

ECLI:NL:HR:2017:1607

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	11-08-2017
Datum publicatie	11-08-2017
Zaaknummer	16/01603
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHARL:2016:1466 , Bekrchtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Verpakkingenbelasting; art. 80, letter a, onder 1o en 4o, Wbm (oud); ; artt. 34, 36 en 110 VWEU; art. 32, leden 1 en 3, Uitvoeringsregeling Wbm (oud); release liner vormt een verpakking; uitzondering vermeld in art. 80, letter a, onder 1o, Wbm is niet van toepassing op release liner, omdat deze niet door de eindgebruiker samen met het etiket wordt gebruikt, verbruikt of verwijderd; geen strijd met algemene beginselen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

11 augustus 2017

nr. 16/01603

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van fiscale eenheid [X1] Beheer B.V., [X2] B.V. c.s. te [Z] (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 23 februari 2016, nrs. 13/00744, 13/00745 en 13/00746, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nrs. AWB 12/2210, AWB 12/2211 en AWB 12/2212) betreffende aan belanghebbende over 2008 tot en met 2010 opgelegde naheffingsaanslagen in de verpakkingenbelasting. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

2 Beoordeling van de middelen

2.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

- 2.1.1. Belanghebbende is een concern in de zin van artikel 80, aanhef en letter g, van de Wet belastingen op milieugrondslag (tekst van 1 januari 2008 tot en met 31 december 2012; hierna: de Wet) waarvan op grond van artikel 83, lid 2, van de Wet verpakkingenbelasting wordt geheven. Een van belanghebbende deel uitmakende vennootschap (hierna: de vennootschap) is gespecialiseerd in onder meer het bedrukken van zelfklevende etiketten. De vennootschap gebruikt daarvoor rollen materiaal die vanuit het buitenland zijn aangeleverd. Dat materiaal bestaat uit een blanco zelfklevende toplaag op een drager (een zogenoemde 'release liner').
- 2.1.2. De vennootschap snijdt de rollen materiaal op maat en lengte, en stanst en bedrukt deze, zodat rollen met zelfklevende etiketten ontstaan. Zij levert deze rollen etiketten aan afnemers in Nederland (hierna: de eindgebruikers) die de etiketten vervolgens gebruiken voor het (machinaal) labelen van hun producten. Onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop het etiket (machinaal) wordt aangebracht op het object waarvoor het is bestemd, wordt de release liner verwijderd. De release liner blijft daarna over als afval.
- 2.1.3. Belanghebbende heeft voor de jaren 2008, 2009 en de eerste maanden van 2010 geen verpakkingenbelasting op aangifte voldaan ter zake van de terbeschikkingstelling van de etiketten door de vennootschap aan een ander. Na een bedrijfsbezoek door de belastingdienst in juni 2010 heeft de Inspecteur zich op het standpunt gesteld dat de release liner een verpakking is in de zin van artikel 80, aanhef en letter a, van de Wet, waarvoor belanghebbende verpakkingenbelasting is verschuldigd op de voet van artikel 82, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet. Op die grond zijn op 17 oktober 2011 de onderwerpelijke naheffingsaanslagen aan belanghebbende opgelegd.
- 2.2.1. Het Hof heeft geoordeeld dat de release liner voldoet aan de in artikel 80, aanhef en letter a, onder 1^o, van de Wet gegeven omschrijving van verpakkingen, waarbij naar het oordeel van het Hof niet wordt voldaan aan de in onderdeel 1^o omschreven voorwaarden voor producten waarvan de verpakking ook andere functies dan die van verpakking vervult, om van de groep 'verpakkingen' te worden uitgezonderd. Onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 11 april 2014, nr. 13/03284, ECLI:NL:HR:2014:841, BNB 2014/129 (hierna: het arrest BNB 2014/129), en in aanmerking nemende dat de release liner wordt verwijderd onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop het (bewerkte) materiaal wordt aangebracht op het object waarvoor het is bestemd, heeft het Hof geoordeeld dat de omstandigheid dat de release liner integraal deel uitmaakt van nog door de vennootschap te bedrukken rollen materiaal, niet eraan in de weg staat dat de release liner voldoet aan de in de aanhef van artikel 80, letter a, van de Wet gegeven omschrijving van het begrip verpakkingen.

In dit kader heeft het Hof over de uitlegging van het begrip verpakkingen geoordeeld dat uit de discussie die in het kader van de vaststelling van Bijlage I bij Richtlijn 94/62/EG van 20 december 1994 (hierna: de Verpakkingenrichtlijn) tussen het Europees Parlement en de Commissie bij de vaststelling van Richtlijn 2004/12/EEG van 11 februari 2004 is gevoerd over het al dan niet opnemen van release liner in die bijlage I (hierna: Bijlage I), alsmede de discussie die later in het kader van de comitologieprocedure tussen de Commissie en vertegenwoordigers van de lidstaten is gevoerd bij de vaststelling van Richtlijn 2013/2/EU van 7 februari 2013 tot wijziging van Bijlage I, niet kan worden afgeleid dat release liner niet als verpakking in de hiervoor bedoelde zin kan worden aangemerkt. Voorts heeft het Hof belanghebbendes betoog verworpen dat de Inspecteur bij de toepassing van de Wet de Verpakkingenrichtlijn moet volgen. Naar het oordeel van het Hof kan dit betoog belanghebbende niet baten omdat de Verpakkingenrichtlijn geen uitsluitel geeft over de vraag of de release liner al dan niet als een verpakking is aan te merken, en omdat de Verpakkingenrichtlijn volgens het Hof ook niet is gericht op harmonisatie van belastingwetgeving van de lidstaten.

Het Hof heeft in dit kader - tot slot - verworpen belanghebbendes stelling dat de Inspecteur wat betreft de uitleg van het begrip verpakkingen zou zijn gebonden aan de duiding van de release liner door ambtenaren van het ministerie van Infrastructuur en Milieu, door de

collectieve uitvoeringsorganisatie Nedvang die op grond van afspraken die zijn gemaakt tussen overheid en de papierbranche heffingen op verpakkingen heft en int, of aan hetgeen is neergelegd in diverse convenanten die de papierbranche heeft gesloten met de Vereniging van Nederlandse Gemeenten en het ministerie van Infrastructuur en Milieu.

2.2.2. Voor zover de middelen met een beroep op de Verpakkingenrichtlijn betogen dat de hiervoor in 2.2.1 weergegeven overwegingen op grond waarvan het Hof de release liner als een verpakking in de zin van artikel 80, aanhef en letter a, van de Wet heeft aangemerkt, getuigen van een onjuiste rechtsopvatting, wordt als volgt geoordeeld.

2.2.3. Uit de wetsgeschiedenis blijkt dat de Verpakkingenbelasting ertoe strekt – naast het genereren van opbrengst voor de schatkist en de mate van milieuvervuiling tot uitdrukking te laten komen in de marktprijzen – waar mogelijk de hoeveelheid verpakkingen terug te dringen alsmede een verschuiving te realiseren naar verpakkingsmaterialen met een minder schadelijke invloed op het milieu (zie Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 18-19). Hoewel de wetgever - vanwege de omstandigheid dat een verpakkingenbelasting een nationale belasting is die een zuiver interne situatie bestrijkt - niet was gehouden voor dat doel het begrippenkader en de uitwerking van de Verpakkingenrichtlijn in de Wet over te nemen, heeft de wetgever, naar blijkt uit de memorie van toelichting bij het Belastingplan 2008, voor de omschrijving van het begrip verpakkingen die aansluiting wel gezocht. Ondanks de enigszins andere opzet dan die van de Verpakkingenrichtlijn en hier en daar het gebruik van een andere terminologie met betrekking tot de woorden product, goed en artikel, heeft de wetgever met het begrippenkader in artikel 80, aanhef en letter a, onder 1^o tot en met 3^o (voorheen: artikel 36s, aanhef en letter a, onder 1^o tot en met 3^o), van de Wet geen inhoudelijke afwijking beoogd ten opzichte van de definitie van verpakkingen in de Verpakkingenrichtlijn (zie Kamerstukken II 2007/08, 31 205, nr. 3, blz. 64-65). Die omstandigheid brengt mee dat de met ingang van 1 januari 2008 ingevoerde wettelijke regeling inzake de verpakkingenbelasting in zoverre overeenkomstig de Verpakkingenrichtlijn moet worden uitgelegd. Wanneer immers een nationale wettelijke regeling ter bepaling van de voorschriften die in een zuiver interne situatie van die staat van toepassing zijn, verwijst naar bepalingen van Unierecht, heeft de Unie belang erbij dat de overgenomen bepalingen of begrippen van het recht van de Unie op eenvormige wijze worden uitgelegd, ongeacht de omstandigheden waaronder zij toepassing moeten vinden (vgl. onder meer HvJ 20 maart 2014, Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, ECLI:EU:C:2014:174, punt 44, en HvJ 18 oktober 1990, M. Dzodzi, C-297/88 en C-197/89, ECLI:EU:C:1990:360, punten 37 en 41).

Hetgeen hiervoor is overwogen met betrekking tot de richtlijnconforme interpretatie van artikel 80, aanhef en letter a, onder 1^o tot en met 3^o, van de Wet geldt niet voor het bepaalde in artikel 80, letter a, onder 4^o, van de Wet, dat bij het Belastingplan 2009 met terugwerkende kracht tot 1 januari 2008 aan de Wet is toegevoegd. Met de toevoeging van dit onderdeel heeft de wetgever beoogd twee categorieën producten van de heffing van verpakkingenbelasting uit te sluiten, te weten bij ministeriële regeling aan te wijzen logistieke hulpmiddelen alsmede verpakkingen die hoofdzakelijk een andere functie hebben dan een verpakkingsfunctie. Aanleiding voor deze aanpassing vormden administratieve problemen die zich bij bepaalde verpakkingen kunnen voordoen voor bedrijven, alsmede "het gevoel bij bepaalde verpakkingen dat deze ten onrechte met verpakkingenbelasting werden belast omdat zij in het spraakgebruik niet echt als verpakkingen worden aangemerkt. Door de wijziging van de definitie van verpakkingen komt deze definitie niet meer in zijn geheel overeen met de definitie van verpakkingen voor het Besluit verpakkingen. Hierdoor ontstaat een groep verpakkingen die niet meer met verpakkingenbelasting wordt belast maar waarvoor nog wel de verplichtingen uit het Besluit verpakkingen gelden" (zie Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3, blz. 32).

2.2.4. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.2.3 is overwogen, worden de middelen - voor zover zij betogen dat de omschrijving van het begrip verpakkingen, opgenomen in artikel 80, aanhef en letter a, tot en met onderdeel 3^o, van de Wet, in overeenstemming met de definitie van het begrip verpakkingen in de zin van artikel 3 van de Verpakkingenrichtlijn moet worden

uitgelegd - terecht voorgesteld. Het oordeel van het Hof dat de Verpakkingenrichtlijn geen uitsluitend kan geven over de vraag of de release liner al dan niet als een verpakking in de zin van artikel 80, aanhef en letter a, onder 1°, is aan te merken en de inspecteur niet is gehouden voor dit begrip de Verpakkingenrichtlijn in acht te nemen, getuigt van een onjuiste rechtsopvatting.

- 2.2.5. De middelen kunnen echter in zoverre niet tot cassatie leiden. Het begrip verpakking in de Verpakkingenrichtlijn moet ruim worden uitgelegd (zie HvJ 29 april 2004, Plato Plastik Robert Frank, C-341/01, ECLI:EU:C:2004:254, punten 56 en 57, en HvJ 10 november 2016, Eco-Emballages SA, C-313/15 en C-530/15, ECLI:EU:C:2016:859, hierna: het arrest Eco-Emballages, punt 24). Uit het arrest Eco-Emballages moet – naar redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is – worden afgeleid dat een artikel als de release liner, ongeacht andere functies die de release liner ook kan vervullen, in beginsel voldoet aan de positieve definitie van artikel 3, lid 1, eerste en tweede alinea, van de Verpakkingenrichtlijn, maar dat het niet voldoet aan het in artikel 3, lid 1, derde alinea, onder i, van de Verpakkingenrichtlijn, omschreven negatieve criterium.

Om een artikel van het begrip verpakking uit te zonderen volgens dit negatieve criterium is niet alleen vereist dat het artikel integraal deel uitmaakt van een product, maar ook dat het nodig is om dat product tijdens zijn levensduur te bevatten, te ondersteunen of te bewaren en alle elementen zijn bedoeld om samen gebruikt, verbruikt of verwijderd te worden. Aan dit criterium wordt in dit geval niet voldaan. Ook indien de release liner en het zelfklevende etiket een integraal product vormen in de zin van dit artikelonderdeel, geldt dat voor de eindgebruikers de release liner niet nodig is om het etiket tijdens zijn levensduur te bevatten, te ondersteunen of te bewaren, en zijn bovendien de beide elementen niet bestemd om door de eindgebruikers samen te worden verbruikt of verwijderd (vgl. het arrest Eco-Emballages, punt 35). De eindgebruikers verwijderen immers eerst (machinaal) de release liner alvorens het etiket te gebruiken. Zodra het etiket is losgemaakt van de release liner om te worden gebruikt, heeft de release liner geen functie meer ten opzichte van het verwijderde etiket.

Anders dan de middelen verdedigen, zijn in Bijlage I niet wat objectieve kenmerken en eigenschappen betreft een of meer gelijksoortige en om die reden rechtens vergelijkbare artikelen als de rollen materiaal opgenomen als voorbeeld van een product dat niet onder het begrip verpakking van de Verpakkingenrichtlijn kan worden begrepen. Ook aan de hiervoor in 2.2.1, tweede alinea, bedoelde discussies kan geen steun worden ontleend voor de stelling dat het Europees Parlement en de Raad gezamenlijk hebben beoogd producten als de rollen materiaal en release liner niet aan te merken als een verpakking.

Uit het voorgaande vloeit daarom voort dat de release liner een verpakking is in de zin van artikel 3 van de Verpakkingenrichtlijn, en dat de release liner daarmee ook voldoet aan de in artikel 80, aanhef en letter a, onder 1°, van de Wet opgenomen – en met de Verpakkingenrichtlijn overeenkomende – omschrijving van het begrip verpakkingen.

- 2.2.6. Voor zover de middelen de hiervoor in 2.2.1 weergegeven oordelen van het Hof op andere gronden bestrijden, kunnen zij evenmin tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen in zoverre niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling (zie ook het arrest BNB 2014/129).
- 2.3.1. Het Hof heeft verworpen belanghebbendes standpunt dat de Minister van Financiën (hierna: de Minister) het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden door de release liner niet toe te voegen aan een van de in artikel 32, leden 1 en 3, van de Uitvoeringsregeling belastingen op milieugrondslag (tekst van 1 januari 2008 tot en met 31 december 2012; hierna: de Uitvoeringsregeling) opgenomen opsommingen van producten die voor de heffing van verpakkingenbelasting zijn uitgezonderd van het begrip verpakkingen. Naar het oordeel van het Hof kan van de release liner niet worden gezegd dat die naar zijn aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingfunctie heeft en wijkt het daarom in rechtens relevante zin af van de producten die zijn vermeld in artikel 32, leden 1 en 3, van de

Uitvoeringsregeling. Het Hof heeft aan dit oordeel ten grondslag gelegd dat de release liner dient ter bescherming van het materiaal tegen voortijdige uitdroging en voortijdige hechting en derhalve een beschermende functie heeft in de zin van artikel 80, aanhef en letter a, onder 1^o, van de Wet. De omstandigheid dat de beschermingsfunctie van de release liner ook tot uitdrukking komt bij het transport van de zelfklevende etiketten op zeer hoge snelheid door de druk- en snijmachines tijdens het productie-, bewerkings- en verwerkingsproces en dat de release liner voorts het machinaal aanbrengen van de etiketten op een object vereenvoudigt, doet naar het oordeel van het Hof aan die beschermingsfunctie niet af.

2.3.2. Voor zover de middelen zijn gericht tegen het hiervoor in 2.3.1 vermelde oordeel van het Hof dat de Minister het gelijkheidsbeginsel niet heeft geschonden, wordt als volgt overwogen.

2.3.3. Vooropgesteld wordt dat artikel 1 van de Grondwet niet ieder verschil in behandeling van gelijke gevallen verbiedt, maar slechts die verschillen waarvoor geen objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat (vgl. HR 4 november 2016, nr. 15/03647, ECLI:NL:HR:2016:2495, BNB 2017/26).

2.3.4. Ingevolge artikel 80, letter a, onder 4o, van de Wet worden niet als (belaste) verpakkingen aangemerkt de bij ministeriële regeling aan te wijzen logistieke hulpmiddelen en producten die wel voldoen aan de omschrijving van verpakkingen, maar die naar hun aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben, en mitsdien niet als verpakkingen worden beschouwd. Blijkens de totstandkomingsgeschiedenis van deze bepaling is hiermee beoogd tegemoet te komen aan administratieve problemen die zich bij bepaalde verpakkingen kunnen voordoen voor bedrijven, alsmede het gevoel bij bepaalde verpakkingen dat deze ten onrechte met verpakkingenbelasting werden belast omdat zij in het spraakgebruik niet echt als verpakkingen worden aangemerkt (zie Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3, blz. 32). Daartoe heeft de wetgever onder meer voorzien in een regeling waarbij hij het aan de Minister overlaat te bepalen welke individuele producten of groepen van producten voldoen aan de in artikel 80, letter a, onder 4o, van de Wet bedoelde criteria. Daarbij is de wetgever ervan uitgegaan dat alleen de producten die vermeld staan op de door de Minister opgestelde lijst, buiten de verpakkingendefinitie vallen en daarom niet in de heffing worden betrokken, en andere producten wel, ook als een belastingplichtige meent dat zo een ander product ook hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie heeft. Voorts heeft de wetgever bepaald dat bij het aanwijzen van die producten de Minister eisen kan stellen aan afmetingen dan wel inhoud van de producten. Voor de hiervoor bedoelde delegatiegrondslag is gekozen, omdat zo in lagere regelgeving een lijst ontstaat waarmee aan het bedrijfsleven de gewenste duidelijkheid wordt verschaft (zie voor dit een ander Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3, blz. 31-32 en 56-58). De aldus tot stand gekomen regelgeving die hier in geding is, komt niet in strijd met enig beginsel dat is neergelegd in Nederland bindende verdragen.

De Minister heeft in artikel 32, leden 1 en 3, van de Uitvoeringsregeling de producten aangewezen die – ondanks een verpakkingsfunctie – niet in de heffing van verpakkingenbelasting worden betrokken.

2.3.5. In het licht van de hiervoor in 2.3.4 weergegeven totstandkomingsgeschiedenis kan niet worden gezegd dat de keuze van de wetgever in formele zin voor de hiervoor bedoelde regeling, inhoudende dat voor de heffing van verpakkingenbelasting alleen de in artikel 80, letter a, onder 4o, van de Wet omschreven categorieën van producten in aanmerking kunnen komen om niet als een verpakking te worden aangemerkt en een heffing van verpakkingenbelasting daarop achterwege kan blijven, evident van redelijke grond is ontbloomt.

Evenmin kan worden gezegd dat, gelet op de aard van de producten die in artikel 32, leden 1 en 3, van de Uitvoeringsregeling zijn vermeld, de Minister (in strijd met de Grondwet of een internationaal verdrag) het discriminatieverbod heeft geschonden door de release liner niet in een van die artikelleden op te nemen. Het oordeel van het Hof dat de release liner geen logistiek hulpmiddel in de zin van artikel 80, letter a, onder 4o, van de Wet is, ook niet

vanwege de functie die het (mede) vervult tijdens het productie-, bewerkings- en verwerkingsproces dan wel tijdens het machinaal labelen van producten, getuigt - gelet op de toelichting die de wetgever op dat begrip heeft gegeven (zie hiervoor in 2.3.4) - niet van een onjuiste rechtsopvatting. Dat oordeel is ook niet onbegrijpelijk of onvoldoende gemotiveerd.

- 2.3.6. Ook het oordeel van het Hof dat de release liner met zelfklevende etiketten een integraal product vormt dat naar zijn aard niet hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie heeft, getuigt niet van een onjuiste rechtsopvatting. Gelet op de wetsgeschiedenis is met de niet-verpakkingsfunctie bedoeld een 'gebruiksfunctie' die het product, zoals dit door de producent in Nederland ter beschikking wordt gesteld aan een ander om tezamen met een ander product te worden gebruikt, mede heeft na het volledig doorlopen van een productie-, bewerkings- of verwerkingsproces. Aangezien de eindgebruikers de release liner als verpakking (machinaal) eerst scheiden van de zelfklevende etiketten alvorens die etiketten worden aangebracht (gebruikt), kan niet worden gezegd dat de release liner en het zelfklevende etiket gezamenlijk hoofdzakelijk een niet-verpakkingsfunctie hebben.
- 2.3.7. Gelet op hetgeen hiervoor in 2.3.3 tot en met 2.3.6 is overwogen, falen de middelen voor zover zij zijn gericht tegen het hiervoor in 2.3.1 weergegeven oordeel van het Hof.
- 2.4.1. Het Hof heeft verder verworpen belanghebbendes standpunt dat de naheffingsaanslagen moeten worden vernietigd op de grond dat de Inspecteur onzorgvuldig heeft gehandeld door belanghebbende pas in 2010 op de hoogte te stellen van zijn standpunt dat release liner een verpakking is in de zin van artikel 80, aanhef en letter a, van de Wet. Daaraan heeft het Hof ten grondslag gelegd dat de Inspecteur de zorgvuldigheid heeft betracht die redelijkerwijs van een bestuursorgaan kon worden verwacht.
- 2.4.2. De middelen voeren terecht aan dat het hiervoor in 2.4.1 gegeven oordeel van het Hof niet volstaat om het in hoger beroep door belanghebbende aangevoerde standpunt hieromtrent te verwerpen. Dat standpunt houdt in dat na de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 17 juli 2008 aan de Tweede Kamer (Kamerstukken II 2007/08, 28 694, nr. 69) zij noch de brancheorganisatie KVGGO tijdig erover is geïnformeerd dat release liner belast is met verpakkingenbelasting, ondanks alle vergaderingen die als vervolg op deze brief in het kader van onder meer de Klankbordgroep Aangifte Verpakkingenbelasting (destijds vanuit de overheid opgericht) door de overheid met het bedrijfsleven zijn gehouden en waaraan ook vertegenwoordigers van het ministerie van Financiën en de belastingdienst hebben deelgenomen.
- 2.4.3. De middelen in zoverre kunnen evenwel niet tot cassatie leiden. De hiervoor in 2.4.2 genoemde brief en vergaderingen hebben betrekking op het in het kader van het Belastingplan 2009 met het bedrijfsleven gevoerde overleg over een inperking van de tot dan bestaande definitie van het begrip verpakkingen. Zolang dat overleg gaande was, kon belanghebbende niet op goede grond menen dat release liner niet onder de bestaande (ruime) definitie van het begrip verpakkingen viel. Het genoemde overleg heeft niet ertoe geleid dat release liner van dat begrip is uitgezonderd. Uit de gedingstukken blijkt voorts niet dat belanghebbende voor het Hof heeft aangevoerd dat zij aan de inhoud van de brief van de Staatssecretaris van Financiën of aan andere tijdens de hiervoor bedoelde vergaderingen gedane uitlatingen het vertrouwen kon ontlelen dat release liner van de heffing van verpakkingenbelasting zou worden uitgezonderd. Onder die omstandigheden is er geen grond voor het oordeel dat de onderhavige naheffingsaanslagen wegens schending van algemene beginselen van behoorlijk bestuur moeten worden vernietigd. De omstandigheid dat belanghebbende of haar brancheorganisatie pas in 2010 ermee bekend is geworden dat het overleg niet ertoe heeft geleid dat voor release liner een uitzondering is gemaakt, vormt geen grond voor vernietiging van de naheffingsaanslagen.
- 2.5.1. Het Hof heeft verworpen belanghebbendes standpunt dat de heffing van verpakkingenbelasting op in Nederland geproduceerde zelfklevende etiketten in strijd is met de artikelen 34 en 36 VWEU. Aan dat oordeel heeft het Hof ten grondslag gelegd dat een

verpakkingenbelasting geen kwantitatieve invoer- of uitvoerbeperking in de zin van voornoemde artikelen is.

Voor zover de middelen zijn gericht tegen dit oordeel van het Hof, herhalen zij het in het hoger beroep gehouden betoog dat de verpakkingenbelasting op producten als release liner indirect het vrije verkeer binnen de Unie nadelig beperkt. Indien de drager van een zelfklevend etiket als een verpakking wordt aangemerkt, betalen producenten die hun producten in Nederland voorzien van een zelfklevend etiket, over de toplaag (het etiket in engere zin) als onderdeel van de verpakking over de drager belasting, terwijl een importeur die dezelfde producten vanuit het buitenland op de Nederlandse markt brengt niet over de drager belasting hoeft te betalen omdat die niet op de Nederlandse markt komt maar als secundaire grondstof in het buitenland achterblijft. Dit vormt, aldus de middelen, een verboden belemmering van het onderlinge handelsverkeer.

2.5.2. Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie omtrent de samenhang van de bepalingen van het VWEU met betrekking tot het vrije verkeer van goederen dat de werkingssfeer van artikel 34 VWEU (voorheen: artikel 28 EG) niet de belemmeringen omvat die onder andere specifieke bepalingen vallen, en dat de belemmeringen van fiscale aard of van gelijke werking als douanerechten, bedoeld in artikel 28 VWEU (voorheen: artikel 23 EG), artikel 30 VWEU (voorheen: artikel 25 EG) en artikel 110 VWEU (voorheen: artikel 90 EG), niet onder het verbod van artikel 34 VWEU vallen. Bovendien zijn, wat de respectieve werkingssfeer van artikel 30 VWEU en artikel 110 VWEU betreft, volgens vaste rechtspraak de bepalingen betreffende heffingen van gelijke werking en die betreffende discriminerende binnenlandse belastingen niet cumulatief van toepassing, zodat eenzelfde belasting in het systeem van het VWEU niet gelijktijdig tot beide categorieën kan behoren. Het is buiten redelijke twijfel dat onder het bereik van de artikelen 34 tot en met 36 VWEU niet vallen belemmeringen van fiscale aard of van gelijke werking als douanerechten, bedoeld in de artikelen 28 VWEU, 30 VWEU en 110 VWEU (vgl. HvJ 17 juni 2003, *De Danske Bilimportører*, C-383/01, ECLI:EU:C:2003:352, punten 32 en 33, en de daar aangehaalde rechtspraak, alsmede de beschikking van het HvJ van 10 december 2007, *Piotr Kawala*, C-134/07, ECLI:EU:C:2007:770, punt 24). Het hiervoor in 2.5.1 weergegeven oordeel van het Hof is juist, zij het dat met dat oordeel – naar de middelen terecht aanvoeren – nog niet is verworpen de in hoger beroep aangevoerde stelling dat de verpakkingenbelasting op producten als release liner het handelsverkeer binnen de Unie nadelig beïnvloedt.

2.5.3. Volgens vaste jurisprudentie van het Hof van Justitie is een last geen heffing van gelijke werking als een douanerecht, maar een binnenlandse belasting in de zin van artikel 110 VWEU, indien hij deel uitmaakt van een algemeen stelsel van binnenlandse belastingen waardoor groepen producten stelselmatig worden getroffen volgens objectieve criteria, die onafhankelijk zijn van de oorsprong of de bestemming van het goed (vgl. HR 5 februari 2010, nr. 08/02945, ECLI:NL:HR:2010:BL1950, BNB 2010/103, rechtsoverweging 3.3).

De verpakkingenbelasting wordt geheven ter zake van:

- i) de verpakking van ter beschikking gestelde producten, voor zover die verpakte producten voor het eerst door een producent in Nederland ter beschikking worden gesteld aan een ander (artikel 82, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 80, aanhef en letter e, van de Wet),
- ii) de verpakking van producten, ingeval de importeur van de verpakte producten zich van die verpakking ontdoet of laat ontdoen (artikel 82, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 80, aanhef en letter f, van de Wet), of
- iii) de verpakking die tezamen met een product dan wel producten ter beschikking wordt gesteld, voor zover deze voor het eerst door een producent in Nederland ter beschikking wordt gesteld aan een ander (artikel 82, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet).

De hiervoor in artikel 82, lid 1, aanhef, letters a en c, van de Wet omschreven belastbare feiten doen zich niet voor indien het verpakte product onderscheidenlijk de verpakkingen a) zich nog niet in het vrije verkeer van de Europese Unie bevinden, en b) bij de terbeschikkingstelling buiten Nederland worden gebracht.

Gelet op de hiervoor omschreven belastbare feiten wordt de verpakkingenbelasting niet geheven ter zake van verpakkingen wegens overschrijding van de grens van Nederland, maar stelselmatig volgens objectieve criteria, die onafhankelijk zijn van de oorsprong of de bestemming van het goed. Voor de heffing van verpakkingenbelasting maakt het geen verschil in welk land de verpakking is geproduceerd. De verpakkingenbelasting is daarmee een binnenlandse belasting in de zin van artikel 110 VWEU. Toetsing aan de artikelen 28 en 30 VWEU is niet aan de orde.

2.5.4. Aangezien de verpakkingenbelasting in de kern erop is gericht het zich in Nederland ontdoen van verpakkingen te treffen, brengen de hiervoor in 2.5.3 omschreven belastbare feiten met zich dat een importeur die producten, voorzien van etiket, vanuit het buitenland op de Nederlandse markt brengt, niet over de drager belasting hoeft te betalen omdat die drager niet in Nederland is achtergebleven, terwijl dat wel het geval is wanneer het etiket in Nederland van de drager is verwijderd. Van dit onderscheid kan – naar redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is – niet worden gezegd dat dit strijd oplevert met artikel 110 VWEU of anderszins in strijd komt met het vrije goederen- of dienstenverkeer van de Unie, aangezien dit niet meebrengt dat Nederland een hogere binnenlandse belasting heft op producten van een andere lidstaat dan de belasting die op gelijksoortige nationale producten wordt geheven, dan wel dat door de onderwerpelijke belastingheffing andere producties in Nederland zijdelings worden beschermd (vgl. HR 5 januari 2007, nr. 39530, ECLI:NL:HR:2007:AV0830, BNB 2007/135, rechtsoverweging 5.8). De heffing wegens het in Nederland achterblijven van de drager, belemmert niet direct of indirect de handel van binnenkomende goederen waarop in het buitenland etiketten zijn geplakt. De omstandigheid dat het in Nederland (machinaal) met etiketten labelen van producten duurder kan uitvallen dan wanneer dat in andere lidstaten gebeurt, vormt geen handelsbelemmering waartegen het VWEU bescherming biedt. Ook voor zover de middelen als een beroep op strijdigheid van de verpakkingenbelasting met artikel 110 VWEU moeten worden opgevat, falen zij derhalve.

2.6. De middelen kunnen ook voor het overige niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu de middelen in zoverre niet nopen tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

3 Proceskosten

De Hoge Raad acht geen termen aanwezig voor een veroordeling in de proceskosten.

4 Beslissing

De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, P.M.F. van Loon, L.F. van Kalmthout en M.E. van Hilten, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 11 augustus 2017.