

**Uitspraak**

van het Gerechtshof te Leeuwarden, eerste meervoudige belastingkamer, op het beroep van **X B.V.** gevestigd aan de a-straat 1 te **Z** (:belanghebbende) tegen de uitspraak van het hoofd van de eenheid Douane district van de Belastingdienst W (:de inspecteur) op het bezwaar van belanghebbende tegen de aan haar onder kenmerk 1 2 3 4 5 6 7 over de jaren 1993 tot en met 1996 opgelegde naheffingsaanslag inzake accijns op alcoholhoudende producten en tabaksfabrikaten en omzetbelasting op tabaksfabrikaten.

**1. Procesgang.**

Gedagtekend 3 maart 1997 werd aan belanghebbende voormelde naheffingsaanslag opgelegd tot een bedrag van

f 476.103,- waarin was begrepen:

f 88.480,- aan accijns alcoholhoudende produkten,

f 231.598,- aan tabaksaccijns,

f 60.470,- aan omzetbelasting tabak, alsmede

f 95.555,- aan verhoging accijnsaanslagen.

Voorafgaand aan de naheffingsaanslag was aan belanghebbende bij **brief** van de inspecteur van 28 februari 1997 aankondiging gedaan van de op te leggen verhoging alsmede van de gronden waarop die verhoging berust.

Tegen die naheffingsaanslag is door belanghebbende een bezwaarschrift ingediend, ondertekend door belanghebbendes directeur en voorzien van bijlagen.

Op dat bezwaarschrift is door de inspecteur met dagtekening 7 augustus 1997 uitspraak gedaan, waarbij de aangevoerde bezwaren werden afgewezen en de naheffingsaanslag werd gehandhaafd.

Tegen die uitspraak is namens belanghebbende een beroepschrift (met bijlagen) ingediend, ingekomen ter griffie op 10 september 1997, en aangevuld bij brief (met 6 bijlagen), ter griffie ingekomen op 23 oktober 1997.

Nadat de inspecteur een verzoekschrift (met 9 bijlagen) had ingediend, heeft ter terechtzitting van 29 april 1998, gehouden te Leeuwarden, de mondelinge behandeling van de zaak plaatsgevonden.

Aldaar verschenen de gemachtigde van belanghebbende die werd bijgestaan door een kantoorgenoot en werd vergezeld van belanghebbendes directeur, alsmede de inspecteur die ter bijstand werd vergezeld van drie ambtenaren van zijn eenheid.

Ter zitting is door beide partijen een pleitnota voorgedragen en overgelegd.

De inhoud van alle voormelde (en hierna nog te noemen) stukken geldt als hier herhaald en ingelast.

## **2. De feiten.**

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en het verhandelde ter zitting staat voor dit geding tussen partij- en als niet of onvoldoende (gemotiveerd) weersproken hetnavolgende vast:

2.1 Belanghebbende organiseert ondermeer zogenaamde minicruises. Tijdens deze cruises worden aan passagiers taxfree goederen (vrij van accijns en omzetbelasting) te koop aangeboden. Voor die taxfree-verkopen aan passagiers is door de inspecteur aan belanghebbende per 16 februari 1993 (met terugwerkende kracht tot 1 januari 1993) een vergunning verstrekt. In die vergunning staat expliciet vermeld dat de vrijstellingen van accijns en omzetbelasting alleen gelden voor zover de waarde en de hoeveelheid van de goederen per persoon per reis niet de maxima overschrijden die zijn vermeld in de tot die vergunning behorende bijlage 5. Het verlenen van die vergunning vond voorts plaats onder voorwaarden en bepalingen als vermeld in de tot die vergunning behorende 5 bijlagen.

2.2 Verbruik van accijnsgoederen aan boord tijdens de minicruises is vrijgesteld van belastingheffing en wordt daarom niet door de vergunning bestreken.

2.3 De thuishaven van het door belanghebbende voor die minicruises geëxploiteerde schip bevindt zich in V.

Gedurende het seizoen, dat loopt van circa half maart tot circa half december, worden doorgaans twee reizen per dag gemaakt, in de zomermaanden drie reizen per dag.

2.4 Vanwege de inspecteur is over het tijdvak 1993 tot en met 1996 de periodieke zogeheten administratieve controle vergunning taxfree verkopen bij belanghebbende ingesteld. Het op dat onderzoek betrekking hebbende controlerapport is gedagtekend 20 februari 1997.

2.5 Bij de controle bleek dat belanghebbende niet beschikte over gegevens van de verkochte hoeveelheden accijnsgoederen per individuele passagier per reis in

het onderzochte tijdvak. Slechts voor de jaren 1995 en 1996 werden in de administratie van belanghebbende zogenaamde dagrapporten aangetroffen; voor 1995 betrof dit de dagrapporten van slechts 142 van de 237 vaardagen, terwijl het voor het in het controletijdvak vallende deel van 1996 dit aantal nog beduidend kleiner was. In deze dagrapporten werden steeds de gegevens van alle reizen per dag bij elkaar opgeteld, waarna een dagomzet resulteerde.

2.6 De gegevens over het aantal passagiers per reis zijn niet in de aangetroffen dagrapporten noch in de overige administratie opgenomen. Wel beschikbaar waren jaaroverzichten over het goederenverloop per jaar, de eindvoorraad per jaar, en het totaal aantal reizigers per jaar.

2.7 Op grond van de bevindingen tijdens het boekenonderzoek heeft de inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de aan de vergunning taxfree verkopen verbonden voorwaarden en bepalingen niet waren nageleefd, en dat leveringen van taxfree-goederen aan passagiers hadden plaatsgevonden die uitgingen boven het in de vergunning taxfree verkopen toegestane maximum. De naar het oordeel van de inspecteur als gevolg daarvan te weinig geheven accijns en omzetbelasting is in de onderhavige naheffingsaanslag begrepen, welke enkelvoudige belasting is verhoogd met een boete van 25 procent.

2.8 Tevens werd in die naheffingsaanslagbegrepen een bedrag aan enkelvoudige belasting terzake van accijns en omzetbelasting op tabaksfabrikaten ad f 1.674,- wegens een aan de douane niet gemelde diefstal van tabaksfabrikaten, welk bedrag aan enkelvoudige belasting werd verhoogd met een boete van 50 procent.

2.9 Bij de berekening van zijn correcties is de **inspecteur uitgegaan van de over het jaar 1995** (aangemerkt als basisjaar) beschikbare 142 dagrapporten; vervolgens zijn de resultaten van die berekeningen omgerekend naar de jaren 1993, 1994 en 1996. Op grond van het door belanghebbende gehouden scheepsjournaal werd vastgesteld dat in 1995 sprake was geweest van 237 vaardagen. Omdat wegens het ontbreken van daarvoor noodzakelijke gegevens de overschrijdingen van vrijstellingen per persoon per reis niet konden worden vastgesteld, heeft de inspecteur zich gebaseerd op gegevens per dag, tengevolge waarvan overschrijdingen binnen één reis worden gecompenseerd door onderschrijdingen op andere reizen diezelfde dag. Het aantal passagiers werd daarbij gesteld op het totale aantal passagiers en niet op het aantal dat feitelijk gebruik heeft gemaakt van de vrijstelling.

2.10 In de bezwaarfase heeft belanghebbende aangeboden een nieuwe berekening van de na te heffen belasting temaken, doch naderhand dat aanbod, na overleg met de gemachtigde, niet gestand gedaan.

2.11 In zijn verzoekschrift stelt de inspecteur zich nader op het standpunt dat de naheffingsaanslag nog dient te worden verlaagd met een bedrag van f 8.295,05 aan accijns en omzetbelasting wegens per abuis niet in aanmerking genomen doorleveringen in het controletijdvak aan de afdeling horeca voor belastingvrij gebruik aan boord.

### **3. Geschil.**

Het beroep richt zich tegen de berekening door de inspecteur van de overschrijdingen van de bij de vergunning toegestane hoeveelheden taxfree te leverengoederen aan passagiers, alsmede tegen de te dezen toegepaste verhoging van 25 procent. Daarnaast is in geschil de verhoging van 50 procent inzake de diefstal van accijnsgoederen, welke diefstal op zich niet in discussie is.

### **4. De standpunten van partijen.**

4.1 Op gronden als vermeld in de van haar afkomstige stukken is **belanghebbende** van oordeel -kort gezegd- dat haar ten onrechte wordt verweten dat haar administratie (in het licht van de verleende taxfree vergunning) kwalitatief onvoldoende zou zijn geweest. Men heeft steeds in de veronderstelling geleefd dat de aan de vergunning overgangsregeling taxfree verkopen verbonden bepaling, dat de administratieve organisatie van de vergunninghouder zodanig moet zijn ingericht dat zij waarborgt dat de bedrijfshandelingen juist en volledig zijn, op de juiste wijze werd nageleefd. Weliswaar is de vereiste beschrijving van de administratieve organisatie nooit aan de douane overgelegd, maar de douane is daar nooit op teruggekomen. Het gebrek aan mogelijkheden om juiste gegevens aan te leveren kan haar daarom nu niet worden tegengeworpen. De teloorgang van gegevens over de periode 1993 tot en met 6 juni 1996 tengevolge van aantasting van het computersysteem door het schip binnengedrongen zout water is niet te voorzien geweest, en kan dan ook geen grove schuld aan de zijde van belanghebbende opleveren. De boete van 25 procent is daarom ten onrechte opgelegd. Met betrekking tot de diefstal van accijnsgoederen is de douane weliswaar niet schriftelijk op de hoogte gesteld, echter men acht aannemelijk dat zulks wel telefonisch is gebeurd.

Voor de aanwezigheid van opzet c.q. grove schuld die een boete van 50 procent zou rechtvaardigen is dan geen grond te vinden.

4.2 Subsidiair is men van mening dat de door de inspecteur gemaakte berekening van de correcties een onjuiste weergave levert van de werkelijkheid, omdat met essentiële elementen in de door de inspecteur gevolgde methodiek geen rekening is gehouden.

4.3 De **inspecteur** daartegenover is op gronden als vermeld in de van hem afkomstige stukken van mening dat jegens belanghebbende, die niet kon voldoen aan de eisen verbonden aan de vergunning taxfree verkopen, bij de wijze van vaststelling van de verschuldigde belasting en bij de daartoe gevolgde controlemethodiek, een zeer coulante positie is betrokken: mogelijke overschrijdingen op de ene reis zijn in ieder geval gecompenseerd met onderschrijdingen op andere reizen diezelfde dag, terwijl de limieten zijn getoetst aan het totale aantal reizigers per dag in plaats van aan het aantal passagiers dat daadwerkelijk van de faciliteit gebruik heeft gemaakt.

Het verloren gaan van gegevens door waterschade had voorkomen kunnen worden door regelmatig van de gehouden bestanden een kopie te maken, zoals bij het voeren van administratie middels een computersysteem algemeen gebruikelijk mag heten. Ten aanzien van belanghebbende moet daarom worden geoordeeld dat het aan haar grove schuld is te wijten dat te weinig belasting is geheven.

4.4 Wat de diefstal van accijnsgoederen betreft: van enige kennisgeving aan de douane, schriftelijk of mondeling, is niet gebleken. Bij een vorige diefstal in 1994, die separaat eveneens tot naheffing heeft geleid, is belanghebbende nadrukkelijk gewezen op de verplichting in een dergelijk geval belasting op aangifte te voldoen. De terzake opgelegde verhoging van 50 procent heeft daarom voldoende rechtsgrond.

4.5 Voor een meer uitvoerige weergave van de standpunten zij verwezen naar de gedingstukken. Ter zitting zijn geen nadere gronden aangevoerd.

## **5. De rechtsoverwegingen.**

### **5.1 Algemeen.**

5.1.1 Ingevolge de Wet op de accijns (Wet van 31 oktober 1991, Stb. 561; hierna WODA) en de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet van 28 juni 1968, Stb. 329; hierna: Wet OB) wordt ex artikel 1, tweede lid, van de WODA, respectievelijk artikel 1, letter a, van de Wet OB een belasting geheven van alcoholhoudende en tabaksprodukten (WODA), respectievelijk terzake van leveringen van goederen en diensten (Wet OB).

5.1.2 Niet in geschil is dat de verkoop aan boord van het door belanghebbende geëxploiteerde schip van goederen aan passagiers, (levering van) goederen c.q. produkten betreft die in beginsel door de heffing van accijns en omzetbelasting worden getroffen.

5.1.3 Uitzondering op de sub 5.1.1 weergegeven hoofdregel van belastbaarheid is de situatie waarin op grond van nationale of supranationale regelgeving heffing van belasting achterwege blijft indien aan door de wetgever gestelde normatieve voorwaarden wordt voldaan. Een voorbeeld van dat laatste leveren op de Richtlijn 92/12/EEG voor de accijns (Horizontale Richtlijn), en de Richtlijn 91/680/EEG ter wijziging van de Zesde Richtlijn voor de omzetbelasting (:Zesde Richtlijn), die voor bepaalde gevallen de mogelijkheid openen belastingvrij goederen uit te slaan c.q. te leveren. De uitwerking van die uitzondering op de hoofdregel wordt aangetroffen in artikel 28 van de Horizontale Richtlijn en artikel 28 duodecies van de Zesde Richtlijn, tezamen opleverend de zogeheten Overgangsregeling inzake taxfree verkopen. De nationaal-rechtelijke neerslag daarvan is te vinden in artikel II van de wijzigingswet inzake Accijns, en in de Wet OB.

5.1.4 Ter controle op de naleving van de aan een beroep op de vrijstelling van belasting verbonden voorwaarden zijn Administratieve richtsnoeren ("guidelines") vastgesteld door de Commissie van de Europese Gemeenschappen. Die "guidelines" zijn voor het thans te berechten geval opgenomen in de bijlagen bij de aan belanghebbende verleende vergunning van 21 juni 1993.

### **5.2 De bewijslast.**

5.2.1 Een redelijke verdeling van de bewijslast brengt mee dat belanghebbende, die zich beroept op vrijstelling van overigens naar de hoofdregel verschuldigde belasting, aan het hof aannemelijk maakt dat de voorwaarden die aan de toepasselijkheid van de vrijstelling zijn verbonden, zijn nageleefd.

5.2.2 In dat bewijs acht het hof belanghebbende niet geslaagd, nu belanghebbende niet heeft kunnen aantonen dat per "taxfree shoppende" passagier niet meer goederen met vrijstelling van accijns en omzetbelasting zijn geleverd dan de maximale hoeveelheden die gelden ingevallen als onderhavige, en die uitdrukkelijk **zijn** vermeld in de bijlagen bij de verstrekte vergunning.

5.2.3 Dat belanghebbende, naar zij stelt, gemeend heeft zo goed mogelijk aan de voorwaarden te hebben voldaan, betekent, gelet op de vaststaande feiten, niet dat die voorwaarden ook onverkort zijn nageleefd: een belangrijk deel van de administratie bleek niet beschikbaar, terwijl op grond van het wèl aanwezige deel niet met enige mate van zekerheid kon worden vastgesteld dat per persoon per reis niet de maxima werden overschreden die zijn vermeld in bijlage 5 bij de vergunning.

5.2.4 Belanghebbende ontkent niet doch erkent zelfs dat een volledige controle van het douane-goederenverloop, als door de inspecteur op grond van de verleende vergunning verlangd, niet mogelijk is, maar voert aan dat de douane nimmer op het ontbreken van de beschrijving van haar administratieve organisatie is teruggekomen, en dat het verloren gaan van gegevens tengevolge van aantasting van het computersysteem door zout zeewater niet voorzienbaar is. Dat baat belanghebbende niet: op de belastingplichtige die een vrijstelling van belasting claimt, rust de plicht te doen wat initieel wordt verlangd voor het bereiken van die vrijstelling, terwijl anno 1996 redelijkerwijs mag worden verlangd dat bij het computergewijs administreren van het goederenverloop met regelmaat een als back-up aangeduide kopie van de vastgelegde gegevens wordt vervaardigd, zo het computersysteem daartoe niet zelfstandig overgaat.

## **6. De enkelvoudige belasting.**

6.1 Het vorenoverwogene voert tot de conclusie dat belanghebbende aan de op haar rustende verplichting als bedoeld in artikel 7 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) niet volledig heeft voldaan. In beginsel is daarom in casu sprake van omkering van bewijslast, hetgeen met zich brengt dat het beroep dient te worden afgewezen tenzij blijkt dat de aanslag onjuist is.

6.2 Gebleken is zulks naar het oordeel van het hof niet: de inspecteur heeft, bij de berekening van de aan de naheffingsaanslag ten grondslag liggende correcties, een als coulant te beschouwen standpunt ingenomen, door de mogelijkheid van compensatie per vaardag van overschrijdingen van de limieten met

onderschrijdingen bewust te aanvaarden, door uit te gaan van het totale aantal passagiers in plaats van het aantal feitelijk "shoppende" passagiers, en door steeds de voor de bemanning theoretisch maximaal mogelijke vrijstelling in aanmerking te nemen. Aldus kan van de nageheven enkelvoudige belasting niet worden gezegd dat tot te hoge bedragen een naheffingsaanslag is opgelegd. Het hof merkt daarbij op dat belanghebbende, hoewel daartoe in de gelegenheid gesteld door de inspecteur, heeft afgezien van het maken en overleggen van een naar haar oordeel juiste berekening van de verschuldigde belasting.

6.3 De aangevoerde grieven zijn daarom vruchteloos voorgesteld.

## **7. De verhoging.**

7.1 Paragraaf 21, eerste lid, van het Voorschrift administratieve boeten 1993 (:VAB) schrijft aan de inspecteur voor de (ex artikel 21, eerste lid, van de AWR [tekst 1997] opgelegde) verhoging van de nageheven enkelvoudige belasting van 100 procent kwijt te schelden tot op 25 procent, ingeval het aan grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat te weinig belasting is geheven.

7.2 Belanghebbende stelt dat, zo al terecht is nageheven, in elk geval grove schuld ontbreekt zodat de opgelegde verhoging van pro resto 25 procent dient te vervallen.

7.3 Daarin zal het hof belanghebbende niet volgen, nu de vaststaande feiten geen andere conclusie toelaten dan dat belanghebbende zodanig nalatig is geweest in het naleven van de aan de vergunning nadrukkelijk verbonden voorwaarden, dat van grove schuld aan haar zijde moet worden gesproken. Het hof neemt daartoe in aanmerking dat, anders dan gestipuleerd, de administratie niet zodanig was ingericht dat controle op de naleving van de gestelde voorwaarden mogelijk was, tengevolge waarvan die administratie niet voldeed aan de in het licht van de verleende vergunning te stellen eisen, en dat niet op voor de hand liggende wijze kopie werd gehouden van de voor controle noodzakelijke gegevens.

7.4 Ook de verhoging van pro resto 50 procent terzake van de niet gemelde diefstal van accijnsgoederen kan de toets van het VAB doorstaan, nu enerzijds, tegenover betwisting van de melding door de inspecteur, voor de hand had gelegen van de melding kopie te houden, en anderzijds de eerdere nalatigheid in 1994 een afdoende signaal in de richting van belanghebbende is geweest de aan de vergunning verbonden voorwaarden strikt in acht te nemen.

7.5 Voor verdere kwijtschelding dan door de inspecteur verleend bestaat daarom geen grond.

#### **8. De slotsom.**

Het beroep is in al zijn onderdelen ongegrond.

De bestreden uitspraak kan niettemin niet in stand blijven nu de inspecteur heeft geconcludeerd tot verlaging van het bedrag aan nageheven enkelvoudige accijns met f 8.295,05 wegens nog in aanmerking te nemen doorlevering van alcoholhoudende produkten.

#### **9. De proceskosten.**

Het hof acht termen aanwezig de inspecteur te veroordelen tot betaling van een tegemoetkoming in de kosten die belanghebbende voor de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken, dezerzijds op grond van het Besluit proceskosten fiscale procedures bepaald op een bedrag van f 710,- maal 2 maal factor 2, ofwel f 2.840,-. De Staat der Nederlanden is de rechtspersoon die deze kosten heeft te dragen.

#### **10. De beslissing.**

Het hof **vernietigt** de uitspraak van de inspecteur, **vermindert** het bedrag van de nageheven enkelvoudige accijns met f 8.295,05, **handhaaft** de uitspraak voor het overige, **gelast** de inspecteur het betaalde griffierechtte vergoeden, **veroordeelt** de inspecteur tot betaling van een tegemoetkoming in de proceskosten van f 2.840,-, en **wijst** de Staat der Nederlanden **aan** als de rechtspersoon die die kosten heeft te dragen.

**Gedaan** op 11 september 1998 door prof. mr. Aardema, vice-president, als voorzitter, en mrs. Eradus, president, en Pruiksmā, raadsheer, in tegenwoordigheid van de griffier mevr. mr. Wolbers, en ondertekend door voornoemde voorzitter en door voornoemde griffier.

Uitgesproken ter openbare terechtzitting van 11 september 1998 te Leeuwarden door mr. Drion, raadsheer.

(w.g.) Wolbers

(w.g.) Aardema

Op **16 SEP. 1998** afschrift  
aangetekend verzonden aan beide  
partijen.  
De griffier van het Gerechtshof  
te Leeuwarden.