

# Wettelijke bevoegdheid van de Minister van Financiën om de accijnstarieven jaarlijks vast te stellen op basis van de gewogen gemiddelde kleinhandelsp...

HR 16-07-2021, ECLI:NL:HR:2021:1155, m.nt. mr. I. van den Eijnde

**Instantie**

Hoge Raad

**Datum**

16 juli 2021

**Magistraten**

Mrs. Van Hilten, Punt, Van Loon, Faase, Van Eijnden

**Zaaknummer**

19/01964

**Noot**

mr. I. van den Eijnde

**Folio weergave**[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)**JCDI**

JCDI:ADS294077:1

**Vakgebied(en)**

Fiscaal bestuursrecht / Bevoegdheid

Accijns en verbruiksbelastingen / Accijns

**Brondocumenten**

ECLI:NL:HR:2021:1155, Uitspraak, Hoge Raad, 16-07-2021

Beroepschrift, Hoge Raad, 16-07-2021

ECLI:NL:PHR:2020:314, Conclusie, Hoge Raad (Advocaat-Generaal), 01-04-2020

**Wetgeving**

Art. 36 WA

## Essentie

**Wettelijke bevoegdheid van de Minister van Financiën om de accijnstarieven jaarlijks vast te stellen op basis van de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs van het voorgaande kalenderjaar; meer specifiek de wettelijke grondslag van de berekening van de verhoging van de accijnstarieven met ingang van 1 april 2015.**

## Samenvatting

*Dit betreft een proefprocedure over de berekening van de gewijzigde (verhoogde) accijnstarieven met ingang van 1 april 2015. Op grond van artikel 36 van de Wet op de accijns (WA) is de Minister van Financiën bevoegd en gehouden om jaarlijks de accijnstarieven te toetsen. Voldoet de hoogte van de tarieven niet aan de daarvoor gestelde voorwaarden, dan worden de tarieven voor het volgende kalenderjaar aangepast. Naast deze jaarlijkse tariefswijzigingen bestaat ook een mogelijkheid om accijnstarieven (op een ander moment) te verhogen; de zogenaamde autonome tariefswijziging. Op 1 januari 2015 heeft een dergelijke autonome tariefsverhoging plaatsgevonden. De vraag die in sprongcassatie aan de Hoge Raad wordt voorgelegd is of de berekeningsmethodiek die ten grondslag heeft gelegen aan de verhoging van de accijnstarieven met ingang van 1 april 2015, een wettelijke grondslag heeft. De Hoge Raad oordeelt dat de wetswijzigingen weliswaar duidelijkheid ontberen, maar dat deze niet hebben geleid tot te hoog vastgestelde accijnstarieven.*

## Uitspraak

Het geschil betreft de vraag of de Minister van Financiën bevoegd was om een (afwijkende) berekeningsmethodiek toe te passen met betrekking tot de verhoging van de accijnstarieven met ingang van 1 april 2015.

### 2.1

In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

### **2.1.1**

Belanghebbende is fabrikant van sigaretten en rooktabak. Zij heeft een vergunning voor een accijnsgoederenplaats waar tabaksproducten onder schorsing van accijns mogen worden vervaardigd.

### **2.1.2**

Ter zake van de partijen sigaretten en rooktabak die belanghebbende in de maand juni 2015 uit haar accijnsgoederenplaats heeft uitgeslagen tot verbruik, heeft zij accijns op aangifte voldaan, berekend volgens de op 1 april 2015 geldende tarieven zoals neergelegd in artikel 35, lid 1, letter b respectievelijk letter c, van de Wet op de accijns (hierna: de Wet). Deze tarieven zijn door de minister van Financiën (hierna: de Minister) op de voet van artikel 36, lid 1, van de Wet vastgesteld naar aanleiding van de laatste publicatie van de zogenoemde gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs van sigaretten en rooktabak als bedoeld in artikel 36, lid 4, van de Wet.[\[2\]](#)

### **2.1.3**

Belanghebbende heeft tegen de hiervoor in 2.1.2 bedoelde voldoening van accijns bezwaar gemaakt. Zij stelt zich op het standpunt dat de Minister de vanaf 1 april 2015 geldende accijnstarieven voor sigaretten en rooktabak te hoog heeft vastgesteld, omdat de Minister de hem op grond van artikel 36, lid 1, van de Wet gegeven wetgevende bevoegdheid niet in overeenstemming met doel en strekking van artikel 36 van de Wet heeft uitgeoefend. De Inspecteur heeft dit standpunt verworpen en het bezwaar ongegrond verklaard.

### **2.2.1**

Het geschil bij de Rechtbank spitste zich toe op de vraag of de Minister op grond van artikel 36 van de Wet was gehouden om de in artikel 35, lid 1, letters b en c, van de Wet vermelde tarieven te bepalen volgens de door belanghebbende voorgestane berekeningsmethodiek. Die berekeningsmethodiek resulteert in lagere tarieven dan die de Minister heeft bepaald.

### **2.2.2**

Naar het oordeel van de Rechtbank heeft de Minister de tarieven van artikel 35 van de Wet op een rechtmatige wijze vastgesteld. De Rechtbank heeft in de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 36 van de Wet geen aanknopingspunten kunnen vinden voor het standpunt van belanghebbende dat de wetgever, naast het bepaalde in artikel 36 van de Wet, bijkomende voorwaarden heeft willen stellen aan de bevoegdheid van de Minister om de accijnstarieven bij ministeriële regeling vast te stellen. Anders dan belanghebbende verdedigde, heeft de Rechtbank evenmin uit die totstandkomingsgeschiedenis kunnen afleiden dat de Minister die tarieven had moeten vaststellen op grond van een vast systeem van berekeningsstappen, zoals door belanghebbende bepleit. De stelling van belanghebbende dat de Minister in de jaren vóór 2015 een vaste rekensystematiek consequent heeft toegepast, kan belanghebbende niet baten, omdat geen rechtsregel de Minister als (mede)wetgever ertoe verplicht om jaarlijks dezelfde systematiek te hanteren, aldus de Rechtbank.

### **2.3**

Het middel richt zich tegen de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen van de Rechtbank met een herhaling van het betoog dat de Minister de hem in artikel 36, lid 1, van de Wet gegeven wetgevende bevoegdheid niet in overeenstemming met doel en strekking van artikel 36 van de Wet heeft uitgeoefend.

### **2.4.1**

Bij de behandeling van het middel stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

### **2.4.2**

Artikel 35, lid 1, aanhef en letters b en c, van de Wet voorziet voor zowel sigaretten als rooktabak in een accijnstarief. Dit accijnstarief bestaat uit twee delen: een ad-valorem gedeelte (een percentage van de kleinhandelsprijs) en een specifiek gedeelte (een vast bedrag per eenheid product). Daarbij heeft de wetgever erin voorzien dat per 1.000 stuks sigaretten en per kilogram rooktabak in totaal een minimumbedrag aan accijns is verschuldigd. Dit tarifaire systeem voor tabaksproducten is in lijn met Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (hierna: de Structuurrichtlijn).

### **2.4.3**

Tot 1 januari 2015 luidde artikel 35, lid 1, aanhef en letters b en c, van de Wet als volgt:

“De accijns bedraagt in percenten van de kleinhandelsprijs voor:

(...)

- b. sigaretten 0,95 benevens per 1000 stuks € 173,97, met dien verstande dat het totale bedrag van de accijns per 1000 stuks ten minste € 176,75 bedraagt;
- c. rooktabak 5,03 benevens per kilogram € 75,77, met dien verstande dat het totale bedrag van de accijns per kilogram ten minste € 83,07 bedraagt.”

#### 2.4.4

Op grond van artikel XXI van het Belastingplan 2014<sup>[3]</sup> is artikel 35, lid 1, letters b en c, van de Wet op 1 januari 2015 gewijzigd. Artikel XXI van het Belastingplan 2014 luidt als volgt:

“In de Wet op de accijns wordt artikel 35, eerste lid, met ingang van 1 januari 2015 als volgt gewijzigd:

1. In onderdeel b wordt het totale bedrag van de accijns per 1000 stuks verhoogd met € 4,74.
2. In onderdeel c wordt het totale bedrag van de accijns per kilogram verhoogd met € 2,25.”

#### 2.4.5

Naast wijzigingen in het accijnstarief voor tabaksproducten die autonoom door de wetgever worden bepaald zoals de hiervoor in 2.4.4 bedoelde wijziging per 1 januari 2015, wordt het tarief voor sigaretten respectievelijk rooktabak aangepast naar aanleiding van ontwikkelingen in de kleinhandelsprijzen ervan. Artikel 36 van de Wet voorziet erin dat jaarlijks wordt getoetst of bij ontwikkelingen in die kleinhandelsprijzen het ad-valorem gedeelte en het specifieke gedeelte van het accijnstarief met elkaar in de pas blijven lopen. Daartoe wordt uiterlijk op 15 januari van elk jaar een gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs vastgesteld en gepubliceerd op basis van alle tot verbruik uitgeslagen sigaretten respectievelijk rooktabak in de periode van 1 oktober tot en met 30 september voorafgaand aan de datum van die publicatie. De wijziging van de tarieven voor sigaretten en rooktabak moet zodanig geschieden dat het specifieke gedeelte van de accijns voor de gewijzigde gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs wordt gebracht op 76,5 procent respectievelijk 70 procent van de som van het bedrag van de accijns en het bedrag van de omzetbelasting van die gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs (artikel 36, lid 6, van de Wet). Bij wijziging van de tarieven voor sigaretten respectievelijk rooktabak moet het totale bedrag van de verschuldigde accijns van sigaretten respectievelijk rooktabak van de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs na de wijziging ten minste 60 procent respectievelijk 52 procent van diezelfde gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs bedragen (artikel 36, lid 7, van de Wet). Deze toetsing en voorwaarden houden verband met hetgeen de Structuurrichtlijn over de verhouding tussen het ad-valorem gedeelte en het specifieke gedeelte van het accijnstarief voor sigaretten voorschrijft en die de wetgever voor rooktabak heeft overgenomen.

#### 2.4.6

De Minister is op grond van artikel 36, lid 1, van de Wet gehouden om jaarlijks naar aanleiding van de uiterlijk op 15 januari bekendgemaakte, gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs, de in artikel 35, lid 1, letters b en c, van de Wet vermelde tarieven aan te passen met inachtneming van de in artikel 36 van de Wet opgenomen aanwijzingen. Wijziging blijft echter op grond van het tweede lid van artikel 36 van de Wet achterwege indien de laatstelijk bekendgemaakte gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs ertoe leidt dat de tarieven lager worden dan of gelijk blijven aan de volgens artikel 35, lid 1, letters b en c, van de Wet geldende tarieven.

#### 2.5.1

Zoals de Advocaat-Generaal in de onderdelen 3.9 en 3.10 van de conclusie heeft uiteengezet, is de betekenis van artikel XXI van het Belastingplan 2014 voor de in artikel 35, lid 1, letters b en c, van de Wet opgenomen tarieven (hiervoor in 2.4.4 weergegeven) niet aanstonds duidelijk. Uit de memorie van toelichting op het Belastingplan 2014, zoals weergegeven in onderdeel 3.4 van die conclusie, blijkt dat de wetgever met deze wetswijziging heeft beoogd om de prijs van sigaretten en rooktabak te verhogen met ongeveer 9 cent per pakje sigaretten van 19 stuks en per pakje shag van 40 gram.<sup>[4]</sup> Om een prijsverhoging als hiervoor bedoeld te realiseren over de gehele linie van in de handel te brengen pakjes sigaretten en rooktabak (ongeacht prijsklasse), volstaat het niet om het totale minimumbedrag aan accijns per pakje te verhogen. De Hoge Raad verwijst hiertoe naar de redenen die de Advocaat-Generaal heeft uiteengezet in de onderdelen 3.14, 3.15, 3.17 en 3.18 van de conclusie. Daarvan uitgaande komt de Hoge Raad tot het oordeel dat artikel XXI van het Belastingplan 2014 zo moet worden begrepen dat de wetgever met ingang van 1 januari 2015 niet alleen de totale minimumbedragen aan accijns per 1.000 stuks sigaretten en per kilogram rooktabak heeft verhoogd, maar dat hij daarmee tevens – in overeenstemming met de opzet van het tarifaire systeem voor tabaksproducten – het ad-valorem gedeelte en het specifieke gedeelte van de voor die accijnsproducten geldende tarieven heeft verhoogd.

## 2.5.2

Uitgaande van de hiervoor in 2.4.4 bedoelde autonome accijnsverhoging per 1 januari 2015 en van de in de onderdelen 3.10, 3.11 en 3.12 van de conclusie van de Advocaat-Generaal beschreven berekeningsmethodieken, heeft de Minister bij een gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs van € 291,91 voor sigaretten en van € 145,09 voor rooktabak op 1 januari 2015, [\[5\]](#) de in artikel 35, lid 1, letters b en c, van de Wet vermelde tarieven per 1 april 2015 niet te hoog vastgesteld. Het middel faalt, wat er zij van de door de Rechtbank voor haar oordeel gebezigde gronden.

## 3. Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

## 4. Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

## Noot

**Auteur:** mr. I. van den Eijnde

### 1.

Het feit dat roken duur is, is allang geen geheim meer. Toch rekenen we nog even mee. Anno 2021 kost een pakje sigaretten (20 stuks) van een willekeurig merk € 8,20. Uitgaande van een minimale accijns en een maximale winst bestaat minimaal € 6,61 van dat bedrag uit belastingen; btw en accijns gecombineerd. De jaarlijkse prijsstijgingen van een pakje sigaretten zijn dan ook met name te danken aan de jaarlijkse stijging van de accijnstarieven. Dat werkt als volgt.

### 2.

Ieder jaar dient door de Minister van Financiën te worden gecontroleerd of de geldende accijnstarieven voor sigaretten (en rooktabak) nog in overeenstemming zijn met de wettelijke regelgeving daaromtrent. Twee belangrijke uitgangspunten zijn daarbij van belang. Allereerst moet het minimale accijnstarief per 1.000 gram of stuks voldoen aan het op EU [\[1\]](#)-niveau voorgeschreven minimum. Daarnaast mag de specifieke accijns, dat wil zeggen het accijnstarief per 1.000 gram of stuks, niet méér bedragen dan 76,5% (sigaretten) of 70% (rooktabak, tot 1 januari 2017) van de totale belastingdruk. De totale belastingdruk bestaat uit de specifieke accijns, de ad valorem accijns – dat wil zeggen het accijnstarief gebaseerd op de verkoopprijs of waarde van het product – en de omzetbelasting. Bedraagt het aandeel specifieke accijns méér, dan wordt het tarief van de specifieke accijns aangepast, zodat wel aan deze eis wordt voldaan. De gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs, of 'weighted average price' (WAP) vormt daarbij telkens de basis voor de berekening van nieuwe accijnstarieven. De gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs wordt berekend door voor het afgelopen jaar de totale waarde (inclusief belastingen en de kosten van verpakking) van alle tot verbruik uitgeslagen sigaretten respectievelijk rooktabak te delen door de totale hoeveelheid tot verbruik uitgeslagen sigaretten respectievelijk rooktabak.

### 3.

Los van de jaarlijkse indexatie kunnen accijnstarieven ook door de wetgever op enig ander moment worden verhoogd. Een dergelijke verhoging wordt dan een 'autonome' verhoging genoemd. Het verschil tussen de jaarlijkse en een autonome verhoging is onder meer ook van belang voor de duur van de geldigheid van 'oude' accijnszegels; meer in het bijzonder hoe lang reeds uitgeslagen accijnsgoederen voorzien van zo'n zegel nog mogen worden verkocht. In aanvulling op de jaarlijkse verhoging met ingang van 1 april 2015 heeft er op 1 januari 2015 een autonome verhoging plaatsgevonden. Het betrof een verhoging die moest resulteren in een verhoging van de accijnstarieven met € 4,74 per 1.000 sigaretten en € 2,25 per kilogram rooktabak. Opvallend is inderdaad dat de autonome verhoging alléén ziet op de minimumaccijns, en niet op de specifieke of ad valorem tarieven. Het is – toevallig of niet – de enige van twee [\[2\]](#) verhogingen in de afgelopen 10 jaar waarbij slechts het minimumtarief is verhoogd. Zoals de advocaat-generaal opmerkt, [\[3\]](#) lijkt het alsof het Belastingplan 2014 wél bedoeld heeft om óók de tarieven van de specifieke en ad valorem accijnzen te verhogen, maar dit heeft niet plaatsgevonden. Als ik het oordeel van de Hoge Raad in rechtsoverweging 2.5.1. vervolgens goed begrijp, wordt bedoeld dat óók deze tarieven met ingang van 1 januari 2015 hadden moeten worden verhoogd om een effectieve verhoging van 9 cent per pakje sigaretten te bereiken. Tussen 1 januari 2015 en 1 april 2015 zijn de accijnstarieven (specifiek en ad valorem) dus inderdaad niet juist geweest, maar in tegenstelling tot het verwijt van belanghebbende (zie onder, punt 4) zijn deze eerder te laag dan te hoog vastgesteld. Ik mis overigens wel een concrete conclusie of een concreet gevolg van het

feit dat de wetgever zijn opdracht van het parlement (kennelijk) niet juist heeft uitgevoerd, waardoor tarieven te laag zijn vastgesteld (zie voor het spiegelbeeld punt 5 hieronder). Tegelijkertijd kan ik me beperkt voorstellen dat een accijnsbetaler bezwaar zou maken tegen te laag vastgestelde tarieven en zou het weleens in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel kunnen zijn om dat achteraf alsnog door te voeren.<sup>[4.]</sup>

#### 4.

Het verwijt van de belanghebbende ziet hoofdzakelijk op de wijze waarop de minister de jaarlijkse verhoging van de tarieven – in het bijzonder de minimumaccijns per 1 april 2015 – heeft vastgesteld. Voorafgaand aan de toetsing heeft de minister kennelijk 1) eerst op basis van de specifieke en ad valorem tarieven die golden op 1 januari 2015, alsmede de WAP over het voorgaande jaar, een hypothetische minimumaccijns berekend, 2) vervolgens deze minimumaccijns verhoogd met de autonome verhoging van € 4,74/€ 2,25 per 1 januari 2015 en 3) tot slot deze minimumaccijns aan de toetsing onderworpen. Anders dan ik in de uitspraak van de Rechtbank lees, keurt de Hoge Raad deze afwijkende berekeningswijze niet expliciet goed. De Hoge Raad komt slechts tot het oordeel dat de 'reguliere' berekeningsmethode tot hogere accijnstarieven had geleid en dat daarom de tarieven per 1 april 2015 *niet te hoog* zijn vastgesteld (en dus niet: *juist* zijn vastgesteld). Dat is jammer, gelet op het feit dat daardoor nog steeds niet duidelijk is welke vrijheid de minister toekomt als het aankomt op de berekeningsmethode die wordt toegepast om de jaarlijkse tariefsverhoging vast te stellen. De hierboven toegelichte, 'hypothetische' berekeningsmethode lijkt me namelijk inderdaad, op zijn zachtst gezegd, bijzonder.

#### 5.

In het geval dat de Hoge Raad anders had geoordeeld, dan was de vraag nog interessant geweest welke impact dat had gehad op de accijnstarieven op rooktabak en sigaretten in de jaren na 2015. Omdat de accijnstarieven elk jaar 'geïndexeerd' worden op basis van de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs en aan de hand van minimumtarieven, werkt iedere verhoging uiteindelijk (mogelijk) door in de tarieven van het jaar erop. Gelet op het feit dat de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs wordt gebaseerd op de gemiddelde verkoopprijs inclusief verschuldigde accijnzen, zal bij achteraf gezien te hoge accijnstarieven ook achteraf gezien de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs over dat jaar onjuist (te laag) zijn vastgesteld; et cetera, et cetera. De gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs wordt op grond van artikel 36, lid 1 WA uiterlijk op 1 maart van elk jaar gepubliceerd en op grond van artikel 36, lid 6 WA worden in voorkomende gevallen met ingang van 1 april de accijnstarieven aangepast. De wet voorziet niet in gevallen waarin de gewogen gemiddelde kleinhandelsprijs (of het accijnstarief) achteraf gezien verkeerd berekend is en dus wat mij betreft ook niet in het antwoord op de vraag of dat achteraf gezien nog gevolgen heeft voor de accijnstarieven die daarop gebaseerd (te hoog) berekend worden. Wellicht een feest voor fiscaal economen, maar deze fiscaal jurist is toch blij dat de noodzaak voor dergelijke ingewikkelde rekensommen in rook is opgegaan.

Voetnoten "Uitspraak"

[\[2.\]](#)

Zie artikel VII van de Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2014, nr. IZV 2014/715M, tot wijziging van enige uitvoeringsregelingen inzake de fiscaliteit en douane alsmede van de Wet op de accijns, *Stcrt.* van 30 december 2014, nr. 36880, blz. 1.

[\[3.\]](#)

Wet van 18 december 2013 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2014); *Stb.* 2013, 565.

[\[4.\]](#)

[Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3](#), blz. 11.

[\[5.\]](#)

Zie de toelichting op artikel II van de Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2013, nr. DV 2013/559M, tot wijziging van de Wet op de accijns en de Algemene douaneregeling, *Stcrt.* 2013, 36471.

Voetnoten "Noot"

[\[1.\]](#)

Richtlijn 2011/64/EU van de Raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten, *PbEU* 2011 L 176, blz. 24. Op grond van artikel 10, lid 2 van de Richtlijn bedraagt met ingang van 1 januari 2014 het minimumtarief € 90 per 1000 sigaretten en op grond van artikel 14, lid 2 met ingang van 1 januari 2020 € 60 per kilogram.

[\[2.\]](#)

De verhoging met ingang van 1 april 2016 betreft ook alleen een verhoging van de minimum accijns op rooktabak; de specifieke en ad valorem tarieven, en overigens ook de WAP, voor rooktabak bleven gelijk. Alle tarieven voor sigaretten werden wel verhoogd.

[\[3.\]](#)

Conclusie A-G 1 april 2020, nr. 19/01964, ECLI:NL:PHR:2020:314, punt 3.10.

[4.]

Zoals de advocaat-generaal aangeeft: “Uiteraard kunnen de hogere tarieven niet aan belanghebbende worden tegengeworpen.” Conclusie A-G 1 april 2020, nr. 19/01964, ECLI:NL:PHR:2020:314, punt 3.13.