezwaarschriften van DWT van 18 januari 1999 (tegen de nota van 10 december 1998) en van A van 3 maart 1999 (tegen de nota van 21 januari 1999). Ter zitting is evenwel gebleken dat het de bedoeling van verweerder was de beslissing mede bestrekking te doen hebben op de bezwaarschriften van DWT van 17 februari 1999 en 26 maart 1999 (tegen de nota's van 4 februari 1999 en 11 maart 1999) en van A van 15 maart 1999 (tegen de nota van 11 maart 1999). Nu ook appellanten de besluiten in deze zin hebben opgevat en duidelijk is dat verweerder met het nieuwe besluit beoogde te voldoen aan de opdracht van het College om op alle in de uitspraak van 3 oktober 2001 vermelde bezwaarschriften opnieuw te beslissen, gaat ook het College ervan uit dat het bestreden besluit betrekking heeft op alle in rubriek 2.2 van deze uitspraak vermelde bezwaarschriften.

Anders dan appellanten menen, heeft het bestreden besluit - en dus de uitspraak van het College in de onderhavige zaken - evenwel geen betrekking op andere nota's dan die waartegen de in rubriek 2.2 van deze uitspraak vermelde bezwaarschriften zich richten.

5.2 Ten aanzien van de onder 4.1 van deze uitspraak weergegeven grief overweegt het College als volgt.

In het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 9 maart 2000 (Evangelischer Krankenhausverein Wien, C-437/97) heeft het Hof met betrekking tot artikel 3 van de Accijnsrichtlijn onder meer overwogen:

" 46 Bij vergelijking () blijkt dat de richtlijn wil voorkomen, dat het handelsverkeer onnodig wordt belemmerd door extra indirecte belastingen. Dat zou met name het geval zijn, indien de marktdeelnemers aan andere formaliteiten zouden worden onderworpen dan die waarin de communautaire regeling betreffende de accijnzen of de BTW voorziet, aangezien deze formaliteiten van lidstaat tot lidstaat zouden kunnen verschillen.

47 Artikel 3, lid 2, van de Accijnsrichtlijn verlangt van de lidstaten dus niet, dat zij alle voorschriften betreffende de accijnzen of de BTW ter zake van de maatstaf van heffing, de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting in acht nemen. Het is voldoende, dat de indirecte belastingen met specifieke doeleinden op deze punten in overeenstemming zijn met de algemene opzet van de ene of de andere in de communautaire regeling bepaalde heffingstechniek."

Uit bedoelde overwegingen blijkt dat in artikel 3, tweede lid, van de Accijnsrichtlijn met "de geldende voorschriften" die in acht moeten worden genomen, wordt bedoeld op voorschriften die zijn neergelegd in communautaire regelgeving. Door appellanten is niet gesteld dat de productschapsheffingen in strijd zijn met de communautaire regeling van de accijns. Door hen wordt enkel geconstateerd dat in de nationale regelgeving bepaalde verschillen bestaan tussen de accijns en de betrokken productschapsheffingen. Dit wordt evenwel niet verboden door artikel 3, tweede lid, van de Accijnsrichtlijn. Ook overigens is het College niet gebleken dat de productschapsheffingen in strijd zouden zijn met de algemene opzet van de in de communautaire accijnsregeling bepaalde heffingstechniek.

5.3 In zijn uitspraak van 3 oktober 2001 heeft het College geoordeeld dat de heffings-verordeningen onverbindend zijn, voorzover zij tafeldruivenwijn aan een heffing onderwerpen. De onder 4.2 weergegeven grief van appellanten komt erop neer, dat bedoelde onverbindendheid meebrengt, dat de betrokken bepalingen uit de heffingsverordeningen evenmin toepassing mogen vinden op andere in de EU geproduceerde wijnen dan tafelwijn, stille kwaliteitswijn en parelwijn en op niet in de EU geproduceerde wijn.

Het College overweegt dienaangaande allereerst, dat het praktisch mogelijk is de betrokken heffingsbepalingen met toepassing van de door verweerder gehanteerde criteria te splitsen in een werkend en een niet werkend gedeelte. Door een dergelijke splitsing aan te brengen, wordt de in de uitspraak van 3 oktober 2001 gesignaleerde strijdigheid met artikel 90, eerste alinea, EG weggenomen.

Voorts kan niet worden geoordeeld dat met het gedeeltelijk handhaven van en toepassing blijven geven aan de betrokken bepalingen, sprake is van willekeur. In dit verband overweegt het College, dat het door verweerder gemaakte onderscheid zijn grond vindt in objectieve criteria. Hoewel het ene bedrijf, afhankelijk van zijn assortiment, in ruimere mate voor teruggave van heffing in aanmerking zal komen dan het andere, leidt dit niet tot een onevenredige benadeling van bedrijven op wie een heffing blijft drukken. In dit verband is van belang dat de hoogte van de heffing per hectoliter wél beheven wijn ongewijzigd is gebleven. Het is dus niet zo, dat na de gewijzigde benadering van verweerder de beoogde heffingsopbrengst opgebracht diende te worden door de meer beperkte productgroep die onder de heffing blijft vallen. Ook appellanten hebben in belangrijke mate geprofiteerd van het niet langer beheven van uit de EU afkomstige tafelwijn dan wel stille kwaliteitswijn. Tevens komt belang toe aan de omstandigheid dat de opbrengst van de heffing benodigd is om althans een gedeelte van reeds gemaakte kosten te dekken. Overigens wil verweerder het onderscheid slechts voor een beperkte periode maken. Dit laatste blijkt uit het feit dat blijkens de op 27 november 2001 door het bestuur van het Productschap Tuinbouw vastgestelde Verordening PT Algemene heffing vruchtenwijn 2002 na de uitspraak van het College onverwijld stappen zijn ondernomen met de bedoeling de ongelijkheid in heffing op verschillende soorten wijnen ongedaan te maken.

Onder voornoemde omstandigheden, brengt het enkele gegeven dat de heffing tijdelijk slechts drukt op een beperkt gedeelte van de import niet mee, dat verweerder ook toepassing van het niet bij de uitspraak van 3 oktober 2001 onverbindend geachte gedeelte van de heffingsverordeningen achterwege heeft moeten laten. Ook de omstandigheid dat verweerder aan de onverbindendheid van een gedeelte van de verordeningen gevolgen heeft verbonden met betrekking tot een bepaald tijdvak (1 november 1998 tot en met 31 december 2001) ten aanzien van alle bedrijven, ongeacht of bezwaar is gemaakt - en aldus verder zou zijn gegaan dan nodig is ter strikte uitvoering van de uitspraak van het College - maakt het onverkort toepassen van het niet onverbindend geachte gedeelte van de verordeningen niet onrechtmatig.

5.4 Met betrekking tot de onder 4.3 weergegeven grief overweegt het College als volgt.

Ingevolge de artikelen 2 van de heffingsverordeningen zijn de heffingen verschuldigd terzake van het beroeps- of bedrijfsmatig in de handel brengen van wijn. Onder in de handel brengen van wijn dient ingevolge de definitiebepalingen uit de artikelen 1, onder f, van deze verordeningen te worden verstaan het "in Nederland in het vrije verkeer brengen". Naar verweerder terecht naar voren heeft gebracht, valt, mede gelet op het doel waarvoor wordt geheven, geen reden aan te wijzen op grond waarvan de productschapsregelgever met deze zinsnede zou hebben beoogd enkel wijn in de heffingen te betrekken die afkomstig is uit niet tot de EU behorende landen. De door verweerder in geding gebrachte toelichting op de Verordening financieringsheffing maakt duidelijk dat met "in het vrije verkeer brengen" wordt bedoeld op het moment waarop door de accijnsplichtige het bedrag aan wijnaaccijns aan de fiscus wordt

afgedragen. Dat deze toelichting niet in het PBO-blad is gepubliceerd, kan hieraan niet afdoen. Steun voor deze uitleg bieden ook de artikelen 2 van de heffingsverordeningen ingevolge welke het object van de heffing bestaat uit wijn waarvoor accijns is verschuldigd en artikel 5, tweede lid, van deze verordeningen, waaruit valt op te maken dat de aangifte op grond van de Wet op de accijns voor verweerder een gegeven is dat benodigd is voor een juiste oplegging van de heffingen. Een en ander brengt mee dat voldoende rechtvaardiging bestaat om ervan uit te gaan dat "in Nederland in het vrije verkeer brengen" hier een andere betekenis toekomt dan het douanetechnische begrip "in het vrije verkeer brengen" in artikel 79 CDW. Tevens bestaat aldus voldoende rechtvaardiging om aan te nemen dat het zich - in de zin van de artikelen 23 en 24 EG - in een andere lidstaat "in het vrije verkeer bevinden" van wijn er niet aan in de weg staat dat dezelfde wijn - in termen van de heffingsverordeningen - alsnog "in Nederland in het vrije verkeer" kan worden gebracht.

Op grond van het voorgaande ziet het College geen grond de heffingsverordeningen vanwege een te onduidelijke formulering van het belastbare feit verbindende kracht te onttrekken.

5.5 Ten aanzien van de onder 4.4 weergegeven grief overweegt het College het volgende.

De productschapsregelgever heeft ervoor gekozen de heffingen op te leggen op het moment dat de wijn in Nederland in het handelsverkeer geraakt. Aldus wordt het heffingsmoment gelegd aan het begin van de handelsketen in Nederland. Aan de keuze ligt ten eerste ten grondslag dat de ondernemer die door de heffingen wordt getroffen, deze kan doorgeven aan de opvolgende schakels in de handelsketen. Ten tweede zou een alternatief systeem, waarin alle schakels in de handelsketen afzonderlijk zouden worden belast, tot grotere administratieve lasten leiden voor zowel verweerder als het bedrijfsleven.

Geen grond bestaat voor het oordeel dat de regelgever door vanuit vermelde motieven de grondslag van de heffing vast te stellen als is geschied, in strijd heeft gehandeld met artikel 126, eerste lid, van de Wet op de bedrijfsorganisatie, welke bepaling aan verweerder een ruime beoordelings- en beleidsvrijheid biedt. Evenmin is er reden te oordelen dat de regelgever, bij afweging van alle betrokken belangen, niet in redelijkheid tot het vaststellen van de heffingsverordeningen heeft kunnen komen.

Ten aanzien van de in dit verband door appellanten aangevoerde grieven, overweegt het College in het bijzonder als volgt.

Anders dan appellanten betogen, maakt de omstandigheid dat de heffing bij doorberekening veelal niet als heffing herkenbaar zou zijn, maar onderdeel is van de verkoopprijs, niet dat van een doorberekening aan volgende schakels - zoals handelaren en horecagelegenheden - geen sprake zou zijn. Dat de heffing zeer gering van omvang is, staat er - eveneens anders dan appellanten stellen - niet aan in de weg dat deze heffing in de prijs aan de afnemer kan worden verdisconteerd. De omstandigheid dat ingeval een accijnsgoederenplaats niet uitslaat, maar doorlevert aan een andere accijnsgoederenplaats, van waaruit de uitslag plaatsvindt, de tweede accijnsgoederenplaats wordt belast, is evenmin een omstandigheid die aan de validiteit van verweerdere uitgangspunt - te weten dat de heffing aan de volgende schakels in de keten kan worden doorgegeven - in zijn algemeenheid afbreuk doet.

Ook het argument van appellanten dat buitenlandse leveranciers die wijn afzetten in Nederland veelal buiten de heffing blijven, omdat hun fiscaal vertegenwoordigers niet altijd bedrijfsgenoot van verweerder zijn, maakt niet dat de regelgever in redelijkheid niet voor de gekozen heffingsgrondslag heeft kunnen kiezen. Het College overweegt hiertoe dat verweerder in reactie op dit eerst ter zitting door appellant naar voren gebrachte - en niet getalsmatig onderbouwde - argument heeft verklaard, dat behoudens incidentele gevallen de belastingplichtige op grond van de Wet op de accijns tevens bedrijfsgenoot van verweerder is. In ieder geval is dus niet komen vast te staan dat een zodanig deel van de in Nederland in de handel gebrachte wijn buiten de heffing zou blijven, dat de regelgever ten aanzien van de degenen die onder het productschap ressorteren rechtens niet heeft mogen kiezen voor de heffingsgrondslag zoals deze luidt.

5.6 Met betrekking tot de onder 4.5 weergegeven grief overweegt het College het volgende.

In de heffingsnota's waartegen de bezwaarschriften zich richten waarop bij het bestreden besluit is beslist, is behalve het totale notabedrag en de periode waarop de nota betrekking heeft, tevens aangegeven dat de nota financieringsheffing en bestemmingsheffing betreft. Ook is steeds de opgegeven hoeveelheid wijn - welke opgave verweerder volgt - en het tarief per hectoliter vermeld. Aldus is sprake van voldoende gespecificeerde nota's. De omstandigheid dat de nota geen inzicht biedt in het aandeel dat de financieringsheffing dan wel de bestemmingsheffing uitmaakt van het tarief en het totale notabedrag, doet

aan de geldigheid van de nota niet af. Voorzover de rechtsbasis voor de heffingen op grond van de nota's zelf voor appellanten niet duidelijk was, is bij het bestreden besluit deze duidelijkheid geboden door aan te geven op welke twee productschapsverordeningen de in rekening gebrachte heffingen zijn gebaseerd.

Voorts staat geen rechtsregel in de weg aan het over een bepaalde periode in rekening brengen van twee productschapsheffingen bij één nota. In het bijzonder is voor een rechtsgeldige samenvoeging niet vereist dat een wettelijk voorschrift uitdrukkelijk in deze mogelijkheid voorziet.

Een samenvoeging van aanslagen over meerdere periodes heeft bij de onderhavige nota's niet plaatsgevonden, zodat de op toelaatbaarheid van een dergelijke samenvoeging betrekking hebbende grief van appellanten geen beoordeling behoeft.

5.7 In het bestreden besluit wordt de terugbetaling die in het vooruitzicht wordt gesteld, beperkt tot wijn die in Nederland op de markt is gebracht in "de periode tussen 1 november 1998 tot en met 31 december 2001". De aan DWT gerichte nota van 10 december 1998 had evenwel betrekking op in de maand oktober 1998 in Nederland op de markt gebrachte wijn. Ten onrechte heeft verweerder ten aanzien van DWT deze maand buiten de terugbetaling gehouden. In zoverre is het beroep van DWT gegrond en dient het bestreden besluit te worden vernietigd. Het College ziet aanleiding om met toepassing van artikel 8:72, vierde lid, Awb zelf in de zaak te voorzien en te bepalen dat voor bovenvermelde periode waarover bij het bestreden besluit aan DWT terugbetaling in het vooruitzicht wordt gesteld in de plaats treedt "de periode van 1 oktober 1998 tot en met 31 december 2001".

5.8 Gelet op het vorenoverwogene is het beroep van DWT gegrond en is het beroep van A ongegrond.

Het College acht termen aanwezig verweerder met toepassing van artikel 8:75 van de Awb te veroordelen in de proceskosten aan de zijde van DWT. Deze kosten worden op voet van het bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht vastgesteld op 644,-- (1 punt voor het indienen van het beroepschrift en 1 punt voor het verschijnen ter zitting, met een gewichtsfactor 1, ad 322,-- per punt).

6. De beslissing

Het College:

- verklaart het beroep van appellante sub 1 gegrond;
- vernietigt het bestreden besluit, voorzover de periode waarover ten aanzien van appellante sub 1 terugbetaling in het vooruitzicht wordt gesteld, is bepaald op "de periode tussen 1 november 1998 tot en met 31 december 2001";
- bepaalt dat ten aanzien van appellante sub 1 voor deze periode in de plaats treedt "de periode van 1 oktober 1998 tot en met 31 december 2001";
- bepaalt dat deze uitspraak in zoverre in de plaats treedt van het vernietigde besluit;
- verklaart het beroep van appellante sub 2 ongegrond;
- veroordeelt verweerder in de proceskosten van appellante sub 1 tot een bedrag van 644,-- (zegge: zeshonderdvierenveertig euro);
- bepaalt dat verweerder aan appellante sub 1 het door haar betaalde griffierecht ten bedrage van 218,-- (tweehonderdachttien euro) vergoedt;
- verklaart het beroep van appellante sub 2 ongegrond.

Aldus gewezen door mr. D. Roemers, mr. C.J. Borman en mr. E.J.M. Heijs, in tegenwoordigheid van mr. W.F. Claessens, als griffier, en uitgesproken in het openbaar op 8 oktober 2003.

w.g. D. Roemers w.g. W.F. Claessens