

ECLI:NL:PHR:2014:52

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 29-01-2014

Datum publicatie 21-02-2014

Zaaknummer 12/04122

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

Met ingang van 1 juli 2008 zijn (opbrengsten uit) kansspelautomaten overgeheveld van de omzetbelasting (destijds 19%) naar de kansspelbelasting (29%).

Belanghebbende in deze zaak is een ondernemer wiens bedrijfsactiviteiten onder meer daarin bestaan dat zij bij haar in eigendom zijnde kansspelautomaten tegen vergoeding ter beschikking stelt aan met name uitbaters van horecagelegenheden. Zij stelt zich – kort weergegeven – op het standpunt dat haar activiteiten niet leiden tot belastingplicht op grond van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB) zoals die vanaf 1 juli 2008 luidt en, zo dit wel het geval is, dat de heffing van kansspelbelasting in strijd is met het eigendomsgrondrecht als bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: EP).

Rechtbank Haarlem oordeelde dat op grond van de per 1 juli 2008 ingevoerde wetgeving terecht kansspelbelasting is geheven van belanghebbende en dat de wetgeving niet in strijd is met artikel 1 van het EP.

Hof Amsterdam (hierna: het Hof) volgde het eerste oordeel van de Rechtbank. Het Hof nam echter wel een schending van artikel 1 van het EP aan, op grond dat de per 1 juli 2008 gewijzigde wetgeving als geheel niet aan het ‘fair balance’-vereiste voldoet. Naar het oordeel van het Hof is sprake van een dermate vergaande vorm van regulering van eigendom, dat de wetgever niet ontkomt aan het verlenen van compensatie. In dat kader heeft het Hof geoordeeld dat op grond van artikel 8:73, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) het onderzoek ‘over de omvang van de aan belanghebbende te vergoeden schade’ moet worden heropend.

Belanghebbende en de staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) hebben tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld en daarbij diverse middelen voorgesteld. De middelen hebben betrekking op de maatstaf van heffing en de aanwijzing van de belastingplichtige in de Wet KSB, de discriminatieverboden van artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR, de ‘houdbaarheid’ van de wetwijziging in het licht van artikel 1 van het EP, de gevolgen van schending van artikel 1 van het EP – waaronder de mogelijkheid tot het toekennen van een schadevergoeding op grond van artikel 8:73, lid 2, van de Awb –, en de door het Hof aan belanghebbende toegekende tegemoetkoming in haar proceskosten.

Advocaat-Generaal Van Hilten is in haar conclusie en de daarbij behorende bijlage

uitgebreid op de aan de kaak gestelde problematiek ingegaan.

Belastingplicht, belastbaar feit en maatstaf van heffing

Zij leidt uit het bepaalde in artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel a, en lid 2, van de Wet KSB, juncto artikel 30h van de Wet op de kansspelen af dat als belastingplichtige voor de kansspelbelasting is aangewezen de exploitant, dat wil zeggen de eigenaar van een of meer speelautomaten die bedrijfsmatig worden gebruikt. Uit het bepaalde in artikel 1, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB volgt haars inziens logischerwijs dat het belastbaar feit – ook al is dat niet expliciet in een afzonderlijke bepaling in de Wet KSB opgenomen – wordt gevormd door het bedrijfsmatig (laten) gebruiken van kansspelautomaten. Hoewel artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB volgens de A-G geen schoonheidsprijs verdient, meent zij dat de maatstaf van heffing voor alle gevallen waarin sprake is van een brutospelopbrengst is neergelegd in de eerste zinsnede: geheven wordt dan over die brutospelopbrengst. Uit de tekst van de tweede zinsnede valt niet op te maken dat een uitzondering geldt voor kansspelautomaten. Daarnaast is een andere visie niet in overeenstemming met hetgeen in de parlementaire geschiedenis is opgemerkt, met doel en strekking van de Wet KSB, en past het ook niet in een wetssystematische uitlegging.

Discriminatieverboden van artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR

A-G Van Hilten constateert dat het Hof enkel heeft geoordeeld dat de keuze van de wetgever om kansspelautomaten - vanaf 1 juli 2008 - naar dezelfde grondslag in de heffing van kansspelbelasting te betrekken als tafelspelen in een casino, geen strijd oplevert met de discriminatieverboden, niet waarom. Uit de uitspraak blijkt haars inziens niet of het Hof de door belanghebbende beschreven gevallen niet (voldoende) vergelijkbaar vindt, of dat het Hof meent dat wel sprake is van discriminatie, maar dat daarvoor voldoende rechtvaardiging bestaat, of dat het Hof een andere reden voor zijn oordeel had.

Artikel 1 van het EP

A-G Van Hilten kan zich vinden in de oordelen van het Hof dat sprake is van regulering van eigendom, dat de inbreuk die met de kansspelbelastingheffing wordt gemaakt op het eigendomsrecht wetgeving voldoende in overeenstemming is met het nationale recht (lawfulness), en een legitiem doel in het algemeen belang dient. Wat betreft de vereiste ‘fair balance’ tussen het met de inbreuk gediende algemeen belang en de bescherming van de fundamentele rechten van het individu, volgt de A-G het oordeel van het Hof niet. Bij de ‘fair balance’-toets is haars inziens de individuele (buitensporige) last altijd relevant. Van de (vele) aspecten die bij de beoordeling van de vereiste ‘fair balance’ een rol kunnen spelen, gaat de A-G in op structurele verliesposities en de mogelijkheid tot aanpassing aan de nieuwe situatie, het bewust aanvaarden van risico op structurele verliessituaties door de wetgever en compensatie. Zij komt tot de conclusie dat de wijziging in de kansspelbelastingwetgeving op zichzelf beschouwd nog niet noopt tot de slotsom dat reeds op het niveau van de wetgeving moet worden vastgesteld dat de wetgever de op grond van artikel 1 van het EP vereiste ‘fair balance’ niet in acht heeft genomen. In zoverre heeft het Hof in de onderhavige zaken haars inziens een

onjuiste beslissing genomen. Daarmee is nog niet gezegd dat in individuele gevallen geen sprake kan zijn van een zodanige ‘excessive burden’ dat sprake is van disproportionaliteit, maar dat zal – met inachtneming van bijkomende ‘last-verzwarende’ omstandigheden – door een verwijzingshof op individueel niveau beoordeeld moeten worden. Tot die omstandigheden kunnen onder meer worden gerekend het ingestelde rookverbod, de herzieningsregels in de omzetbelasting, inhoud van lopende contracten en (geen) uitstel van betaling.

Voor het geval de Hoge Raad desondanks van oordeel is dat de wetgever de ‘fair balance’ heeft geschonden, gaat de A-G in op de wijze waarop herstel van de schending dient plaats te vinden. Zij meent dat uit het zogenoemde varkenshoudersarrest – noch uit het EVRM en (andere) rechtspraak van de Hoge Raad en het EHRM – niet volgt dat ingeval nationale regelgeving in strijd is met artikel 1 van het EP, deze wetgeving per se (geheel) buiten toepassing moet blijven.

Schadevergoeding ex artikel 8:73 van de Awb

Over de toepassing van artikel 8:73 van de Awb door het Hof merkt A-G Van Hiltten op dat de rechter bij zijn beslissing in de ‘hoofdzaak’ (ook) moet beslissen dat aanleiding bestaat voor toekenning van een schadevergoeding alvorens kan worden overgegaan tot heropening van het onderzoek ter voorbereiding van een nadere uitspraak over (slechts) de omvang van de schadevergoeding, een en ander als voorzien in artikel 8:73, lid 2, van de Awb. Hoewel het Hof in zijn dictum het onderzoek heropent met het oog op een nadere uitspraak over de omvang van de aan belanghebbende toe te kennen schadevergoeding, blijkt volgens de A-G uit zijn overwegingen dat het Hof zich er (nog) niet van heeft vergewist dat er gronden zijn voor toekenning van een schadevergoeding.

Indien de Hoge Raad oordeelt dat aan de toepassing van artikel 8:73 van de Awb wordt toegekomen, dient haars inziens verwijzing te volgen voor een nader onderzoek naar gronden voor toekenning van een schadevergoeding, althans indien het – in cassatie door de Staatssecretaris bestreden – oordeel van het Hof dat belanghebbende een verzoek om schadevergoeding ex artikel 8:73 heeft gedaan, stand houdt. De A-G meent namelijk dat een bestuursrechter geen verzoek om toekenning van schadevergoeding ex artikel 8:73 van de Awb mag aannemen, zonder zich in voorkomend geval voor het sluiten van het onderzoek te vergewissen of de belanghebbende een beroep deed (of wilde doen) op artikel 8:73 van de Awb. Het zomaar aannemen van een verzoek in de zin van artikel 8:73 van de Awb, leidt er immers toe dat de bestuursrechter de mogelijkheid voor de belanghebbende om voor een schadevergoeding naar de civiele rechter te stappen, doorkruist. Bovendien wordt hierdoor het bestuursorgaan de mogelijkheid van verweer ontnomen.

De conclusie strekt ertoe dat zowel het beroep in cassatie van belanghebbende als dat van de Staatssecretaris gegrond moet worden verklaard en dat verwijzing moet volgen.

Conclusie

HR nr. 12/04122

Hof nr. 10/00475

Rb nr. AWB 09/5996

MR. M.E. VAN HILTEN

ADVOCAAT-GENERAAL

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Derde Kamer B

Kansspelbelasting; juli 2008

Conclusie van 29 januari 2014 inzake:

[X] B.V.

tegen

Staatssecretaris van Financiën en vice versa

1. Inleiding

1.1 Met ingang van 1 juli 2008 zijn (opbrengsten uit) kansspelautomaten overgeheveld van de omzetbelasting (destijds 19%) naar de kansspelbelasting (29%). Deze switch heeft behoorlijk wat stof doen opwaaien, vooral - maar niet uitsluitend - over de rechtsgeldigheid van de heffing van kansspelbelasting van eigenaren van kansspelautomaten in het licht van het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden(1) (hierna: EVRM). Diverse gerechtelijke procedures zijn geëntameerd, waarvan onderhavige er één is. Ook zaak nr. 12/04123 waarin ik vandaag eveneens conclusie neem, is een van die procedures.(2) Bij de conclusies in deze zaak en in zaak nr. 12/04123 behoort een gemeenschappelijke bijlage, die deel uitmaakt van elk van de conclusies. In de conclusie(s) verwijs ik zo mogelijk naar deze bijlage (hierna: de bijlage).

1.2 Belanghebbende in deze zaak is een ondernemer wiens bedrijfsactiviteiten onder meer daarin bestaan dat zij bij haar in eigendom zijnde kansspelautomaten tegen vergoeding ter beschikking stelt aan met name uitbaters van horecagelegenheden. Zij stelt zich - kort weergegeven - op het standpunt dat haar activiteiten niet leiden tot belastingplicht op grond van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB) zoals die vanaf 1 juli 2008 luidt en, zo dit wel het geval is, dat de heffing van kansspelbelasting van eigenaren van aan derden ter beschikking gestelde kansspelautomaten in strijd is met het eigendomsgrondrecht als bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol(3) bij het EVRM (hierna: EP).

1.3 Rechtbank Haarlem (hierna: de Rechtbank) oordeelde dat op grond van de per 1 juli 2008 ingevoerde wetgeving terecht kansspelbelasting is geheven van belanghebbende en dat de wetgeving niet in strijd is met artikel 1 van het EP.

1.4 Hof Amsterdam (hierna: het Hof) volgde het eerste oordeel van de Rechtbank. Het Hof nam echter wel een schending van artikel 1 van het EP aan, op grond dat de vereiste 'fair balance' door de wetgever niet in acht is genomen bij de wetswijziging waarbij exploitanten van kansspelautomaten in de heffing van kansspelbelasting werden betrokken. Naar het oordeel van het Hof is sprake van een dermate vergaande vorm van regulering van eigendom, dat de wetgever niet ontkomt aan het verlenen van compensatie. In dat kader heeft het Hof geoordeeld dat op grond van artikel 8:73, lid 2, van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) het onderzoek 'over de omvang van de aan belanghebbende te vergoeden schade' moet worden heropend.

1.5 Belanghebbende en de staatssecretaris van Financiën (hierna: Staatssecretaris) hebben beiden beroep in cassatie ingesteld en daarbij diverse middelen voorgesteld. De middelen hebben betrekking op de maatstaf van heffing en de aanwijzing van de belastingplichtige in de Wet KSB, de 'houdbaarheid' van de wetswijziging in het licht van artikel 1 van het EP, de gevolgen van schending van artikel 1 van het EP - waaronder de mogelijkheid tot het toekennen van een schadevergoeding op grond van artikel 8:73, lid 2, van de Awb - en de door het Hof aan belanghebbende toegekende tegemoetkoming in haar proceskosten.

1.6 De conclusie strekt ertoe dat zowel het beroep in cassatie van belanghebbende als dat van de Staatssecretaris gegrond moet worden verklaard en dat verwijzing moet volgen.

2. Feiten en procesverloop

2.1 Belanghebbende, onderdeel van een fiscale eenheid in de zin van de vennootschapsbelasting en in de zin van de omzetbelasting, drijft een onderneming die in het handelsregister van de Kamers van Koophandel is omschreven als:

"Exploitatie van speelautomaten, alsmede de groothandel in disco- en geluidsinstallaties".

Aan belanghebbende is met ingang van 1 juni 2001 voor de duur van tien jaar een vergunning verstrekt tot het exploiteren van speelautomaten in de zin van artikel 30h van de Wet op de kansspelen.

2.2 Zij stelt haar in eigendom toebehorende speelautomaten ter beschikking van derden - voornamelijk aan horeca-uitbaters, in een enkel geval aan uitbaters van speelhallen. Dit geschiedt (meestal) op basis van exploitatieovereenkomsten die zijn afgeleid van het VAN(4)-model. In dit model zijn onder meer de volgende bepalingen opgenomen:

"art. 3.1 De netto-exploitatieopbrengsten (inkomsten minus uitbetalingen) van de speelautomaten worden tussen partijen verdeeld in de verhouding % voor exploitant(5) en % voor mede-exploitant(6)"

"Art. 9.1 Deze overeenkomst eindigt:

- a. Na tijdige opzegging bij aangetekende brief (...)
- b. Indien de exploitatie naar oordeel van de exploitant onrendabel is en hij afziet van de plaatsing van vervangende speelautomaten."

De opbrengst als bedoeld in artikel 3.1 van de exploitatieovereenkomst werd in de meeste gevallen gesplitst in de verhouding 50%-50% (vgl. punt 2.5 van de Hofuitspraak).

2.3 In een op 27 mei 2008 met een uitbater gesloten overeenkomst is over de verdeling van de exploitatieopbrengst bepaald:

"De netto exploitatie-opbrengsten (inworp minus uitbetaling) uit de speelautomaten worden - na omzetterelateerde belastingen(7) - ten helfte verdeeld. Indien wet- en regelgeving vanuit overheidswege anders bepaal[t] kan deze verdeling worden aangepast."

2.4 Op een factuur aan een uitbater d.d. 9 juli 2008 heeft belanghebbende de bruto spelopbrengst eerst verminderd met 29% kansspelbelasting, en is het restant verdeeld tussen belanghebbende en de uitbater. Onderaan de factuur is de volgende tekst opgenomen:

"De wetgever verplicht de speelautomatenexploitant tot het afdragen van kansspelbelasting over de volledige omzet van de kansspelautomaten. Hiermede vervalt voor u de plicht om over de kansspelautomatenomzet btw af te dragen. Als gevolg daarvan gaat [belanghebbende] over tot de hierboven gehanteerde berekeningssystematiek."

2.5 Belanghebbende heeft op 1 september 2008 over het tijdvak juli 2008 een bedrag van € 511.474 aan kansspelbelasting voldaan. Zij heeft vervolgens bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte. De Inspecteur(8) heeft het bezwaar bij uitspraak ongegrond verklaard.

3. Geding voor de Rechtbank en het Hof

3.1 De Rechtbank

3.1.1 Voor de Rechtbank was in geschil of belanghebbende terecht kansspelbelasting op aangifte heeft voldaan.

3.1.2 De Rechtbank heeft - kort samengevat en voor zover in cassatie van belang - geoordeeld dat belanghebbende degene is die het in de Wet KSB omschreven belastbaar feit - het exploiteren van een kansspelautomaat - verricht en dat de voor belanghebbende relevante maatstaf van heffing is opgenomen in de eerste zinsnede van artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB.(9) Ten aanzien van belanghebbendes standpunt dat de heffing van kansspelbelasting van belanghebbende in strijd is met artikel 1 van het EP heeft de Rechtbank geoordeeld dat (i) sprake is van een inbreuk op het eigendomsrecht in overeenstemming met de nationale wetgeving, welke wetgeving voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar is in de uitoefening, (ii) het legitieme doel in het algemeen belang is gelegen in de gelijke behandeling van exploitanten van kansspelen ten opzichte van aanbieders van andere kansspelen, en (iii) nu alle aanbieders van kansspelen kansspelbelasting verschuldigd zijn en alle kansspelen zijn vrijgesteld van omzetbelasting - zodat de uitsluiting van het recht op aftrek alle aanbieders treft - geen sprake is van een discriminatoire regeling die leidt tot een verboden excessieve individuele last(10).

3.1.3 Bij uitspraak van 17 juni 2010, nr. AWB 09/5996, ECLI:NL:RBHAA:2010:BM8557, heeft de Rechtbank het beroep ongegrond verklaard.

3.2 Het Hof

3.2.1 Belanghebbende heeft bij het Hof hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de Rechtbank. Ook voor het Hof was in geschil of belanghebbende over het tijdvak juli 2008 kansspelbelasting is verschuldigd. In punt 4.2 van zijn uitspraak heeft het Hof belanghebbendes standpunten als volgt weergegeven:

"a. de door haar verrichte activiteiten leiden niet tot belastingplicht op de grond van de Wet op de kansspelbelasting zoals deze met ingang van 1 juli 2008 is komen te luiden (hierna: Wet KSB);

b. uit de Wet KSB kan niet met zekerheid worden opgemaakt welk belastbaar feit voor exploitanten van speelautomaten heeft te gelden. De Wet KSB kan reeds om die reden

- vanwege strijdigheid met het legaliteits- of rechtszekerheidsbeginsel - niet tot belastingheffing leiden;

c. indien de Wet KSB wel een in deze zaak toepasselijk belastbaar feit bevat, dient de conclusie te zijn dat dit belastbare feit niet door belanghebbende wordt verricht;

d. indien het Hof van oordeel is dat de hiervoor vermelde standpunten niet tot onverschuldigheid van de kansspelbelasting leiden, stelt belanghebbende zich op het standpunt dat aan haar geen belastbaar voorwerp kan worden toegerekend. In de eerste plaats niet omdat het in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB gedefinieerde belastbare voorwerp voor de exploitant van speelautomaten in feite niet bestaat dan wel nihil bedraagt. Zo deze grondslag niet nihil bedraagt, kan het in de Wet KSB gedefinieerde belastbare voorwerp wettelijk noch economisch aan belanghebbende worden toegerekend;

e. (nog) meer subsidiair stelt belanghebbende dat de heffing van kansspelbelasting van exploitanten van speelautomaten in strijd is met het grondrecht op ongestoord genot van eigendom, zoals vervat in artikel 1 van het Eerste Protocol bij het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden.

(...)"

3.2.2 De oordelen van het Hof over deze deel(stand)punten komen - voor zover in cassatie van belang - aan de orde bij de behandeling van de cassatiemiddelen, in de onderdelen 5 tot en met 10 van deze conclusie.

3.2.3 Bij uitspraak van 19 juli 2012, nr. 10/00475, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX1893, heeft het Hof de uitspraak van de Rechtbank vernietigd, het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, het bezwaar tegen de op aangifte voldane kansspelbelasting ongegrond verklaard, de Inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 3.541 en het onderzoek heropend in verband met de omvang van aan belanghebbende te vergoeden schade.

4. Het geding in cassatie

4.1 Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris heeft daarbij drie cassatiemiddelen voorgesteld, belanghebbende zeven.

4.2 Belanghebbende en de Staatssecretaris hebben over en weer een verweerschrift ingediend.

4.3 Partijen hebben de zaak mondeling doen toelichten, belanghebbende door mr. Ch.J. Langereis, advocaat te Amsterdam, de Staatssecretaris door mr. C.M. Bergman en mr. R.T. Wiegerink, advocaten te 's-Gravenhage.

5. Belastingplicht, belastbaar feit en maatstaf van heffing (middel I belanghebbende)

5.1 Het Hof heeft geoordeeld dat belanghebbende op grond van artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel a, en artikel 1, lid 2, van de Wet KSB, dient te worden aangemerkt als exploitant en daarmee als belastingplichtige. Uit artikel 1, lid 2, van de Wet KSB kan naar het oordeel van het Hof voldoende duidelijk worden afgeleid ter zake van welk belastbaar feit van de exploitant kansspelbelasting wordt geheven. Het legaliteitsbeginsel vereist niet dat het belastbare feit in een afzonderlijke bepaling in de Wet KSB is gedefinieerd. Het Hof oordeelde dat het aan belanghebbende toerekenbare belastbare voorwerp wordt gevormd door het verschil tussen de in het tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen (bruto-spelopbrengst). Hij overwoog daartoe in punt 5.2.4 van zijn uitspraak:

"(...) Aangezien de in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, na 'dan wel' opgenomen zinsnede reeds naar

de tekst ervan specifiek ziet op andere categorieën belastingplichtigen (...) dan de exploitanten van een kansspelautomaat en de zinsnede vóór 'dan wel' zonder onderwerp is geformuleerd, dient op grond van een wetssystematische uitleg de conclusie te luiden dat de laatstbedoelde zinsnede het belastbare voorwerp omschrijft voor de in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB vermelde exploitant van een kansspelautomaat. Dat de in artikel 3, eerste lid, onderdeel a, Wet KSB opgenomen bepaling taalkundig zuiverder geformuleerd had kunnen worden, leidt niet tot de door belanghebbende bepleite gevolgtrekking dat dit voorschrift als strijdig met algemene beginselen van behoorlijke wetgeving buiten toepassing moet worden verklaard."

5.2 Middel I van belanghebbende is gericht tegen de in 5.1 genoemde oordelen van het Hof:

"Schending van het recht, in het bijzonder van art. 1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, en tweede lid, Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB), art. 3, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet KSB, alsmede van art. 8:77 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb), respectievelijk verzuim van vormen, doordat het Hof ten onrechte althans op gronden die de beslissing niet kunnen dragen heeft geoordeeld dat heffing van kansspelbelasting bij de exploitant kan plaatsvinden op basis van door de uitbater ontvangen inzetten minus uitkeringen. Het Hof komt tot dit oordeel in de overwegingen 5.2.1 tot en met 5.2.5. Deze overwegingen zijn onjuist, althans onbegrijpelijk en/of ontoereikend gemotiveerd."

5.3 Ik meen dat het middel faalt. Ter onderbouwing hebben de onderdelen 2 en 3 van de bijlage te gelden. In de toelichting op het cassatiemiddel lees ik geen motiveringsklachten, belanghebbende klaagt uitsluitend over de in de punten 5.2.1 tot en met 5.2.5 van de uitspraak gegeven rechtsoordelen. Voor dergelijke oordelen is de begrijpelijkheid en/of toereikendheid van de motivering in cassatie niet relevant, reden waarom ik voorbij ga aan de in het laatste zinsdeel van het middel hierover verwoorde klacht.

6. Discriminatieverboden van artikel 14 EVRM en artikel 26 IVBPR (middel II belanghebbende)

6.1 De keuze van de wetgever om kansspelautomaten per 1 juli 2008 naar dezelfde grondslag in de heffing van kansspelbelasting te betrekken als tafelspelen in een casino, is niet in strijd met de in artikel 14 van het EVRM en artikel 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (IVBPR) opgenomen discriminatieverboden, aldus het Hof. Het Hof overwoog:

"5.2.6 Voorts is het Hof van oordeel dat de keuze van de wetgever om kansspelautomaten met ingang van 1 juli 2008 naar dezelfde grondslag in de heffing van kansspelbelasting te betrekken als tafelspelen in een casino, niet strijdig is met de in artikel 14 van het Europees verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) en artikel 26 van het Internationaal Verdrag van New York inzake Burgerrechten en Politieke Rechten (hierna: IVBPR) opgenomen discriminatieverboden, zoals belanghebbende in hoger beroep heeft gesteld."

6.2 Middel II van belanghebbende komt hier tegen op:

"Schending van het recht, in het bijzonder van art. 14 EVRM (...) en van art. 26 IVBPR (...), alsmede van artikel 8:77 Awb, respectievelijk verzuim van vormen, doordat het Hof ten onrechte althans op gronden die de beslissing niet kunnen dragen heeft geoordeeld dat de heffing van kansspelbelasting bij de exploitant op basis van het casino-regime niet in strijd is met de discriminatieverboden zoals neergelegd in de genoemde verdragsartikelen."

In haar toelichting op het middel stelt belanghebbende dat de discriminatie erin is gelegen dat casino-organisatoren slechts in de heffing van kansspelbelasting worden betrokken voor zover zij zelf brutospelopbrengst hebben behaald, terwijl belanghebbende - als exploitant van een speelautomaat - ook in de heffing wordt betrokken voor niet zelf behaald resultaat. Belanghebbende klaagt dat het Hof haar standpunt, zoals zij heeft gemotiveerd in de punten 38 tot en met 47 van haar nader stuk d.d. 9 december 2011 aan het Hof (hierna: nader stuk), zonder enige motivering afwijst.

6.3 Opmerking verdient dat de toelichting op het middel niet geheel lijkt aan te sluiten op de punten 38 tot en met 47 van het nader stuk. In die punten betoogt belanghebbende weliswaar dat zij geen kansspelbelasting is verschuldigd over de niet door haar ontvangen brutospelopbrengst, maar haar standpunt over de discriminatieverboden komt slechts beperkt aan de orde. In punt 40 van het nader stuk schrijft belanghebbende:

"Uit de parlementaire geschiedenis blijkt duidelijk dat de wetgever zich niet heeft gerealiseerd dat bij de exploitatie van automaten, anders dan bij de tafelspelen aangeboden door Holland Casino, de automaten en de ruimte waarin deze staan, niet in één hand zijn en dat hierdoor de exploitant ook niet degene is de prijzen ter beschikking stelt. (...)"

Belanghebbende vindt (punt 42 en 43 van het nader stuk) dat zij moet worden vergeleken met het casino voor zover het casino (i) niet prijzen ter beschikking stelt, (ii) geen tegenspeler is en (iii) geen inzetten ontvangt, zoals bij baccarat en chemin de fer. In die gevallen is het casino, net als belanghebbende, niet de 'genieter' van de bruto spelopbrengst. In punt 44 van het nader stuk betoogt belanghebbende vervolgens:

"Waar het casino in het tweede deel van art. 3, lid 1, onderdeel a, slechts belast wordt voor de daadwerkelijk ontvangen vergoeding, brengt het gelijkheidsbeginsel zoals neergelegd in 26 IVBPR en artikel 14 EVRM mee dat de exploitant eveneens slechts in de heffing van de kansspelbelasting betrokken zou worden voor de daadwerkelijk door hem ontvangen vergoeding voor het ter beschikking stellen van de speelautomaat. Pas dan komt ook de door de wetgever in de Memorie van Toelichting bedoelde gelijkstelling met de heffing van casinospelen en met de heffing van omzetbelasting tot zijn recht. Het unieke van beide situaties is dat noch het casino noch de exploitant de rol van tegenspeler vervullen. Heffen van kansspelbelasting als ware zij de tegenspeler is dan ook niet juist. In het ene geval heeft de wetgever zich dit wel gerealiseerd en in het andere geval niet."

6.4 Het Hof heeft (in punt 5.2.6 van zijn uitspraak) enkel geoordeeld dat de keuze van de wetgever om kansspelautomaten - vanaf 1 juli 2008 - naar dezelfde grondslag in de heffing van kansspelbelasting te betrekken als tafelspelen in een casino, geen strijd oplevert met de discriminatieverboden, niet waarom. Uit de uitspraak blijkt niet of het Hof de door belanghebbende beschreven gevallen niet (voldoende) vergelijkbaar vindt, of dat het Hof meent dat wel sprake is van discriminatie, maar dat daarvoor voldoende rechtvaardiging bestaat, of dat het Hof een andere reden voor zijn oordeel had. Met belanghebbende meen ik daarom dat de motivering van het Hof op dit punt te kort schiet.

6.5 Dit betekent dat - afhankelijk van het resultaat van de beoordeling van de overige cassatiemiddelen - (mogelijk) verwijzing moet volgen.

7. Wetgeving in strijd met artikel 1 EP? (middel III belanghebbende, middel 1 Staatssecretaris)

7.1 Wat betreft de gestelde schending van artikel 1 van het EP heeft het Hof in punt 5.7 van zijn uitspraak geoordeeld dat de litigieuze wetgeving voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar - en daar mee 'lawful' - is, en dat met de wijziging van de Wet KSB per 1 juli 2008 een legitiem doel in het algemeen belang is nagestreefd ('legitimate aim').

"Zoals de rechtbank (...) met juistheid heeft overwogen, is de inbreuk op het eigendomsgrondrecht van belanghebbende in overeenstemming met de nationale wetgeving en is deze wetgeving (...) voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening. Gelet op de omstandigheid dat de voorgestelde wijziging van de Wet KSB (...) op 20 december 2007 definitief is geworden, is het Hof van oordeel dat deze wetswijziging per 1 juli 2008 ook in dit opzicht voldoende voorzienbaar was. Ook het (...) oordeel van de rechtbank dat met de wijziging een legitiem doel in het algemeen belang is nagestreefd, wordt door het Hof onderschreven."

Het was het - naar het oordeel van het Hof - ontbreken van een redelijke proportionaliteit tussen het individuele belang van de getroffen exploitanten en het algemeen belang ('fair balance') dat het Hof bracht tot het oordeel dat de heffing van kansspelbelasting van exploitanten van kansspelautomaten per 1 juli 2008 in strijd is met artikel 1 EP.

7.2 'Lawful' en 'legitimate'

7.2.1 In middel III komt belanghebbende op tegen het oordeel van het Hof (punt 5.9.1 van de uitspraak) dat schending van artikel 1 van het EP niet tot gevolg heeft dat de litigieuze regelgeving onverbindend moet worden verklaard en/of dat van belanghebbende geen kansspelbelasting kan worden geheven (zie ook onderdeel 7 van de bijlage). In deze context betoogt belanghebbende in middelonderdeel a dat het oordeel van het Hof over het voldoen aan de vereisten van 'lawfulness' en 'legitimate aim' onjuist dan wel onbegrijpelijk is. In middelonderdeel b betoogt belanghebbende, voor het geval de regeling wel als "lawful" en "legitimate" moet worden aangemerkt, dat sprake is van ontneming van eigendom en niet van regulering van eigendom.

7.2.2 In haar toelichting op middelonderdeel a schrijft belanghebbende waarom zij van mening is dat niet is voldaan aan de vereisten van 'lawfulness' en 'legitimate aim'. Zij meent dat:

"Uit de overwegingen van het Hof volgt dat indien wel geconstateerd zou moeten worden, zoals belanghebbende verdedigt, dat de regeling niet voldoet aan het vereiste van de "lawfulness" dan wel niet voldoet aan het vereiste van de "legitimate aim", het gevolg zou zijn dat de regeling onverbindend moet worden verklaard (buiten toepassing moet worden gelaten) en/of dat van belanghebbende geen kansspelbelasting kan worden geheven. (...)." (11)

7.2.3 Uit de onderdelen 4.8 en 4.9 van de bijlage volgt dat ik van mening ben dat het oordeel van het Hof dat is voldaan aan de vereiste lawfulness en legitimate aim in cassatie stand houdt. Reeds daarom dient het middelonderdeel naar mijn mening te falen.

7.2.4 Overigens lees ik - anders dan belanghebbende - in de Hofuitspraak niet dat het Hof van oordeel is dat van belanghebbende geen kansspelbelasting zou kunnen worden geheven als niet aan de eisen van 'lawfulness' en / of 'legitimate aim' zou zijn voldaan.

7.3 Ontneming versus regulering van eigendom

7.3.1 Belanghebbende stelt in middelonderdeel b van haar derde middel dat - anders dan het Hof in punt 5.6 van zijn uitspraak heeft geoordeeld - feitelijk sprake is van ontneming van eigendom, waarbij sprake is van een verdergaande inbreuk op het eigendomsrecht en de toetsing aan de vereiste 'lawfulness' en 'legitimate aim' strenger is dan het Hof in casu heeft toegepast.

7.3.2 Uit de punten 4.4 en 4.5 van de bijlage volgt dat het Hof naar mijn mening terecht heeft geoordeeld dat sprake is van regulering en niet van ontneming van eigendom. Dit middelonderdeel faalt naar mijn mening dan ook.

7.4 (Geen) fair balance

7.4.1 Het Hof kwam tot het oordeel dat de wetgever ten tijde van de invoering van de heffing van kansspelbelasting van (exploitanten van) speelautomaten de vereiste fair balance niet in acht heeft genomen en dat daarom deze heffing in strijd is met artikel 1 EP:

"5.8.12. (...) de wetgever [heeft] bij de totstandbrenging van de per 1 juli 2008 gewijzigde Wet KSB niet de ingevolge artikel 1 EP vereiste 'fair balance' in acht (...) genomen en (...) deze disproportionaliteit [betreft] een dermate substantieel deel van de hierdoor getroffen belastingplichtigen (...) dat deze wetgeving als geheel niet aan het 'fair balance'-vereiste voldoet."

Aan zijn oordeel dat de wetgever reeds op het niveau van de regelgeving de vereiste 'fair balance' niet in acht heeft genomen, legde het Hof ten grondslag:

"5.8.10. (...) Hij [MvH: de wetgever] heeft de hem ter zake toekomstende ruime beoordelingsmarge overschreden door - uitgaande van de hem bij de totstandkoming van deze wetgeving ter beschikking staande gegevens - bewust het risico te aanvaarden dat ten minste een substantieel deel van de door de nieuwe wettelijke regeling getroffen contribuabelen - met name de exploitanten van in horecagelegenheden geplaatste kansspelautomaten (hierna: het horecasegment) - met hun exploitatieactiviteiten in een structurele verliespositie zouden komen te verkeren. Een dergelijk effect levert een dermate ernstige inbreuk op het hiermee gemoeide eigendomsgrondrecht van deze exploitanten (...), dat de wetgever niet heeft kunnen volstaan met het vermelden van een aantal mogelijkheden tot potentiële compensatie van het economische effect van deze wetgeving, zonder - tegenover de vanuit de branche hiertegen aangevoerde bezwaren - het realiteitsgehalte van deze mogelijkheden nader te onderzoeken en/of te kwantificeren. (...)"

7.4.2 In punt 5.8.11 van de uitspraak valt te lezen dat het Hof bij dit oordeel heeft meegewogen dat (i) het aanvaarden van het risico enkel is gebaseerd op zuiver budgettaire overwegingen, (ii) het strikt gereguleerde kader leidde tot beperkte mogelijkheden voor de exploitanten om de lastenverzwaring af te wentelen door aanpassing van het uitkeringspercentage, (iii) bij de berekeningen geen rekening was gehouden met de effecten van invoering van het rookverbod per 1 juli 2008 en met de effecten van de herziening van in aftrek gebrachte omzetbelasting als gevolg van de introductie per 1 juli 2008 van de omzetbelastingvrijstelling.

7.4.3 Bij zijn beoordeling achtte het Hof eveneens van belang dat vóór de openbaarmaking van het wetsvoorstel geen overleg is gevoerd met de branche en dat de regering heeft gesteld bij de wetgeving gebruik te hebben gemaakt van door KPMG gerapporteerde branchegegevens (punt 5.8.4 van de hofuitspraak). Uitgaande van die branchegegevens is ten tijde van de indiening van het wetsvoorstel ervan uitgegaan dat het nieuwe regime - bij overigens gelijkblijvende omstandigheden - de winstgevendheid van de branche geheel zou verdampen (punt 5.8.7 van 's Hofs uitspraak). De staatssecretaris van Financiën meende destijds echter dat "aanpassing van de bedrijfsvoering en contracten, het afstoten van niet rendabele activiteiten en kostenreducties (...) wel tot een rendabele exploitatie moeten kunnen leiden" (punt 5.8.7 van de hofuitspraak). Vóór de inwerkingtreding van het wetsvoorstel berekende de staatssecretaris van Financiën een verlies voor het segment 'horeca-automaten' van € 13 miljoen "onder de veronderstelling van gelijkblijvende afzet, gelijkblijvende kosten en een gelijkblijvende verdeling tussen exploitant van de automaat en de horecaondernemer" (punt 5.8.8 van de uitspraak van het Hof). Volgens het Hof (eveneens punt 5.8.8) is echter bij deze berekening wél rekening gehouden met een gewijzigde verdeling tussen de exploitant en de horecaondernemer, zodat duidelijk is dat ook in die situatie sprake is van een verliesgevende exploitatie.

7.4.4 In middel 1 komt de Staatssecretaris op tegen 's Hofs oordeel dat de wetgever de eigendom van belanghebbende in strijd met artikel 1 van het EP heeft gereguleerd. Het middel bevat diverse middelonderdelen. Grofweg zijn twee (hoofd)stellingen van de Staatssecretaris te onderscheiden. Ten eerste stelt hij dat het Hof een onjuiste maatstaf heeft gehanteerd bij zijn toetsing aan artikel 1 van het EP. Ten tweede stelt hij dat het Hof bij de toets aan het 'fair balance'-vereiste ten onrechte heeft geoordeeld dat de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid heeft overschreden. In onderdeel 7.5 ga ik in op de vermeende onjuiste maatstaf.

7.5 Onjuiste maatstaf?

7.5.1 Volgens de Staatssecretaris (punt 4.3 van de motivering van zijn beroepschrift in cassatie) neemt het Hof ten onrechte aan dat bij toepassing van de zogenoemde proportionaliteitstoets:

"reeds op het niveau van de wetgeving geoordeeld kan worden dat geen sprake is van een 'fair balance', zonder dat vastgesteld is dat de wetgeving in alle gevallen steeds leidt tot een buitensporige last voor de exploitanten van kansspelautomaten, althans zonder dat vastgesteld is dat belanghebbende in dit geval wordt getroffen door een individuele en buitensporige last."

7.5.2 Uit de punten 5.1.1 tot en met 5.1.13 van de bijlage volgt dat ik van mening ben dat het Hof op zichzelf geen onjuiste toets heeft aangelegd bij de beantwoording van de vraag of voldaan is aan het vereiste van een fair balance in die zin dat denkbaar is dat wetgeving 'an sich' zodanig is dat op wetgevingsniveau reeds kan worden geconstateerd dat de proportionaliteit tussen het algemeen belang en de bescherming van de rechten van het individu zoek is. In zoverre faalt het middel. Naar volgt uit mijn betoog in de onderdelen 5.2 tot en met 5.5 van de bijlage, meen ik echter dat van de per 1 juli 2008 gewijzigde uitbreiding van de kansspelbelasting tot speelautomaten (exploitanten) niet kan worden gezegd dat zij op wetgevingsniveau reeds 'fair balance' mist. Het Hof heeft zich niet uitgelaten over de 'excessiveness' van de op belanghebbende rustende 'burden'. De beoordeling daarvan vergt een onderzoek van feitelijke aard.

7.5.3 Het eerste cassatiemiddel van de Staatssecretaris slaagt derhalve. Verwijzing moet mijns inziens echter volgen voor nader feitenonderzoek naar het antwoord op de vraag of belanghebbende als gevolg van de wetwijziging individueel is geconfronteerd met een 'disproportional excessive burden'. Nu het middel op deze grond reeds slaagt, behoeven de overige middelonderdelen geen behandeling.

7.6 Voor het geval uw Raad het oordeel van het Hof dat artikel 1 van het EP is geschonden in stand laat, ga ik hierna in onderdelen 8 en 9 in op de gevolgen van de geconstateerde schending.

8. Niet of minder heffen? Compensatie op individueel niveau mogelijk? Invloed compenserende maatregelen? (middel IV, V en VI belanghebbende)

8.1 Niet of minder heffen?

8.1.1 Het Hof kwam tot de conclusie dat de door hem vastgestelde schending van artikel 1 van het EP niet tot gevolg heeft dat de desbetreffende regelgeving onverbindend moet worden verklaard en/of dat van belanghebbende geen kansspelbelasting kan worden geheven. Het Hof overwoog daartoe in punt 5.9.1 van zijn uitspraak:

"Het betreft immers wetgeving welke ook in de zin van artikel 1 EP 'lawful' is en die in het algemeen belang een inbreuk maakt op het eigendomsgrondrecht van de genoemde exploitanten; alleen is de daarbij vereiste proportionaliteit niet in acht genomen. (...)"

In middel IV komt belanghebbende op tegen dit oordeel van het Hof.

8.1.2 Uit het dossier van het Hof leid ik af dat belanghebbende in hoger beroep aan haar stelling dat artikel 1 van het EP is geschonden steeds de conclusie heeft verbonden (in mijn woorden) dat de door haar voldane kansspelbelasting (volledig) moet worden terugbetaald. Daarvan uitgaande acht ik het niet verwonderlijk dat het Hof heeft geoordeeld dat de strijd met artikel 1 van het EP niet tot gevolg heeft dat geen kansspelbelasting van belanghebbende kan worden geheven. In haar toelichting op het middel(12) dat tegen dat oordeel van het Hof opkomt, stelt belanghebbende in wezen dat het Hof de 'fair balance' had moeten herstellen door minder kansspelbelasting van belanghebbende te heffen.

Ik zie daarin geen conflict met het in het middel bestreden oordeel van het Hof. Ik zie dan ook niet in hoe die argumenten van belanghebbende kunnen leiden tot de conclusie dat het door het middel bestreden oordeel van het Hof in cassatie geen stand zou kunnen houden. Daarnaast meen ik dat het Hof na constatering van de schending van artikel 1 van het EP niet gehouden was de grondslag, het tarief of sec de hoogte van het verschuldigde bedrag aan te passen.

8.1.3 In haar toelichting op middel IV (punt 71 van haar motivering) voert belanghebbende voorts aan dat het Hof ten onrechte, want strijdig met elkaar, eerst het ontbreken van een 'fair balance' constateert op branche niveau, maar vervolgens oordeelt dat het gebrek hersteld dient te worden op individueel niveau.

8.1.4 Zoals ik aangaf in punt 5.1.11 van de bijlage dient bij de fair balance-toets altijd het algemene belang tegenover het individuele belang te worden gezet. Indien geen sprake is van een fair balance, zal naar mijn mening altijd moeten worden beoordeeld of een geboden herstel voor de individuele persoon voldoende is om de fair balance te herstellen. Met andere woorden: ook als op niveau van de wetgeving wordt geoordeeld dat de 'fair balance' is geschonden, ligt het in de rede om op individueel niveau te beoordelen of de balans voldoende is hersteld. Het oordeel van het Hof komt mij dan ook niet (innerlijk) tegenstrijdig voor. Middel IV leidt mijn inziens niet tot cassatie.

8.2 Compensatie op individueel niveau ondanks schending op niveau wetgeving?

8.2.1 Het Hof oordeelde vervolgens over de te bieden compensatie in punt 5.9.1 van zijn uitspraak:

"(...) Gelet op de aard van de geconstateerde schending van de 'fair balance' - die er in essentie op neerkomt dat de wetgever zich bij de uiteindelijk gekozen modaliteiten (grondslag en tariefstelling) onvoldoende rekenschap heeft gegeven van de noodzaak (in elk geval een substantieel deel van) de betrokken belastingplichtigen hiervoor compensatie te verlenen - is het echter wel geboden nader te onderzoeken of belanghebbende vanwege deze schending van de 'fair balance' recht heeft op compensatie in de vorm van een schadevergoeding op de voet van artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). (...)"

8.2.2 In middel V komt belanghebbende met rechts- en motiveringsklachten op tegen het hierin besloten liggende oordeel dat het recht op schadevergoeding op individueel niveau moet worden beoordeeld:

"Schending van het recht, in het bijzonder van art. 13 EVRM jo. art. 1 EP, alsmede van artikel 8:77 Awb, respectievelijk verzuim van vormen, doordat het Hof ten onrechte althans op gronden die de beslissing niet kunnen dragen heeft geoordeeld dat de vraag of belanghebbende recht heeft op schadevergoeding gelet op de geconstateerde schending van de "fair balance" op individueel niveau moet worden beoordeeld."

In haar toelichting op dit middel stelt belanghebbende dat, indien - zoals in casu - wordt geconstateerd dat wetgeving als geheel de 'fair balance'-toets niet doorstaat, daaruit noodzakelijk volgt dat een schadevergoeding moet gelden voor alle exploitanten van kansspelautomaten die door deze wetgeving worden geraakt.

8.2.3 Ook hier heeft te gelden dat het gaat om het herstellen van de 'fair balance'. Dat lijkt mij - zoals ik in punt 8.1.4 hiervoor al aangaf - een zaak waarbij per individueel geval moet worden beoordeeld wat voor dat herstel nodig is. De eigen gedragingen van (toegespitst op de voorliggende materie) individuele exploitanten spelen daarbij bijvoorbeeld (mede) een rol. En wellicht is een schadevergoeding niet de beste manier om te voorzien in het herstel.

8.3 Invloed compenserende maatregelen?

8.3.1 In punt 5.9.2 van zijn uitspraak geeft het Hof aan hoe naar zijn oordeel moet worden omgegaan met de beoordeling van de vraag of belanghebbende recht heeft op schadevergoeding:

"Bij de beoordeling (...) [moeten] tevens de feiten en de ontwikkelingen in de relevante regelgeving (...) worden meegewogen die zich na de inwerkingtreding per 1 juli 2008 van de gewijzigde kansspelbelastingwetgeving hebben voorgedaan. Hiervoor zijn de onder 3.24 tot en met 3.29(13) beschreven ontwikkelingen mede van belang. (...)"

8.3.2 In middel VI betwist belanghebbende het oordeel van het Hof inzake de invloed van toegezegde en ingevoerde compenserende maatregelen:

"Schending van het recht, in het bijzonder van art. 13 EVRM jo. art. 1 EP, alsmede van artikel 8:77 Awb, respectievelijk verzuim van vormen, doordat het Hof ten onrechte althans op gronden die de beslissing niet kunnen dragen in r.o. 5.9.2. heeft geoordeeld dat de toegezegde en inmiddels ingevoerde compenserende maatregelen een rol kunnen spelen bij de beoordeling van de vraag of belanghebbende recht heeft op een schadevergoeding."

In haar toelichting op het middel stelt belanghebbende dat onduidelijke financiële effecten van compenserende maatregelen - welke maatregelen bovendien op praktische problemen stuiten - geen rol behoren te spelen bij de vaststelling van een schadevergoeding.

8.3.3 Mijns inziens heeft het Hof terecht overwogen dat feiten en ontwikkelingen die zich na inwerkingtreding van de Wet KSB op 1 juli 2008 hebben voorgedaan bij de beantwoording van de vraag naar toekenning van schadevergoeding moeten worden meegewogen. Bij beantwoording van de vraag of en in hoeverre (in een individueel geval) toekenning van een schadevergoeding nodig is, is immers van belang om vast te stellen in hoeverre er op dat moment (nog) schade is. Ik zie niet in waarom het oordeel van het Hof dat, zoals belanghebbende het omschrijft, compenserende maatregelen een rol kunnen spelen, schending van het recht of verzuim van vormen zou opleveren.

8.4 In onderdeel 9 ga ik in op herstel in de vorm van schadevergoeding ex artikel 8:73 van de Awb.

9. Schadevergoeding ex artikel 8:73 van de Awb (middel 2 Staatssecretaris)

9.1 Naar het oordeel van het Hof ontkomt de wetgever niet aan het verlenen van compensatie. Die compensatie bestaat niet het onverbindend verklaren van de wetgeving of het vernietigen van de naheffingsaanslag (zie ook onderdeel 8 hiervoor). Het Hof verkent daarentegen de mogelijkheid tot toekenning van een schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 Awb. Daartoe vat het Hof in punt 5.9.1 van zijn uitspraak allereerst het verzoek van belanghebbende om gevolgen te verbinden aan de inbreuk op het eigendomsgrondrecht, mede op als een verzoek tot schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 van de Awb.

9.2 Bij de vraag of recht bestaat op schadevergoeding moeten volgens het Hof de feiten en ontwikkelingen in de relevante regelgeving na 1 juli 2008 worden meegewogen. Aangezien, zo overweegt het Hof, de processtukken onvoldoende aanknopingspunten bieden om tot een definitief oordeel te komen over de vraag of belanghebbende recht heeft op schadevergoeding, en het "partijen in de gelegenheid [wil] stellen om, gelet op het oordeel van het Hof dat de 'fair balance' is geschonden, nader bewijs te leveren van hun standpunten inzake de noodzaak tot het (al dan niet) verlenen van verdere compensatie en/of toekennen van schadevergoeding."

heeft het Hof het onderzoek over de omvang van de aan belanghebbende te vergoeden schade op de

voet van artikel 8:73, lid 2, van de Awb heropend.

9.3 In middel 2 van zijn cassatieberoep komt de Staatssecretaris op tegen het oordeel van het Hof dat artikel 8:73 van de Awb moet worden toegepast:

"schending van het recht, in het bijzonder van art. 1 van het Eerste Protocol, en art. 8:73, dan wel art. 8:77 van de Awb, doordat het Hof heeft geoordeeld als vermeld in rov. 5.4, 5.8.1-5.8.12, 5.9.1-5.9.5 en 5.10 van zijn uitspraak en in zijn beslissing, zulks ten onrechte, althans op gronden die deze oordelen niet kunnen dragen, op grond van de navolgende, mede in onderling verband en samenhang in aanmerking te nemen redenen."

Uit de toelichting op het middel volgt dat de Staatssecretaris primair meent dat het oordeel van het Hof over artikel 8:73 van de Awb geen stand kan houden, nu zijn oordeel over schending van artikel 1 van het EP (in de visie van de Staatssecretaris) geen stand houdt. Subsidiar heeft het Hof volgens de Staatssecretaris ten onrechte een (onmiskkenbaar) verzoek tot schadevergoeding gelezen in belanghebbendes verzoek om gevolgen te verbinden aan de inbreuk op haar eigendomsrecht. De Staatssecretaris meent dat geen verzoek om schadevergoeding is gedaan en dat reeds daarom niet kan worden toegekomen aan toepassing van artikel 8:73 Awb. Het oordeel is, aldus nog steeds de Staatssecretaris, (dan)ook in strijd met de tekst en strekking van artikel 8:73 van de Awb. Een reële grondverklaring van het beroep (m.a.w. de heffing blijft niet in stand) is vereist, aldus nog steeds de Staatssecretaris. De heropening van het onderzoek, als bedoeld in artikel 8:73, lid 2, van de Awb, is niet bedoeld

"om de principevraag of schadevergoeding moet worden toegekend te beoordelen, laat staan voor een beoordeling van de vraag of sprake is van een 'individual and excessive burden' bij belanghebbende."

Ten slotte heeft het Hof volgens de toelichting op het middel miskend dat de schending van artikel 1 van het EP op verschillende manieren kan worden gecompenseerd. Een beslissing hierover vergt politieke keuzes die, in de opvatting van de Staatssecretaris, de rechtsvormende taak van de rechter te buiten gaat.

9.4 Naar mijn mening (vgl. punt 8.9.5 van de bijlage) had het Hof het verzoek van belanghebbende om gevolgen te verbinden aan de inbreuk op haar eigendomsrecht niet (mede) mogen opvatten als een verzoek tot schadevergoeding ex artikel 8:73, zonder zich voor het sluiten van het onderzoek te vergewissen of belanghebbende daarmee een beroep deed (of wilde doen) op artikel 8:73 Awb. Het Hof heeft zich in deze procedure niet vergewist van belanghebbendes bedoeling met het 'niet-geëxpliciteerde' verzoek, althans zulks blijkt niet uit de stukken. Ik meen daarom dat niet kan worden vastgesteld dat in casu een verzoek om schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73, lid 1, van de Awb is gedaan. Daaraan doet niet af dat belanghebbende in cassatie meldt dat het Hof terecht een beroep op artikel 8:73 van de Awb heeft aangenomen.

9.5 Mocht uw Raad daarover anders denken, dan is het volgende van belang. Mijns inziens kan in de huidige stand van de procedure (nog) niet worden toegekomen aan een beoordeling over een op de voet van artikel 8:73 van de Awb toe te kennen schadevergoeding, hetzij omdat een dergelijke beoordeling pas aan de orde kan zijn nadat het Hof een nadere uitspraak over de omvang van de schadevergoeding heeft gedaan, hetzij omdat het Hof - anders dan op grond van artikel 8:73, lid 1, van de Awb is vereist - nog) geen oordeel heeft gegeven over de vraag of er überhaupt gronden zijn voor het toekennen van schadevergoeding. Ter motivering verwijs ik naar onderdeel 8.8 van de bijlage.

9.6 De tekst van artikel 8:73 van de Awb als uitgangspunt nemend, kom ik tot de slotsom dat het oordeel van het Hof dat een onderzoek naar de omvang van de schadevergoeding thans aan de orde

is, berust op een onjuiste rechtsopvatting omtrent de bepaling, dan wel, zo het Hof van een juiste rechtsopvatting is uitgegaan, is onbegrijpelijk.

10. Proceskosten (middel VII belanghebbende, middel 3 Staatssecretaris)

10.1 Middel VII van belanghebbende en middel 3 van de Staatssecretaris komen op tegen het oordeel van het Hof om de Inspecteur te veroordelen in de kosten van juridische bijstand van belanghebbende tot het (forfaitair bepaalde) bedrag van € 3.473. Het Hof overwoog:

"Nu het beroep en het hoger beroep gegrond zijn, acht het Hof termen aanwezig voor een veroordeling van de inspecteur in de proceskosten in eerste aanleg en in hoger beroep van belanghebbende als bedoeld in artikel 8:75 Awb. (...) Belanghebbende heeft verzocht om de inspecteur met toepassing van artikel 3, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) te gelasten haar integrale proceskosten te vergoeden. De inspecteur heeft onbetwist gesteld dat sprake is van een proefprocedure en dat de kosten van juridische bijstand worden betaald uit een zogenoemde 'oorlogskas' van de VAN. Anders dan de inspecteur, verbindt het Hof hieraan niet de conclusie dat ter zake van juridische bijstand in het geheel geen kosten op belanghebbende hebben gedrukt. Belanghebbende is immers lid van haar brancheorganisatie en zal op enigerlei wijze aan de 'oorlogskas' hebben bijgedragen. Belanghebbende komt daarom in ieder geval in aanmerking voor vergoeding van de kosten van juridische bijstand op forfaitaire basis; het Hof ziet geen aanleiding om - met toepassing van artikel 2, derde lid, Besluit - de op grond van artikel 2, eerste lid, van het Besluit toe te kennen vergoeding te verminderen. Anderzijds ziet het Hof ook geen aanleiding voor een hogere dan de forfaitaire vergoeding, reeds omdat belanghebbende - op wier weg dit heeft gelegen - niet aannemelijk heeft gemaakt dat haar werkelijke kosten (dat wil zeggen: de kosten van juridische bijstand die daadwerkelijk op haar hebben gedrukt) hoger zijn dan het forfaitair te bepalen bedrag."

In het dictum van de uitspraak staat (onder meer):

"- vernietigt de uitspraak op bezwaar;

- verklaart het bezwaar tegen de op aangifte voldane kansspelbelasting ongegrond;"

10.2 Middel 3 van de Staatssecretaris

10.2.1 De Staatssecretaris meent dat in het geheel geen vergoeding in de kosten had moeten worden uitgesproken. Zijn middel 3 luidt:

"schending van het recht, in het bijzonder van art. 1 van het Eerste Protocol, art. 8:73 Awb en art. 8:75 Awb, dan wel art. 8:77 van de Awb, doordat het Hof heeft geoordeeld als vermeld in rov. 5 (Kosten) van zijn uitspraak en in zijn beslissing, zulks ten onrechte, althans op gronden die deze oordelen niet kunnen dragen, op grond van de navolgende, mede in onderling verband en samenhang in aanmerking te nemen redenen."

De Staatssecretaris stelt zich op het standpunt dat de kostenveroordeling ten onrechte is uitgesproken, nu het is gebaseerd op 's Hofs oordeel dat het beroep en het hoger beroep gegrond zijn, terwijl de uitspraak op bezwaar (feitelijk) in stand blijft en de uitspraak daarmee feitelijk strekt tot ongegrondverklaring van het hoger beroep.

10.2.2 De wetgever heeft aan de rechter beoordelingsvrijheid willen toekennen bij de toepassing van artikel 8:75, lid 1, van de Awb. Het is voor toepassing van dat artikel niet vereist dat de uitspraak op bezwaar wordt vernietigd. Ik wijs in dit verband op HR 26 november 2010, nr. 09/02076, ECLI:NL:HR:2010:BL8869, BNB 2011/26 m.nt. Albert.

10.2.3 Dat een uitspraak op bezwaar feitelijk in stand blijft, betekent mijns inziens niet dat de factoprake is van een ongegrond hoger beroep. Kennelijk heeft het Hof in zijn beoordeling van de standpunten van partijen in het tussen hen bestaande geschil aanleiding gevonden over te gaan tot veroordeling van de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende. Hiermee heeft het Hof naar mijn mening het wettelijke kader voor een dergelijke veroordeling noch de grenzen van evenbedoelde beoordelingsvrijheid overschreden.

10.2.4 De slotsom is dat middel 3 van de Staatssecretaris faalt.

10.3 Belanghebbendes middel VII

10.3.1 Belanghebbende klaagt in haar middel VII dat geen integrale proceskostenvergoeding is toegekend:

"Schending van het recht, in het bijzonder van art. 8:75 Awb en art. 2, derde lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht, alsmede van art. 8:77 Awb, respectievelijk verzuim van vormen, doordat het Hof ten onrechte, althans op gronden die de beslissing niet kunnen dragen heeft geoordeeld dat aan belanghebbende geen integrale kostenvergoeding kan worden toegekend."

In de toelichting stelt belanghebbende dat de kosten die in de procedure zijn gemaakt een direct gevolg zijn van de schending van artikel 1 van het EP. Een volledige vergoeding van deze kosten had het Hof haars inziens niet zonder meer mogen afwijzen, maar op zijn minst moeten betrekken bij zijn overwegingen over de te vergoeden schade.

10.3.2 Met de Staatssecretaris ben ik van mening dat dit middel niet tot cassatie kan leiden, reeds omdat in cassatie niet in geschil is 's Hofs oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat haar werkelijke kosten hoger zijn dan het forfaitair te bepalen bedrag.

11. Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat zowel het beroep in cassatie van belanghebbende als dat van de Staatssecretaris gegrond moet worden verklaard en dat verwijzing moet volgen.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

1. Verdrag van Rome van 4 november 1950, Trb. 1951/154, in werking getreden op 3 september 1953.
- 2 Andere vergelijkbare zaken zijn die welke onder de nummers 13/02166 en 13/02167 bij de Hoge Raad aanhangig zijn.
- 3 Het EP dateert van 20 maart 1952 en is door Nederland op 31 augustus 1954 geratificeerd.
- 4 VAN staat voor 'Vereniging Automatenhandel Nederland'. VAN Speelautomaten Branche-organisatie is de brancheorganisatie van exploitanten van speelautomaten in Nederland (<http://www.vaninfo.nl>).
- 5 MvH: Bedoeld is de eigenaar van de speelautomaat, in casu belanghebbende.
- 6 MvH: De mede-exploitant is de uitbater.
- 7 MvH: Tot de stukken (zie ook punt 10 van de uitspraak van het Hof) behoort ook een overeenkomst die belanghebbende in oktober 2010 - d.w.z. (ruim) twee jaar na de invoering van de

kansspelbelasting voor kansspelautomaten - sloot met een exploitant. Daarin is de tekst van deze bepaling in zoverre gewijzigd dat tussen gedachtestreepjes is vermeld: 'na omzet- of kansspelgerelateerde belastingen'.

8 De inspecteur van de Belastingdienst/[P].

9 Zie punten 4.5 tot en met 4.8 van de uitspraak van de Rechtbank.

10 Zie punt 4.16 van de uitspraak van de Rechtbank.

11 Punt 67 van de motivering van het beroep in cassatie van belanghebbende.

12 Zie de punten 72 tot en met 76 van de motivering van haar beroepschrift in cassatie.

13 MvH: Het gaat om citaten uit kamerstukken en een besluit in de periode 8 december 2009 tot en met 14 juni 2012.

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. M.E. VAN HILTEN

ADVOCAAT-GENERAAL

Gemeenschappelijke bijlage bij de conclusies in de zaken met rolnummers 12/04122 en 12/04123.

1. Inleiding

In de zaken 12/04122 en 12/04123(1), bij welke zaken deze bijlage behoort, staat de per 1 juli 2008 ingevoerde heffing van kansspelbelasting over de opbrengst van kansspelautomaten (hierna ook: speelautomaten) centraal. Diverse aspecten van deze ('nieuwe') heffing ter zake van kansspelautomaten spelen een rol in beide zaken en komen in deze bijlage aan bod. Achtereenvolgens komen de volgende onderwerpen aan de orde.

In onderdeel 2 beschrijf ik kort(2) de relevante per 1 juli 2008 gewijzigde wetgeving. Vervolgens ga ik in onderdeel 3 in op de belastingplicht, het belastbaar feit en de maatstaf van heffing van kansspelbelasting bij kansspelautomaten.

De vraag of de wetgeving per 1 juli 2008 in strijd komt met artikel 1 van het Eerste Protocol(3) (hierna: EP) bij het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden(4) (hierna: EVRM) behandel ik in de onderdelen 4 en 5 (specifiek gericht op de vereiste 'fair balance').

Tot slot speelt in beide zaken de vraag of, in geval van strijd van de heffing van kansspelbelasting met artikel 1 van het EP, door de bestuursrechter rechtsherstel geboden moet worden (onderdeel 6) en zo ja, op welke wijze. Aan de orde komen de vraag of met het EVRM strijdige regelgeving buiten toepassing moet blijven (onderdeel 7) en de vraag of de rechter op de voet van artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) mag overgaan tot toekenning van een schadevergoeding (onderdeel 8).

2. Speelautomaten per 1 juli 2008: uit de omzetbelasting en in de kansspelbelasting

2.1 Op grond van artikel 11, lid 1, aanhef en onderdeel I, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) waren en zijn van omzetbelasting vrijgesteld:

"de kansspelen in de zin van artikel 2, eerste lid, van de Wet op de kansspelbelasting;"

Tot 1 juli 2008 werden speelautomaten in artikel 2, lid 1, onderdeel a, van de Wet op de kansspelbelasting (hierna: Wet KSB) uitdrukkelijk niet als kansspelen aangemerkt. Dat

betekende enerzijds dat speelautomaten niet onder het bereik van de kansspelbelasting vielen, en anderzijds dat de vrijstelling van omzetbelasting toepassing miste ten aanzien van speelautomaten, zodat omzetbelasting naar het algemene tarief (destijds 19%) verschuldigd was uit de bruto opbrengst van de speelautomaat.(5)

2.2 Met ingang van 1 juli 2008 is de Wet KSB gewijzigd en zijn speelautomaten onder het bereik van de kansspelbelasting gebracht.(6) Doordat speelautomaten vanaf 1 juli 2008 kansspelen in de zin van artikel 2, lid 1, van de Wet KSB zijn (geworden), is vanaf die datum - de tekst van artikel 11, lid 1, onderdeel I, van de Wet OB is niet gewijzigd - de vrijstelling van omzetbelasting van toepassing. Op 1 juli 2008 werd derhalve wat betreft speelautomaten geen stuuvertje gewisseld, maar belasting.

2.3 Op grond van artikel 1, lid 1, van de Wet KSB wordt - sinds 1 juli 2008 - onder de naam 'kansspelbelasting' een directe belasting geheven van, voor zover hier van belang door mij gecursiveerd:

"a. degene die gelegenheid geeft tot deelname aan binnenlandse casinospelen alsmede de exploitant van een binnen het Rijk(7) geplaatste fysieke speelautomaat, ingericht voor de beoefening van een kansspel, dat bestaat uit een door de speler in werking gesteld mechanisch, elektrisch of elektronisch proces, waarbij het resultaat kan leiden tot rechtstreekse of niet-rechtstreekse uitkering van prijzen, met inbegrip van extra speelduur (kansspelautomatenspel);"

2.4 Wie de in artikel 1, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB bedoelde exploitant is, is nader gedefinieerd in het tweede lid van artikel 1 van de Wet KSB. Dat is:

"degene die een kansspelautomaat exploiteert in de zin van artikel 30h, tweede lid, van de Wet op de kansspelen."

Hetgeen ons brengt bij artikel 30h, lid 2, van de Wet op de kansspelen. Die bepaling luidde destijds (en tot 1 april 2012):

"Onder exploiteren wordt verstaan het bedrijfsmatig en als eigenaar gebruiken of aan een ander in gebruik geven van een of meer speelautomaten."

2.5 Het voorgaande samenvattend en samenvoegend: per 1 juli 2008 wordt kansspelbelasting geheven van degene die bedrijfsmatig en als eigenaar een of meer speelautomaten gebruikt of aan een ander in gebruik geeft.

2.6 Het voorwerp van de kansspelbelasting is in artikel 3 van de Wet KSB gegeven, te weten (per 1 juli 2008)(8):

"1. De belasting wordt geheven:

a. in de gevallen waarin artikel 1, eerste lid, onderdeel a(9), van toepassing is, naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen, dan wel, zo een ander dan de belastingplichtige de prijzen ter beschikking stelt, naar hetgeen in een tijdvak ontvangen wordt voor het geven van gelegenheid tot deelneming aan casinospelen(10);

(...)."

2.7 Kansspelbelasting wordt, zo volgt uit artikel 5, lid 1, van de Wet KSB, geheven naar een tarief van 29%.

3. Belastingplicht, belastbaar feit en maatstaf van heffing

3.1 Hoewel de meeste belastingwetten afzonderlijke hoofdstukken of afdelingen kennen voor

een (nadere) definitie van de belastingplichtige, het belastbare feit en de maatstaf van heffing, is dat geen wet van Meden en Perzen. Zo wijst de Wet OB bijvoorbeeld niet de belastingplichtige bij invoer aan (Hoofdstuk III, Heffing ter zake van invoer)(11) en kent de Wet op de dividendbelasting 1965 überhaupt geen afzonderlijke kopjes 'belastingplichtige', 'belastbaar feit' en 'maatstaf van heffing'. Dat geldt ook voor de Wet KSB. Hoewel bij het uitreiken van schoonheidsprijzen wetten met daarin afzonderlijke hoofdstukken of kopjes inzake de aanwijzing van deze essentialia van de belastingheffing mijn voorkeur genieten, betekent dit niet dat een wet die niet expliciet bepaalt: 'belastingplichtige is...' en/of 'belastbaar feit is: ...' niet zou voldoen. Waar het mijns inziens om gaat is of uit de wettelijke bepalingen blijkt wie de belastingplichtige is, wat het belastbare feit is en wat de maatstaf van heffing is.(12)

- 3.2 Ik meen dat uit de eerder (in onderdeel 2 van deze bijlage) aangehaalde bepalingen van de Wet KSB gevoeglijk en voldoende blijkt wie de belastingplichtige is en wat het belastbare feit is. Zoals ik in onderdeel 2 van deze bijlage al aangaf, volgt mijns inziens uit het bepaalde in artikel 1, lid 1, aanhef en onderdeel a, en lid 2 van de Wet KSB, juncto artikel 30h van de Wet op de kansspelen dat als belastingplichtige voor de kansspelbelasting is aangewezen de exploitant(13) van een of meer speelautomaten, dat wil zeggen de eigenaar van een of meer speelautomaten die bedrijfsmatig worden gebruikt.
- 3.3 Uit het bepaalde in artikel 1, lid 1, onderdeel a, volgt mijns inziens logischerwijs dat het belastbaar feit - ook al is dat niet expliciet in een afzonderlijke bepaling in de Wet KSB opgenomen - wordt gevormd door het bedrijfsmatig (laten) gebruiken(14) van kansspelautomaten. Ik zie niet in dat daarover misverstanden kunnen bestaan.
- 3.4 Resteert de maatstaf van heffing, die onder de noemer 'voorwerp van de belasting' is opgenomen in artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB (geciteerd in punt 2.6 van deze bijlage). De tekst van deze bepaling is dubbelzinnig, zij leidt in de procedures waarop deze bijlage ziet, tot onenigheid in uitlegging. Kort gezegd ziet die onenigheid vooral op de reikwijdte van het tweede zinsdeel van de bepaling (na 'dan wel') ten opzichte van het eerste deel van de zin.

3.4.1 Artikel 3, lid 1, onderdeel a, eerste (zins)deel

Op grond van het eerste gedeelte van artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB wordt in de gevallen waarin de kansspelbelasting wordt geheven van - voor zover hier van belang - de exploitant van een kansspelautomaat, geheven naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen (de bruto spelopbrengst). Uit de tekst volgt niet wie de inzetten moet hebben ontvangen, noch wie de prijzen ter beschikking moet hebben gesteld. Mij dunkt dat dat ook niet relevant is voor de bepaling van de heffingsmaatstaf, omdat de bepaling van die maatstaf een andere 'grootheid' is dan de aanwijzing van de persoon van de belastingplichtige. Dat neemt niet weg dat het mij begrijpelijk voorkomt dat voor de heffing wordt aangeklopt bij de eigenaar van die kansspelautomaten. Dit sluit ook aan bij hetgeen is opgemerkt in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel:

"Voor de heffingssystematiek wordt aangesloten bij het bestaande regime voor casinospelen. Als maatstaf van heffing is het bruto spelresultaat aangewezen. De exploitant van binnen het Rijk geplaatste kansspelautomaten is gehouden over het verschil tussen de ontvangen inzetten en de uitgekeerde prijzen (...) kansspelbelasting te voldoen. Dit is overigens dezelfde systematiek als onder het omzetbelastingregime van toepassing is. (...) Onder exploitant wordt verstaan degene die de kansspelautomaten als eigenaar gebruikt dan wel aan een ander in gebruik geeft. (...)."(15)

"De wijziging (...) strekt ertoe kansspelen die via een kansspelautomaat worden gespeeld, binnen het bereik van de kansspelbelasting te brengen en een belastingplichtige aan te wijzen. Een heffing over de prijzen is bij spelen op kansspelautomaten niet goed toepasbaar omdat bijvoorbeeld het gewonnen geld direct weer wordt ingezet en de prijswinnaars de hoogte van de gewonnen prijzen door het continue spel niet zijn bij te houden. (...) Er is daarom gekozen voor een systeem waarbij de kansspelbelasting wordt geheven naar het verschil tussen de in een tijdvak ontvangen inzetten en de ter beschikking gestelde prijzen. Daartoe is in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet op de kansspelbelasting de exploitant van kansspelautomaten als belastingplichtige aangemerkt, waarmee tegelijk het verband wordt gelegd met het hiervoor bedoelde systeem zoals neergelegd in artikel 3, eerste lid van de Wet op de kansspelbelasting. (...)."(16)

3.4.2 Artikel 3, eerste lid, onderdeel a, tweede zinsdeel

De pijn van artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB zit vooral in het vervolg op de eerste zinsnede:

"dan wel, zo een ander dan de belastingplichtige de prijzen ter beschikking stelt, naar hetgeen in een tijdvak ontvangen wordt voor het geven van gelegenheid tot deelneming aan casinospelen".

In deze zinsnede wordt wel - in ieder geval in de procedures waarop deze bijlage ziet - aanleiding gezien te betogen dat van de exploitant (eigenaar) niet kan worden geheven over het verschil tussen de inzetten en de prijzen, indien hij niet zelf (rechtstreeks) de inzetten ontvangt en de prijzen uitkeert.

3.5 Ik deel die visie niet.(17)

3.5.1 In de eerste plaats meen ik dat de relevante maatstaf van heffing in de eerste zinsnede van de bepaling is neergelegd: in alle gevallen waarin sprake is van een brutospelopbrengst, wordt over die brutospelopbrengst geheven. De tweede zinsnede ziet in mijn visie op gevallen waarin een brutospelopbrengst niet voorhanden is omdat de inzetten en de prijzen niet lopen via degene die direct of indirect gelegenheid geeft tot deelname aan die spelen en die inzetten ook buiten diens zicht blijven,(18) met andere woorden: gevallen waarin wordt gespeeld tegen een medespeler (en niet tegen de bank, uitbater of exploitant), en de bank, uitbater of exploitant slechts een bemiddelingsprovisie ontvangt. Daarvan is in het geval van kansspelautomaten nooit sprake: de opbrengst komt immers uiteindelijk altijd ten bate (of ten laste) van de eigenaar van die automaten, tenzij die eigenaar bijvoorbeeld met een uitbater anders is overeengekomen.

3.5.2 In de tweede plaats valt ook uit de tekst van de tweede zinsnede niet op te maken dat voor kansspelautomaten een uitzondering geldt op de hoofdregel dat geheven wordt over de brutospelopbrengst. Voor casinospelen, en vanaf 3 oktober 2008 ook voor binnenlandse internetkansspelen, is die uitzondering expliciet benoemd en is aangegeven wat in die gevallen als heffingsmaatstaf heeft te gelden. Ik verwijs naar artikel 3, lid 1, onderdeel b, van de Wet KSB.

3.5.3 In de derde plaats is een dergelijke visie niet in overeenstemming met hetgeen in de parlementaire geschiedenis is opgemerkt (zie punt 3.4.1 hiervoor), met het doel en de strekking van de wet, en past het ook niet in een wetssystematische uitlegging.

3.5.4 Voorgaande neemt overigens niet weg dat ik aan artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB geen schoonheidsprijs zou toekennen. Een duidelijker wettekst - bijvoorbeeld

door achter de eerste zinsnede een punt te zetten, en te vervolgen met: "In afwijking van... is in de volgende situaties de heffingsmaatstaf ..." - had veel uitleggingsproblemen kunnen voorkomen.

4. Artikel 1 van het EP

- 4.1 Zoals ik in onderdeel 6 van mijn conclusie van 18 februari 2013 in zaak 11/04730(19) reeds betoogde, is het goed om bij beantwoording van de vraag of sprake is van schending van artikel 1 van het EP bij het EVRM, de idee achter het EVRM en de lijn in de jurisprudentie van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) voor ogen te houden. Na een korte analyse concludeerde ik in die conclusie, dat gesteld kan worden dat de verdragstaten een ruime (regelgevende) vrijheid hebben, en dat het EVRM (en het EHRM) vooral in schrijnende gevallen ingrijpen.
- 4.2 Artikel 1 van het EP waarborgt het recht op ongestoord genot van eigendom. De bepaling luidt in de (authentieke) Engelse tekst:
- "Every natural or legal person is entitled to the peaceful enjoyment of his possessions. No one shall be deprived of his possessions except in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law.
- The preceding provisions shall not, however, in any way impair the right of a State to enforce such laws it deems necessary to control the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties."
- 4.3 Bij de beoordeling van de vraag of nationale wetgeving het bepaalde in artikel 1 EP schendt, hanteert het EHRM een min of meer vast toetsingskader: 1) is sprake van een eigendom ('possession')? En zo ja: 2) wordt er inbreuk gemaakt op die eigendom? En zo ja: 3) is die inbreuk gerechtvaardigd?
- 4.4 Ten aanzien van belastingheffing kunnen de vragen of sprake is van een eigendom en of daarop inbreuk wordt gemaakt eigenlijk zonder nader onderzoek bevestigend worden beantwoord.(20) Een inbreuk door belastingheffing vormt in beginsel een regulering van dat eigendomsrecht; in de woorden van de Hoge Raad:
- "Het is vaste rechtspraak van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens dat belastingheffing is te beschouwen als regulering van eigendom in de zin van artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM. (...)"(21)
- De omstandigheid dat de eigenaar van een kansspelautomaat afspraken maakt met uitbaters, ten gevolge waarvan aan de eigenaar niet de beschikkingsmacht toekomt van de gehele brutospelopbrengst, hoewel hij wel de 29% kansspelbelasting moet betalen over die gehele brutospelopbrengst, maakt mijns inziens niet dat in plaats van regulering van eigendom sprake zou zijn van ontneming van eigendom. De bepalingen in de Wet KSB hebben immers niet tot gevolg dat bedrijfsmatige exploitatie van kansspelautomaten in feite onmogelijk is.(22) Ook andere afspraken dan vorenvermelde zijn (civielrechtelijk) mogelijk, lijkt mij.
- 4.5 In het navolgende neem ik dan ook als uitgangspunt dat de heffing van kansspelbelasting voor de eigenaar (in wettelijke termen: 'exploitant') een regulering - en dus geen ontneming - van eigendom in de zin van artikel 1 EP vormt.
- 4.6 Wij komen dan toe aan het derde en laatste aspect van het toetsingskader, te weten de beantwoording van de vraag of de inbreuk gerechtvaardigd is. Naar vaste rechtspraak van het EHRM moet voor de beantwoording van de vraag of een inbreuk op het eigendomsrecht gerechtvaardigd is, een 'drietrapsraket' aan voorwaarden worden getoetst. De inbreuk is

namelijk alleen dan gerechtvaardigd indien:(23)

(i) de inbreuk in overeenstemming is met het nationale recht (rechtsgeldig is; het EHRM spreekt over 'lawfulness'; zie onderdeel 4.8), én

(ii) de inbreuk een legitiem doel in het algemeen belang dient (zie onderdeel 4.9), én

(iii) er een redelijke mate van evenredigheid is ('fair balance') tussen de gebruikte middelen en het doel dat wordt nagestreefd (zie onderdeel 5).

4.7 Deze drietrapsraket is een cumulatieve: wanneer aan één van de voorwaarden niet is voldaan, valt het doek en moet de inbreuk geacht worden niet gerechtvaardigd te zijn. Wanneer een nationale regeling de toets van 'lawfulness' bijvoorbeeld al niet doorstaat, hoeft niet verder te worden gekeken, en moet worden vastgesteld dat de inbreuk op het genot van de ongestoorde eigendom niet is gerechtvaardigd.(24)

4.8 i) Rechtsgeldigheid / Lawfulness

4.8.1 De eerste voorwaarde is, zo volgt uit de rechtspraak van het EHRM, ook meteen de belangrijkste (cursivering MvH):(25)

"187. The first and most important requirement of Article 1 of Protocol No. 1 is that any interference by a public authority with the peaceful enjoyment of possessions should be lawful (see Iatridis, cited above, § 58, and Beyeler, cited above, § 108). In particular, the second paragraph recognises that States have the right to control the use of property, provided that they exercise this right by enforcing "laws". The principle of lawfulness also presupposes that the relevant provisions of domestic law are sufficiently accessible, precise and foreseeable in their application (see, mutatis mutandis, Broniowski, cited above, § 147)."

4.8.2 Uit dit citaat leid ik af dat voor de 'lawfulness' van een regeling allereerst een wettelijke basis is vereist. Dat lijkt mij met betrekking tot de heffing van kansspelbelasting van exploitanten van speelautomaten vanaf juli 2008 geen probleem, nu de wet waarbij die heffing werd geïntroduceerd - gepubliceerd in Stb. 2007, 562 - per 1 juli 2008 in werking is getreden. De wettelijke basis was er dus (op tijd). Het enkele bestaan van een wettelijke basis is echter voor 'lawfulness' van de regeling niet voldoende. De relevante bepalingen moeten namelijk, ik verwijs wederom naar het citaat in punt 4.8.1, toegankelijk, duidelijk en voorzienbaar in hun toepassing zijn.

4.8.3 Voorzienbaarheid houdt - zo volgt onder meer(26) uit EHRM (GC(27)) 25 oktober 2012, nr. 71243/01, Vistinš & Perepjolkins tegen Letland - in dat (cursivering MvH):

"97. In particular, a rule is "foreseeable" when it affords a measure of protection against arbitrary interferences by the public authorities (...). Similarly, the applicable law must provide minimum procedural safeguards commensurate with the importance of the principle at stake (...)."

4.8.4 Uit het vereiste dat nationale wettelijke bepalingen, afgezien van de toegankelijkheid en duidelijkheid, 'foreseeable in their application' zijn (zie punt 4.8.1) willen zij als 'lawful' kunnen worden aangemerkt, leid ik af dat de toets ziet op de voorzienbaarheid van de wijze van toepassing van de wettelijke bepaling. Daarvoor is naar mijn mening vereist dat een belastingplichtige redelijkerwijs uit een wetsbepaling kan afleiden wat de gevolgen van die bepaling zijn voor zijn handelen, en dat hij niet van overheidszijde wordt geconfronteerd met verrassingen. In het kader van deze toets lijkt mij niet (zelfstandig) relevant hoe lang van te voren een wetswijziging reeds bekend was.(28) Dit aspect - hoe ver van te voren is een wijziging aangekondigd - kan mijns inziens overigens wel van belang zijn voor de beantwoording van de vraag of er een redelijke

mate van evenredigheid is ('fair balance') tussen de gebruikte middelen en het doel dat wordt nagestreefd. In onderdeel 5 van de bijlage kom ik hierop terug.

4.8.5 Een ander punt waarop ik tot de slotsom kom dat het de 'lawfulness' niet aantast, doch dat mogelijk wel een rol kan spelen bij de evenredigheidstoets (waarover, als gezegd, in onderdeel 5 van deze conclusie meer) is de invordering van kansspelbelasting. In het Nederlandse fiscale recht is de normale praktijk dat aan degene die bezwaar maakt tegen een hem opgelegde aanslag, uitstel van betaling van die aanslag wordt verleend. Voor exploitanten van kansspelautomaten ligt dat echter anders. Bij besluit van 26 augustus 2008, nr. CPP2008/1683M, Stcrt 2008, 172, heeft de staatssecretaris van Financiën besloten (met terugwerkende kracht tot 1 juli 2008): "(...) Rekening dient te worden gehouden met de situatie dat een groot deel van de exploitanten van kansspelautomaten de verschuldigde kansspelbelasting en omzetbelasting niet op aangifte zal betalen en bezwaar zal maken tegen de ter zake opgelegde naheffingsaanslagen. Het zal daarna nog geruime tijd (...) duren voordat de verschuldigdheid van kansspelbelasting in rechte onherroepelijk vast is komen te staan. Bij ongewijzigd beleid heeft deze gang van zaken een ongewenst effect op de belastinginkomsten van de Staat. Immers, de Belastingdienst verleent - zoals hierboven aangegeven - voor bestreden aanslagen normaliter uitstel van betaling. Om die reden heb ik besloten dat de ontvanger geen uitstel van betaling zal verlenen in het geval bezwaar wordt gemaakt door exploitanten van kansspelautomaten tegen een naheffingsaanslag kansspelbelasting of omzetbelasting waarbij het bezwaar zich richt op vermeende hiaten in de Wet op de kansspelbelasting. Indien noodzakelijk kan de ontvanger bij het onbetaald laten van de belastingschuld en ondanks het bezwaar ook beslag leggen op de opbrengst van speelautomaten. (...)"

4.8.6 Hoewel deze maatregel ongetwijfeld bezwarend werkt voor exploitanten van speelautomaten die een naheffing van kansspelbelasting aanvechten, ten opzichte van ondernemers die de heffing van een andere belasting aanvechten en die wel uitstel van betaling krijgen, meen ik dat dit invorderingsbesluit de wettelijke regeling nog niet 'unlawful' maakt.⁽²⁹⁾ De toegankelijkheid, noch de mogelijkheid van het instellen van rechtsmiddelen wordt immers aangetast door deze beleidsmaatregel. Dat neemt niet weg dat de maatregel de financieringslast van het instellen van bezwaar en beroep nadrukkelijk bij de exploitant legt, en wel uitdrukkelijk vanwege de inkomsten voor de schatkist. Die overweging doet vermoeden dat het staatskasfinancieringsaspect bij de uitbreiding van het bereik van de kansspelbelasting tot speelautomaten een belangrijke rol heeft gespeeld. Of dat strijd oplevert met artikel 1 van het EP is evenwel geen kwestie van 'lawfulness', maar van het dienen van een legitiem doel in het algemeen belang (onderdeel 4.9). In deze context merk ik ten slotte op dat de belanghebbenden in de zaken waarbij deze bijlage behoort, niet getroffen worden door de in het invorderingsbesluit genomen maatregel: zij hebben immers bezwaar gemaakt tegen een op aangifte voldaan bedrag aan kansspelbelasting en niet tegen van hen nageheven kansspelbelasting.

4.8.7 Gezien het voorgaande acht ik het niet onbegrijpelijk dat het Hof Amsterdam (hierna: het Hof) in beide uitspraken waarop deze bijlage ziet, heeft geoordeeld dat de kansspelbelastingwetgeving voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar is. Daaraan doet niet af dat, zoals omschreven in punt 3.4.2 van deze bijlage, exploitanten betogen dat op grond van artikel 3, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB niet van hen kan worden geheven, indien zij (als eigenaar van de speelautomaten) niet zelf (rechtstreeks) de inzetten ontvangen en de prijzen uitkeren. De wettekst is, hoewel die zuiverder had kunnen worden geformuleerd, mijns inziens voldoende precies en voorzienbaar - zeker in combinatie met de parlementaire geschiedenis - om

te bepalen wie de belastingplichtige, wat het belastbaar feit en wat de maatstaf van heffing is.

4.9 ii) Legitiem doel in het algemeen belang?

4.9.1 Wat betreft deze tweede voorwaarde voor rechtvaardiging van de inbreuk, zij vooropgesteld dat het EHRM de lidstaten te dien aanzien een behoorlijke beoordelingsvrijheid laat.⁽³⁰⁾ Zelden komt het EHRM in zijn jurisprudentie tot het oordeel dat geen legitiem doel in het algemeen belang wordt nagestreefd.⁽³¹⁾ Ik citeer uit het al eerder vermelde arrest *Vistinš & Perepjolkins* (cursivering MvH):

"2. "In the public interest"

106. (...) the Court reiterates that, because of their direct knowledge of their society and its needs, the national authorities are in principle better placed than the international judge to appreciate what is "in the public interest". (...) Here, as in other fields to which the safeguards of the Convention extend, the national authorities accordingly enjoy a certain margin of appreciation. Furthermore, the notion of "public interest" is necessarily extensive. (...) The Court, finding it natural that the margin of appreciation available to the legislature in implementing social and economic policies should be a wide one, will respect the legislature's judgment as to what is "in the public interest" unless that judgment is manifestly without reasonable foundation (...)."

4.9.2 In aansluiting daarop wijs ik op het arrest van (de second section van) het EHRM van 14 mei 2013,⁽³²⁾ nr. 66529/11, N.K.M. tegen Hongarije, FED 2013/79 m.nt. Pauwels (hierna: arrest N.K.M.). Daarin oordeelde het EHRM inzake het legitieme doel in het algemeen belang van een Hongaarse belasting van 98% over ontslagvergoedingen die een bedrag van (omgerekend) ongeveer € 12.000⁽³³⁾ te boven gingen (cursivering MvH):

"57. Moreover, it is naturally in the first place for the national authorities to decide what kind of taxes or contributions are to be collected. The decisions in this area will commonly involve the appreciation of political, economic and social questions which the Conventions leaves within the competence of the States parties, the domestic authorities being better placed than the Court in this connection. The power of appreciation of the States parties in such matters is therefore a wide one (...)."

59. (...) The Court has no convincing evidence on which to conclude that the reasons referred to by the Government were manifestly devoid of any reasonable basis (...)."

4.9.3 Over het doel van het in de kansspelbelasting betrekken van speelautomaten is in de memorie van toelichting opgemerkt:⁽³⁴⁾

"Vanuit het oogpunt van fiscale gelijkheid is het echter niet logisch kansspelen op automaten anders te behandelen dan kansspelen die in een casino op tafel worden gespeeld. Inmiddels kan het onderscheid wél worden gemaakt, daarom worden de kansspelautomaten met ingang van 1 januari 2009 onder de kansspelbelasting gebracht. Het omzetbelastingregime is daarmee niet langer van toepassing op deze automaten. Daardoor ontstaat voor kansspelen een consistentere en neutralere regime: alle kansspelen onder de kansspelbelasting en geen onderscheid tussen een casinospel op tafel of op een automaat. Deze maatregel is tevens onderdeel van een lastenverschuiving."

4.9.4 Naar het mij voorkomt valt het binnen de (ruime) beoordelingsvrijheid van de nationale wetgever om een consistentere en neutralere regime voor alle kansspelen in te voeren en valt dit te beschouwen als een legitiem doel in het algemeen belang. Daaraan doet naar mijn mening niet af dat bij de overwegingen van de wetgever om kansspelbelasting te heffen over de spelopbrengst van speelautomaten tevens budgettaire aspecten een (belangrijke; vgl. punt 4.8.6 van deze bijlage) rol hebben gespeeld.

4.9.5 Een vervolgvraag is dan of ook de wijze van heffing, namelijk bij de exploitant, wordt gerechtvaardigd door een legitiem doel in het algemeen belang. In de memorie van toelichting is over de heffing bij de exploitant opgemerkt (met mijn cursivering):(35)

"De exploitant (...) is gehouden (...) kansspelbelasting te voldoen. Dit is overigens dezelfde systematiek als onder het omzetbelastingregime van toepassing is. Evenals bij casinospelen is er bij kansspelautomatenspelen een verschil in karakter met de traditionele kansspelen (prijsvragen en loterijen). Ook bij de kansspelautomaten is sprake van een snelle opvolging van achtereenvolgende spelen en het heen en weer gaan van inzetten en uitkeringen. Heffing op individueel niveau is om deze redenen lastiger (...). Daarom wordt de exploitant van een binnen het Rijk geplaatste kansspelautomaat als belastingplichtige aangewezen. Onder exploitant wordt verstaan degene die de kansspelautomaten als eigenaar gebruikt dan wel aan een ander in gebruik geeft."

4.9.6 Uit dit citaat valt af te leiden dat kennelijk de exploitant als belastingplichtige is aangewezen omdat heffing op individueel niveau (van de speler) lastig is. Of ook overwogen is om bijvoorbeeld (ook) de uitbater - degene aan wie de eigenaar de speelautomaten in gebruik geeft - als belastingplichtige te bestempelen, valt niet uit de parlementaire geschiedenis af te leiden. Het lijkt mij echter - gezien de laatste volzin van het citaat - dat de wetgever bewust ervoor heeft gekozen om (slechts) de eigenaar van de speelautomaten als belastingplichtige aan te wijzen. Hoewel redenen daarvoor vallen te bedenken - met minder belastingplichtigen zijn de perceptiekosten van de belasting lager, de eigenaar ('exploitant' in termen van de Wet op de kansspelen) moet over een vergunning beschikken, en is derhalve makkelijk(er) controleerbaar, en in elk geval 'zichtbaarder' dan eventuele uitbaters - zijn in de wetsgeschiedenis geen andere argumenten te vinden dan dat het lastig is om voor de heffing bij de individuele speler aan te knopen.

4.9.7 Het komt mij voor dat de in de parlementaire geschiedenis (wel uitdrukkelijk) gemaakte afweging voor de keuze om de belasting van de exploitant te heffen niet is ontbloeit van elke redelijke basis, en dat die keuze valt binnen de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Daaraan doet niet af dat het in de branche - ik verwijs naar de gedingstukken - als oneerlijk wordt ervaren dat de exploitant/eigenaar belasting moet betalen over de volledige bruto spelopbrengst van een speelautomaat, ook als hij (als gevolg van door hem met de uitbater gemaakte afspraken) geen aanspraak heeft op die volledige bruto spelopbrengst. Het lijkt er overigens op dat de Staatssecretaris de mogelijkheid tot afwenteling van de belasting openlaat. In zijn brief van 17 oktober 2007 aan de Tweede Kamer(36) merkt hij althans op:

"Belastingen slaan niet altijd effectief neer bij degene aan wie zij worden opgelegd."(37)

4.9.8 In aanmerking nemende de 'wide margin of appreciation'(38) die, gezien de jurisprudentie van het EHRM aan de staat toekomt, kom ik tot de slotsom dat van de heffing van kansspelbelasting van de exploitant van speelautomaten niet kan worden gezegd dat deze geen legitiem doel in het algemeen belang dient. Ik onderschrijf daarmee het oordeel van het Hof dienaangaande (zie punt 5.7 van elk van de hofuitspraken).

4.10 iii) Evenredigheid tussen nagestreefd doel en gebezigde middelen.

4.10.1 Dat brengt ons bij de laatste voorwaarde waaronder inbreuk op het eigendomsrecht gerechtvaardigd is: een regeling die zowel 'lawful' is als een legitiem doel in het algemeen belang dient, moet ook evenredig zijn om de inbreuk op het eigendomsrecht te kunnen rechtvaardigen. Er moet sprake zijn van een 'fair balance' tussen het met de inbreuk gediende algemeen belang en de bescherming van de fundamentele rechten van het individu. In onderdeel 5 ga ik hierop nader in.

5. Fair balance

5.1 Balanceren tussen algemeen belang en individuele rechten

5.1.1 Als eerder aangegeven, zijn we er nog niet met de vaststelling dat een regeling lawful is en een legitiem doel in het algemeen belang dient. Voor rechtvaardiging van inbreuk op het eigendomsrecht - bijvoorbeeld door middel van belastingheffing - is bovendien vereist dat er een evenwicht bestaat tussen het met de inbreuk gediende algemene belang en de bescherming van de fundamentele rechten van het individu.

5.1.2 In zijn arrest van 26 juni 2012, nr. 9300/07, Herrmann tegen Duitsland, inzake de regulering van eigendom, formuleerde de grote kamer van het EHRM het vereiste van een fair balance als volgt (cursivering MvH):

"74. It is well-established case-law that the second paragraph of Article 1 of Protocol No. 1 must be construed in the light of the principle laid down in the first sentence of the Article (...). Consequently, a law interfering with the right to the peaceful enjoyment of possessions must achieve a "fair balance" between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights. The search for this balance is reflected in the structure of Article 1 as a whole, and therefore also in the second paragraph thereof: there must be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim pursued. In determining whether this requirement is met, the Court recognizes that the State enjoys a wide margin of appreciation with regard both to choosing the means of enforcement and to ascertaining whether the consequences of enforcement are justified in the general interest for the purpose of achieving the object of the law in question (...)."

5.1.3 Uit eerdere rechtspraak volgde dat de 'fair balance-toets' van geval tot geval moet worden beoordeeld en dat daarbij een belangrijke rol speelt of de betrokkene als gevolg van de ingreep door de Staat een 'disproportionate and excessive' last heeft te dragen. Ik citeer uit het arrest van het EHRM van 19 juni 2006, nr. 35014/97, Hutten-Czapske tegen Polen (cursivering MvH):

"(c) Principle of a "fair balance"

167. Not only must an interference with the right of property pursue, on the facts as well as in principle, a "legitimate aim" in the "general interest", but there must also be a reasonable relation of proportionality between the means employed and the aim sought to be realised by any measures applied by the State, including measures designed to control the use of the individual's property. That requirement is expressed by the notion of a "fair balance" that must be struck between the demands of the general interest of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights.

The concern to achieve this balance is reflected in the structure of Article 1 of Protocol No. 1 as a whole. In each case involving an alleged violation of that Article the Court must therefore ascertain whether by reason of the State's interference the person concerned had to bear a disproportionate and excessive burden (see James and Others, cited above, § 50; Mellacher and Others, cited above, § 48; and Spadea and Scalabrino v. Italy, 28 September 1995, § 33, Series A no. 315-B).

168. In assessing compliance with Article 1 of Protocol No. 1, the Court must make an overall examination of the various interests in issue, bearing in mind that the Convention is intended to safeguard rights that are "practical and effective".(39) It must look behind appearances and investigate the realities of the situation complained of. (...)"

5.1.4 De 'wide margin of appreciation' (zowel wat betreft de wijze van handhaven als wat betreft de handhavingsgevolgen) in combinatie met het feit dat per individuele casus

een beoordeling moet plaatsvinden, maakt dat het ondoenlijk is om een voor alle gevallen toepasbaar vast toetsingskader te hanteren bij de beantwoording van de vraag of de vereiste 'fair balance' in acht is genomen.(40) De toetsing door het EHRM aan de voorwaarde van 'fair balance' heeft (dan) ook een sterk casuïstisch karakter. Dat neemt niet weg dat in zijn algemeenheid kan worden gezegd dat naarmate de inbreuk op het eigendomsrecht van een persoon groter is, de waarborgen voor die persoon ook groter moeten zijn, en dat bij de beoordeling van de balans tussen algemeen belang en individuele rechten aspecten een rol spelen als de vraag of de inbreuk noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken, of de inbreuk niet verder gaat dan noodzakelijk is en of een redelijke afweging is gemaakt van de betrokken belangen.

5.1.5 Voor het overige zijn het omstandigheden van de individuele zaak die in aanmerking worden genomen bij de beantwoording van de vraag naar de 'fairheid' van de balans. Het EHRM geeft in zijn arresten veelal een overzicht van omstandigheden die bij de beoordeling in de desbetreffende specifieke zaak een rol spelen, zonder daarbij aan (elk van) die factoren een 'soortelijk gewicht' toe te kennen.(41) Uit de jurisprudentie vallen onder meer de volgende factoren te destilleren die door het EHRM in zijn rechtspraak worden meegewogen bij de beoordeling van de (verdedigbaarheid) van de gemaakte belangenafweging:(42)

- de gedragingen van de overheid(43) en van de justitiabele;(44)
- de vraag of wijzigingen in wetgeving of in gedragingen van de overheid ten tijde van verkrijging van de eigendom voorzienbaar waren of hadden kunnen zijn, of sprake was van gerechtvaardigde verwachtingen met betrekking tot het gebruik van de eigendom, of belanghebbende bij de aankoop risico's heeft aanvaard, en in hoeverre de inbreuk het gebruik van de eigendom belemmerde;(45)
- de impact van de maatregel(en);
- de vraag of voldoende overgangsmaatregelen zijn getroffen of voldoende compensatie is geboden voor de inbreuk;
- de (on)mogelijkheid om een claim in te dienen tegen de staat.(46)

Tot schending van artikel 1 van het EP wordt slechts geconcludeerd, als de afwegingen van de wetgever van redelijke grond ontbloom zijn.

5.1.6 De vraag is of, niettegenstaande dat bij de beoordeling van 'fair balance' een afweging moet worden gemaakt tussen algemeen belang en individuele rechten, een nationale wettelijke regeling als zodanig op proportionaliteit kan worden getoetst. Anders gezegd: kan nationale regelgeving zodanig disproportioneel zijn dat zij - zonder afzonderlijke toetsing op individueel niveau - al 'snevelt'?

5.1.7 Het Hof gaat in de onderhavige zaken nadrukkelijk daarvan uit. Het stelt in punt 5.8.1 van zijn uitspraken voorop:

"Deze proportionaliteitstoets vindt op twee niveaus plaats:

- a. op het niveau van de regelgeving: is er een redelijke mate van evenredigheid tussen de gebruikte middelen en het doel dat ermee wordt nagestreefd, dat wil zeggen een redelijke verhouding ('fair balance') op wetgevingsniveau tussen de bescherming van individuele rechten en het algemeen belang;
- b. op individueel niveau: ook al is de wetgever binnen de hem toekomende ruime beoordelingsmarge gebleven en is er op het niveau van de regelgeving derhalve sprake van een 'fair balance', dan nog is er geen proportionaliteit als een bepaald individu een buitensporige last draagt ('individual and excessive burden')."

5.1.8 Het Hof kwam na toetsing op het eerste niveau in punt 5.8.12 van beide uitspraken tot

de conclusie dat

"de wetgever bij de totstandbrenging van de per 1 juli 2008 gewijzigde Wet KSB niet de ingevolge artikel 1 EP vereiste 'fair balance' in acht heeft genomen en dat deze disproportionaliteit een dermate substantieel deel van de hierdoor getroffen belastingplichtigen betreft dat deze wetgeving als geheel niet aan het 'fair balance'-vereiste voldoet."

5.1.9 De toets op het tweede - individuele - niveau heeft het Hof vervolgens niet meer toegepast. Een in cassatie relevante vraag is echter of op het niveau van de wetgeving kan worden geoordeeld dat geen sprake is van een 'fair balance', als niet is vastgesteld dat de specifieke exploitant wordt getroffen door een individuele en buitensporige last.

5.1.10 Pauwels lijkt van mening te zijn dat beide toetsen (dus los van elkaar) tot de conclusie kunnen leiden dat de vereiste fair balance niet in acht is genomen(47) (cursivering MvH):

"Van 'fair balance' is geen sprake, indien de maatregel een 'disproportionate burden' tot gevolg heeft(48) of meebrengt dat het individu of de entiteit een 'individual and excessive burden' draagt.(49) In belastingzaken wordt daaraan soms toegevoegd dat een maatregel ongeoorloofd is wanneer hij 'fundamentally interferes with his or its financial position.'"

5.1.11 In het oog moet worden gehouden dat bij de fair balance-toets altijd het algemene belang tegenover het individuele belang moet worden gezet. Dat betekent dat de individuele (buitensporige) last mijns inziens bij die toets altijd relevant is. Dit neemt echter niet weg dat nationale wetgeving zodanig kan zijn vormgegeven dat zij allen - althans zeer velen - die zij (be)treft op individueel niveau buitensporig belast. De nationale wet legt dan als het ware 'collectief' individuele en excessieve last(en) op. Daaruit vloeit dan automatisch voort dat ook op individueel niveau sprake zal zijn van een buitensporige last. Onverlet blijft daarbij dat het altijd de individuele persoon is die in een concrete zaak stelt (moet stellen) dat sprake is van een excessieve last. In dit verband zij opgemerkt dat uit de rechtspraak van het EHRM kan worden afgeleid dat de omstandigheid dat een wet velen treft, een aspect is dat in aanmerking kan worden genomen bij de beoordeling van een individuele zaak. Ik citeer uit punt 156 van het arrest Hutten-Czapska (cursivering MvH):

"The Grand Chamber considers that, (...) the general context of the case and (...) the number of persons potentially affected by the operation of the rent-control scheme in Poland and the consequences that that scheme has entailed for their Convention rights may be taken into account in the examination of the applicant's individual case."(50)

In zijn arrest Broniowski tegen Polen van 22 juni 2004, nr. 31443/96, had het EHRM al in dezelfde zin geoordeeld:

"189 (...) that the violation of the applicant's right guaranteed by Article 1 of Protocol No. 1 originated in a widespread problem which resulted in the malfunctioning of Polish legislation and administrative practice and which has affected and remains capable of affecting a large number of persons. The unjustified hindrance on the applicant's 'peaceful enjoyment of his possessions' was neither prompted by an isolated incident nor attributable to the particular turn in events in his case, but was rather the consequence of administrative and regulatory conduct on the part of the authorities towards an identifiable class of citizens (...)."

5.1.12 Ik merk in dit verband op dat het mij te ver gaat om uit deze rechtspraak af te leiden dat in het geval een grote groep justitiabelen getroffen wordt door (een wijziging in)

ationale wetgeving, die wetgeving zonder meer reeds op wetgevingsniveau de 'fair balance'

schenkt. Daarvoor is mij de situatie zoals die met name in de zaak Hutten-Czapska uit de verf komt, te specifiek. In die zaak ging het om Poolse wetgeving op basis waarvan verhuurders (een groep van ongeveer 100.000 'landlords', zie punten 19 en 155 van het arrest) de huren wettelijk niet hoger konden vaststellen dan op ongeveer 60% van de onderhoudskosten van het verhuurde (zie onder meer punt 80 van het arrest) en waarbij het bovendien wettelijk nauwelijks mogelijk was om huurcontracten te beëindigen (zie bijvoorbeeld punt 14 van het arrest). In het arrest stond bovendien vast dat mevrouw Hutten-Czapska behoorde tot de individueel getroffen. Ik lees in het arrest dan ook niet meer dan dat het aantal (door een nationale wet) getroffen een in aanmerking te nemen (belangrijk) aspect is, zoals het EHRM in punt 156 van zijn arrest ook uitdrukkelijk overwoog (zie punt 5.1.11)

5.1.13 Het voorgaande in aanmerking nemende lijkt het mij dat het Hof op zichzelf geen onjuiste toets heeft aangelegd bij de beantwoording van de vraag of voldaan is aan het vereiste van een fair balance: deze kan mijns inziens op zichzelf heel goed reeds op wetgevingsniveau geschonden zijn. Daarmee is echter nog niet gezegd dat het Hof in de zaken waarop de bijlage ziet terecht geoordeeld heeft dat (reeds) op wetgevingsniveau de fair balance is geschonden.

5.1.14 Als eerder (zie punt 5.1.5 van deze bijlage) opgemerkt, zijn er - afhankelijk van de zaak - vele aspecten die een rol (kunnen) spelen bij de beantwoording van de vraag of de 'fair balance' in acht is genomen. Voor een deel zien deze vooral op een toets op 'wetgevingsniveau', voor een deel gaat het om aspecten - omstandigheden die op louter individueel niveau gewicht in de schaal leggen. Van de (vele) aspecten die in de onderhavige kansspelbelastingzaken een rol (kunnen) spelen zijn die welke in de punten 5.2 tot en met 5.4 van deze bijlage worden besproken aspecten die in de onderhavige zaken aan de orde zijn gesteld en die vooral op wetgevingsniveau een rol kunnen spelen. In onderdeel 5.6 van deze bijlage komen meer individueel getinte omstandigheden aan de orde. Maatschappelijke ontwikkelingen, zoals de opkomst van internet-kansspelen, blijven buiten beschouwing.

5.2 Structurele verliespositie en aanpassen aan nieuwe situatie

5.2.1 Als (belasting)wetgeving tot gevolg heeft dat een grote groep belastingplichtigen voor wie de (wijziging van de) wet gevolg heeft terechtkomt in een structurele verliespositie, waardoor bedrijfsuitoefening niet langer mogelijk is, zal die wetgeving naar mijn mening in beginsel in strijd zijn met de vereiste 'fair balance'.

5.2.2 In beginsel, want ik meen dat enige nuancering past. Uit de jurisprudentie van het EHRM moet worden afgeleid dat van de betrokkene ook het een en ander wordt gevergd: wanneer een structurele verliespositie het gevolg is van het feit dat de ondernemer(s) zich niet heeft (hebben) aangepast aan (nieuwe) wetgeving, hoewel dat wel mogelijk was, kan de weegschaal terugslaan en wordt (toch) geen disproportionaliteit aanwezig geacht. In dit kader is onder meer van belang of de wetgever de getroffen voldoende tijd heeft gegeven om zich voor te bereiden op de nieuwe wetgeving. In het arrest N.K.M. achtte het EHRM onder meer van belang:

"70. (...) the unexpected and swift nature of the change of the tax regime which made any preparation virtually impossible for those concerned (...)."

5.2.3 Tot de hier bedoelde voorbereidingen c.q. de tijd die daarvoor moet bestaan, behoort mijns inziens zonder meer ook een redelijke termijn om de betrokkenen

in de gelegenheid te stellen om met hun contractspartners maatregelen te treffen om de gevolgen van de (voorgenomen) wetswijziging te mitigeren, bijvoorbeeld door het aanpassen of vernieuwen van contracten. In het meervermelde arrest N.K.M. merkte het EHRM op - en speelde kennelijk een rol - dat:

"(...) the legislature did not afford the applicant a transitional period within which to adjust herself to the new scheme."(51)

5.2.4 Wat betreft de wijziging van de kansspelbelasting ten gevolge waarvan de exploitanten van speelautomaten met ingang van 1 juli 2008 in de heffing van (29%) kansspelbelasting werden betrokken, merk ik op dat het mij niet onaannemelijk lijkt dat er (vele) exploitanten zijn die als gevolg van de wijziging in een verliespositie terecht zijn gekomen. Ik merk hierbij op dat de vaststelling (in de onderhavige zaken) dat de exploitanten in het horecasegment een totaal verlies van € 13 miljoen lijden, mijns inziens nog niet automatisch (althans zonder nadere motivering, die in de beide hofuitspraken ontbreekt) tot de conclusie leidt dat een substantieel deel van alle getroffen belastingplichtigen in een structurele verliespositie komt te verkeren door de wetswijziging. Uitbaters zullen door de wijziging minder snel in een verliespositie komen, zij zullen doorgaans pas getroffen worden na wijziging van hun contract met de exploitant. Wat betreft die contracten valt op te merken dat niet valt uit te sluiten dat exploitanten in een (mijns inziens overigens in beginsel tijdelijke) verliespositie worden gemanoeuvreed omdat de wetswijziging geen (automatische) consequenties had voor lopende contracten tussen exploitanten en uitbaters.(52) De wijziging van de Wet KSB lijkt derhalve exploitanten die hun lopende contracten willen, c.q. moeten, aanpassen om winstgevend exploitatie mogelijk te houden, op (juridische) kosten te jagen. In zoverre meen ik dat de wijziging van de Wet KSB die hiermee op geen enkele wijze rekening houdt, een hiaat vertoont. Daartegenover staat dat de wetswijziging exploitanten niet belet om (te proberen) hun contracten met uitbaters aan te passen in die zin dat de hogere belastingdruk bij de exploitant bijvoorbeeld gecompenseerd wordt door toekenning van een groter deel van de bruto opbrengst. Evenmin volgen uit de wetswijziging belemmeringen om nieuwe contracten 'kansspelbelastingbestendiger' te maken. Ten aanzien van de snelheid waarmee de wijziging van de kansspelbelasting is doorgevoerd, valt op dat die korter is geweest dan aanvankelijk aangekondigd: in eerste instantie was het de bedoeling dat de wijziging van de kansspelbelasting per 1 januari 2009 doorgevoerd zou worden. De datum van inwerkingtreding is uiteindelijk 'naar voren getrokken' tot 1 juli 2008. Dit laatste was overigens meer dan een half jaar vóór de inwerkingtreding bekend - namelijk bij Wet van 20 december 2007, houdende wijzigingen van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008), Stb. 2007, 562 -, zodat de bij de wijziging betrokkenen toch wel enige tijd hebben gehad om stappen te nemen om zich aan de nieuwe situatie aan te passen. De tegelijkertijd met het Belastingplan 2008 aangenomen motie van Biermans c.s. (53) kon exploitanten mijns inziens in redelijkheid geen aanleiding geven te veronderstellen dat de gewijzigde kansspelbelasting op 1 juli 2008 niet van kracht zou worden en zij dus geen (voorwaardelijke) maatregelen hoefden te treffen. Het geheel overziende, lijkt het mij dat de (nadelige) effecten van lopende - niet eenvoudig aan te passen - contracten met uitbaters waardoor de totale last van de (kansspel)belasting bij de eigenaar drukt, van geval tot geval zullen verschillen, afhankelijk van de inhoud en de (resterende) looptijd van die contracten (zie ook punt 5.6.4.)

5.3 Bewust aanvaarden risico door wetgever?

5.3.1 In onderhavige zaken speelt ook een rol (vgl. punt 5.8.10 van de uitspraken van het Hof) wat zou kunnen worden aangeduid als de 'voorwaardelijke opzet' van de wetgever: de vraag of de wetgever bij het concipiëren van de gewraakte regelgeving bewust het risico heeft aanvaard dat als gevolg van die gewijzigde wetgeving een substantieel deel van de betrokkenen zich geplaatst zien voor een structurele verliespositie.

5.3.2 Naar ik meen is de hier bedoelde 'risicoaanvaarding' een aspect dat gewicht in de schaal legt bij de beoordeling van het bestaan van een fair balance op wetgevingsniveau. Dat betekent mijns inziens echter nog niet dat als wordt vastgesteld dat geen sprake is van de hier bedoelde 'risicoaanvaarding', de regeling voldoet aan het 'fair balance' vereiste, noch - in het omgekeerde geval - dat een regeling zonder meer niet voldoet aan het 'fair balance' vereiste indien de wetgever wél welbewust het risico heeft aanvaard dat een groot deel van de betrokkenen structureel hun winstgevendheid zien verdampen. Het gaat er immers om of die betrokkene (in ieder geval de rechtzoekende) daadwerkelijk een excessieve last te dragen krijgt.

5.4 Structurele verliessituatie en compensatie

5.4.1 Bij de beoordeling van de fair balance is ook het aspect van compensatie van belang. Van strijd met het vereiste van fair balance is ondanks een ontstane verliessituatie mijns inziens evenmin sprake, indien voldoende (dus niet per se volledige)(54) compensatie wordt geboden voor de negatieve effecten van de wetgeving, dan wel dat compensatie kan worden geclaimd.

5.4.2 Ik verwijs in dit verband naar EHRM 19 januari 2010, nr. 26654/08, Huoltoasema Matti Eurén Oy e.a. tegen Finland. In dit arrest achtte het EHRM het enkele feit dat de belanghebbende zijn bedrijf niet kon voortzetten, hoewel daarvoor geen compensatie werd geboden, geen reden om schending van de 'fair balance' aan te nemen. Dit vanwege (an)de(re) omstandigheden van het geval en het feit dat de mogelijkheid bestond om een claim in te dienen tegen de staat. Het ging in de zaak Huoltoasema Matti Eurén Oy om de exploitatie van een service station. Vanaf een zeker moment was een milieuvergunning nodig om de bedrijfsuitoefening te mogen continueren. De overheid weigerde afgifte van een dergelijke vergunning aan de betrokkenen. Over de proportionaliteit oordeelde (de fourth section van) het EHRM (cursivering MvH):

"38. As to the proportionality, the Court notes that the applicants were not able to continue the business legally without the environmental permit and that the service station had to be closed down. They still own the premises but it is difficult to see how any other activity could be started there as the real estate has been designated in the local town plan to be used as a service station only. The applicants have apparently not been awarded any compensation so far but it is possible for them to file such a claim against the State.

39. On the other hand, the applicants did not have any legitimate expectation to be granted the environmental permit since this was their first application. They must have been aware of the fact that environmental protection had become increasingly important. Moreover, the States enjoy a wide margin of appreciation in this context. As there was an absolute prohibition on polluting water, any action possibly presenting such a risk would result in the authorities refusing to grant a permit. As polluted groundwater is very difficult, sometimes even impossible, to purify, it is understandable that there is a strong general interest involved.

40. The Court concludes that a fair balance was struck (...)"

5.4.3 Daarvan uitgaande lijkt mij dat het niet reëel is om in zijn algemeenheid als eis te stellen dat ten tijde van de invoering van de wetgeving kant-en-klare (branchebrede) compenserende maatregelen beschikbaar moeten zijn. Overigens meen ik dat een in eerste instantie geschonden 'fair balance' nog kan worden gerepareerd als na de invoering van de wetgeving (alsnog)(55) voldoende compensatie wordt geboden. Het aankondigen van compenserende maatregelen, die vervolgens ook binnen een redelijke termijn tot uitvoering worden gebracht, lijkt mij afdoende.

5.4.4 Ten tijde van de wijziging van de kansspelbelasting werd geen compensatie geboden aan exploitanten die zich getroffen zagen door de wetswijziging. Een compensatieregeling kwam pas later.(56)

5.5 Het voorgaande overziende kom ik tot de conclusie dat de wijziging in de kansspelbelastingwetgeving op zichzelf beschouwd nog niet noopt tot de slotsom dat reeds op het niveau van de wetgeving moet worden vastgesteld dat de wetgever de op grond van artikel 1 van het EP vereiste 'fair balance' niet in acht heeft genomen. In zoverre heeft het Hof in de onderhavige zaken mijns inziens derhalve een onjuiste beslissing genomen. Daarmee is nog niet gezegd dat in individuele gevallen geen sprake kan zijn van een zodanige excessive burden dat sprake is van disproportionaliteit, maar dat zal - met inachtneming van bijkomende 'last-verzwarende' omstandigheden - op individueel niveau beoordeeld moeten worden. Tot die omstandigheden kunnen in casu in onderdeel 5.6 genoemde omstandigheden worden gerekend:

5.6 Andere gewichten in de schaal

5.6.1 Ook andere factoren, die in beginsel los staan van de (wijzigingen in de) Wet KSB, kunnen mijns inziens meewegen bij de beoordeling of sprake is van een fair balance. Toegespitst op de onderhavige zaken vallen in dit verband met name te noemen het rookverbod dat per 1 juli 2008 werd ingevoerd voor horecagelegenheden, en de herzieningsverplichtingen in de omzetbelasting als gevolg van het onder de vrijstelling brengen van speelautomaten. Daarnaast, maar dat speelt in de zaken waarop deze bijlage ziet geen rol, nu tegen voldoening op aangifte bezwaar is gemaakt, is opmerkelijk de eerder genoemde kwestie van het (niet verlenen van) uitstel van betaling indien tegen een naheffingsaanslag kansspelbelasting bezwaar wordt gemaakt (zie punt 4.8.5).

5.6.2 Rookverbod

Ondanks het feit dat de invoering van het rookverbod op zichzelf geen verband houdt met de wijzigingen in de Wet KSB, meen ik dat de invoering van dit verbod invloed zou kunnen hebben op de mogelijkheid van betrokkenen om zich zodanig aan te passen aan de nieuwe kansspelbelastingwetgeving die per dezelfde datum is ingevoerd, dat winstgevende exploitatie mogelijk blijft. Dit ondanks het feit dat de invoering van het rookverbod geen fiscale maatregel is.(57) Voorstelbaar (en gesteld) is dat het rookverbod spelers weghoudt uit speelgelegenheden, en daarmee ook de omzet negatief beïnvloedt. Of dat daadwerkelijk het geval is, en in hoeverre exploitanten daarvan last hebben, dient mijns inziens op individueel niveau in aanmerking te worden genomen (het lijkt mij dat er per café en per regio verschillen zullen zijn in 'rokende populatie'. Een onderzoek daarnaar heb ik niet gedaan).

5.6.3 Herziening omzetbelasting

In individuele gevallen kan ook de herzieningstermijn in de omzetbelasting een

rol spelen bij de bepaling van de 'burden' die de exploitant/eigenaar van een speelautomaat voor zijn kiezen krijgt. De exploitant die (kort) vóór de bekendwording van de wetswijziging nieuwe speelautomaten of een nieuwe speelhal heeft aangeschaft, zal de ter zake daarvan in rekening gebrachte en bij aanschaf afgetrokken omzetbelasting, vanwege de switch van belast naar vrijgesteld gebruik(58), alsnog - zij het in parten van 1/5e deel (roerende zaken) of 1/10e deel (onroerende zaken) - aan de fiscus moeten afdragen gedurende het restant van de periode van herziening. De financiële last daarvan zal van geval tot geval verschillen, afhankelijk van het tijdstip van aanschaf en van de vraag of het roerende en/of onroerende zaken betreft.

5.6.4 Lopende contracten

De verliespositie waarin exploitanten van kansspelautomaten als gevolg van de wetswijziging kunnen zijn gemanoeuvreed, kan - ik gaf dat in punt 5.2.4 al aan - (mede) het gevolg zijn van de omstandigheid dat met uitbaters vóór de (aankondiging van de) wetswijziging (meerjarige) contracten zijn gesloten, die niet eenvoudig, althans zonder het belopen van juridische kosten, open te breken zijn c.q. waarin geen voorzieningen zijn opgenomen op basis waarvan een wetswijziging kan worden 'opgevangen'. Of, en in hoeverre zich een dergelijke situatie voordoet, is mijns inziens een individueel te bepalen zaak, waarin aspecten meespelen als de inhoud van het contract en de nog resterende contractsduur.

5.6.5 (Geen) uitstel van betaling

Bij het invorderingsbesluit van 26 augustus 2008, (zie punt 4.8.5) heeft de staatssecretaris van Financiën te kennen gegeven dat - met terugwerking tot 1 juli 2008 - geen uitstel van betaling wordt verleend indien exploitanten bezwaar maken tegen de aan hen opgelegde naheffingsaanslagen kansspelbelasting en omzetbelasting. Hoewel het hier bedoelde invorderingsbesluit geen effect heeft op de onderhavige zaken (waarin op aangifte belasting is voldaan), en primair op het terrein van de invordering ligt, meen ik dat bij de afweging van het algemene belang en dat van (andere) individuele exploitanten, het niet-verlenen van uitstel van betaling een aspect is dat kan worden betrokken in de overwegingen voor de beoordeling van de fair balance.

5.7 Wanneer ik al het voorgaande bij elkaar optel, kom ik tot de slotsom dat niet kan worden gezegd (zie ook punt 5.5) dat de proportionaliteit op wetgevingsniveau is geschonden. Of in individuele gevallen sprake is van een 'individual excessive burden', dient mijns inziens in de individuele zaken onderzocht te worden, rekening houdend met individuele (lastenverzwarende) omstandigheden.

5.8 Voor het geval de Hoge Raad in (één van) de thans voorliggende zaken van oordeel is dat de wetgever de 'fair balance' heeft geschonden, of dat op andere gronden (lawfulness of ontbreken van een legitiem doel) sprake is van strijd met artikel 1 van het EP, ga ik in onderdelen 6 tot en met 8 van deze bijlage in op aspecten van rechtsherstel, te weten de invloed van politieke keuzes op de mogelijkheid voor de rechter rechtsherstel te bieden (onderdeel 6), het buiten toepassing laten van de gewraakte regelgeving (onderdeel 7) respectievelijk het toekennen van schadevergoeding (onderdeel 8).

6. Rechtsherstel bij schending van artikel 1 van het EP?

6.1 Indien geoordeeld wordt dat artikel 1 van het EP is geschonden, dient te worden

bezien of en in hoeverre rechtsherstel(59) of een andere genoegdoening moet worden geboden(60) en of de rechter daartoe de mogelijkheid heeft.

- 6.2 Dit aspect was aan de orde in de zaak die heeft geleid tot het arrest van de belastingkamer van de Hoge Raad van 29 oktober 2010, nr. 09/02654, ECLI:NL:HR:2010:BM9232, BNB 2011/51 m.nt. E.B. Pechler (hierna: HR BNB 2011/51). In dit arrest boog de Hoge Raad zich, op verzoek van een verhuurder van onroerend goed, over de vraag of wetgeving op grond waarvan verhuurders de aan hen in rekening gebrachte rioolheffing niet mogen doorberekenen aan hun huurders, strijd oplevert met artikel 1 van het EP. De Hoge Raad oordeelde van niet en wijdde vervolgens een overweging aan het feit dat verschillende vormen van rechtsherstel mogelijk zijn, indien wél sprake zou zijn van strijd met artikel 1 van het EP:
- "3.4. (...) Een keuze uit die mogelijkheden vergt een afweging van de belangen van verhuurders, huurders en het algemene belang, waarbij met name ook dient te worden bepaald wie de kosten van het rechtsherstel dient te dragen. Een beslissing hierover vergt politieke keuzes, en behoort in verband daarmee niet tot de rechtsvormende taak van de rechter. Daarbij komt nog dat het niet onmiddellijk voor de hand ligt om compensatie voor een inbreuk op het Protocol aan verhuurders te verlenen door middel van een inperking van door de overheid aan die verhuurders in rekening te brengen bedragen ter zake van aan hen verleende diensten, zoals het onderhavige rioolrecht."
- 6.3 In andere rechtspraak van de Hoge Raad over artikel 1 van het EP ben ik een dergelijk oordeel (dat een beslissing over rechtsherstel politieke keuzes vergt en daarom niet behoort tot de rechtsvormende taak van de rechter) niet tegengekomen. De vraag rijst of de Hoge Raad met deze overweging in dit arrest een lijn heeft willen uitzetten, of dat de overweging ingegeven is door de omstandigheden van het geval. Ik vermoed dat dit laatste het geval is. Bedacht moet immers worden dat in HR BNB 2011/51 een afweging moest worden gemaakt tussen de belangen van meer betrokkenen dan de procespartijen. In de zaken waarop deze bijlage betrekking heeft zou een dergelijke 'politieke keuze' mijns inziens alleen aan de orde kunnen zijn wanneer de rechter in zijn oordeelsvorming over rechtsherstel de positie van de uitbaters mee zou (moeten) wegen. Als de uitbaters buiten die oordeelsvorming blijven - en dat is in de voorliggende zaken mijns inziens het geval - heeft de rechter de bevoegdheid over te gaan tot rechtsherstel voor (individuele) exploitanten en heeft hij mijns inziens op zich de ruimte om daarbij, zoals in casu, (de mogelijkheid van) compensatie in de vorm van een schadevergoeding te overwegen. Een politieke keuze is dat niet. Het is slechts één van de mogelijkheden tot rechtsherstel. Rechtsherstel kan bijvoorbeeld ook bestaan in het buiten toepassing laten van een wettelijke bepaling(61) en/of in het verminderen van boetes.(62)

7. Buiten toepassing laten strijdige wetgeving?

- 7.1 Naast de vraag naar de mogelijke toekenning van een schadevergoeding, rijst de vraag of schending van artikel 1 van het EP met zich brengt dat de 'gewraakte' regelgeving buiten toepassing moet blijven en dat - in dit geval - geen kansspelbelasting kan worden geheven.
- 7.2 In dit verband is van belang het arrest van (de civiele kamer van) de Hoge Raad van 16 november 2001, nr. C00/142, ECLI:NL:HR:2001:AD5493, NJ 2002/469 m.nt. E.A. Alkema en T. Koopmans(63) (hierna: varkenshoudersarrest). In dit arrest draaide het om de Wet herstructurering varkenshouderij (hierna: Whv). De Whv had, kort gezegd, tot gevolg dat het aantal varkens dat varkenshouderijen mochten houden, werd beperkt. Eisers vorderden in cassatie dat de Whv buiten toepassing moest worden gelaten. De civiele kamer van de Hoge Raad kwam tot het oordeel dat de wetgever niet buiten de

'wide margin of appreciation' was getreden en dat de Whv derhalve in overeenstemming is met artikel 1, lid 2, van het EP, zodat er in beginsel geen grond is om de Whv buiten toepassing te laten. De Hoge Raad vervolgde echter:

"7.3 (...) Na verwijzing zal evenwel nog dienen te worden onderzocht of de bestreden maatregelen van de Whv voor één of meer van de eisers (...) in verband met bijzondere, niet voor alle varkenshouders geldende, feiten en omstandigheden een 'individual and excessive burden' vormen en of de desbetreffende bepalingen van de Whv om die reden voor hen buiten toepassing moeten worden gelaten, althans zolang niet is voorzien in een adequate financiële compensatie. (...)

7.4. Bij dit onderzoek zullen mede feiten en ontwikkelingen op het gebied van de wetgeving, die zich hebben voorgedaan na het arrest van het Hof, in de beschouwing kunnen worden betrokken. (...)"

7.3 Naar ik meen volgt uit het varkenshoudersarrest - noch uit het EVRM en (andere) rechtspraak van de Hoge Raad en het EHRM - niet dat ingeval nationale regelgeving in strijd is met artikel 1 van het EP, deze wetgeving per se (geheel) buiten toepassing moet blijven. In het varkenshoudersarrest heeft de Hoge Raad mijns inziens niet anders gedaan dan de mogelijkheid openlaten dat het quotum uit de Whv (tijdelijk) buiten toepassing blijft, indien een varkenshouder door de betreffende wetgeving wordt geconfronteerd met een 'individual and excessive burden'. De Hoge Raad schrijft het buiten toepassing laten van de Whv in die situatie echter niet dwingend voor. Immers als sprake is van een 'individual and excessive burden' moet het verwijzingshof van de Hoge Raad onderzoeken of de betreffende bepalingen van de Whv buiten toepassing moeten worden gelaten.

7.4 Naar ik meen volgt uit het varkenshoudersarrest derhalve niet dat de artikelen 1, lid 1, onderdeel a, en lid 2, en artikel 3, lid 1, van de Wet KSB voor belanghebbenden buiten toepassing moeten worden gelaten, indien zij zouden worden geconfronteerd met een individuele en buitensporige last.

8. Schadevergoeding ex artikel 8:73 Awb?

8.1 Als eerder opgemerkt is door de rechter in de voorliggende zaken de mogelijkheid van rechtsherstel c.q. compensatie in de vorm van een schadevergoeding ex artikel 8:73 van de Awb verkend.

8.2 In fiscale procedures hebben belastingplichtigen in beginsel twee mogelijkheden om geleden schade vergoed te krijgen: (i) een vordering uit onrechtmatige (overheids)daad indienen bij de burgerlijke rechter of (ii) een verzoek bij de bestuursrechter doen op grond van artikel 8:73 van de Awb.⁽⁶⁴⁾ De hierbij te hanteren criteria wijken, aldus de parlementaire geschiedenis van artikel 8:73 van de Awb, niet af van de criteria die in civilibus worden gebezigd. Ik citeer uit de memorie van antwoord:

"De criteria die de administratieve rechter zal hanteren bij de beantwoording van de vraag of er aanspraak op schadevergoeding bestaat, zijn dezelfde als de criteria die de civiele rechter hanteert bij de afdoening van geschillen ter zake van onrechtmatige overheidsdaad. De administratieve rechter heeft geen exclusieve bevoegdheid."⁽⁶⁵⁾

8.3 Artikel 8:73 maakt deel uit van afdeling 8.2.6, getiteld 'uitspraak', van de Awb en bepaalt:

"1. Indien de bestuursrechter het beroep gegrond verklaart, kan hij, indien daarvoor gronden zijn, op verzoek van een partij het bestuursorgaan⁽⁶⁶⁾ veroordelen tot vergoeding van de schade die die partij lijdt.

2. Indien de bestuursrechter de omvang van de schadevergoeding bij zijn uitspraak niet of niet volledig kan vaststellen, bepaalt hij in zijn uitspraak dat ter voorbereiding van een nadere uitspraak daarover het onderzoek wordt heropend. De bestuursrechter bepaalt daarbij op welke wijze het onderzoek wordt voortgezet."

8.4 Gezien de tekst van het eerste lid van artikel 8:73 van de Awb is voor toekenning van een schadevergoeding op grond van deze bepaling vereist dat het beroep gegrond is(67), dat een verzoek om schadevergoeding is gedaan, dat de verzoekende partij schade lijdt en dat er gronden zijn voor het toekennen van een schadevergoeding.

8.5 In de zaken waarop deze bijlage ziet, heeft het Hof de beroepen gegrond verklaard in verband met zijn oordeel dat artikel 1 van het EP is geschonden wegens het ontbreken van een fair balance. Daarmee is in ieder geval voldaan aan de in artikel 8:73 van de Awb als eerste genoemde voorwaarde van gegrondverklaring. Voorts heeft het Hof in de verzoeken van de respectievelijke belanghebbenden om gevolgen te verbinden aan schending van hun eigendomsrecht, mede verstaan verzoeken om toekenning van een schadevergoeding als bedoeld in artikel 8:73 van de Awb (zie ook onderdeel 8.9 van deze bijlage). Naar volgt uit de uitspraken was het Hof evenwel van oordeel dat op het moment van de uitspraak (uitspraken) onvoldoende aanknopingspunten aanwezig waren:

"om reeds thans tot een definitief oordeel te komen over de vraag of belanghebbende recht heeft op schadevergoeding."

Vervolgens overweegt het Hof:

"Bovendien wil het Hof partijen in de gelegenheid stellen om, gelet op het oordeel van het Hof dat de 'fair balance' is geschonden, nader bewijs te leveren van hun standpunten inzake de noodzaak tot het (al dan niet) verlenen van verdere compensatie en/of toekennen van schadevergoeding. Met het oog daarop zal het Hof het onderzoek op de voet van artikel 8:73, tweede lid, Awb heropenen, waarbij het aantekent dat het zowel denkbaar is dat na heropening aan belanghebbende een schadevergoeding wordt toegekend als dat na heropening wordt geconcludeerd - gelet op de door partijen nader aangedragen stellingen en bewijsmiddelen - dat de omvang van de toe te kennen schadevergoeding nihil bedraagt."

In het dictum van (elk van) de uitspraken is opgenomen:

"Het Hof (...) heropent het onderzoek over de omvang van de aan belanghebbende te vergoeden schade en stelt belanghebbende in de gelegenheid hieromtrent binnen 3 maanden na de verzenddatum van deze uitspraak een schriftelijke conclusie in te dienen."

8.6 Het Hof laat zich niet uit over de (aanwezigheid van) gronden voor schadevergoeding. Sterker nog, uit met name de eerste twee (in punt 8.5) geciteerde passages lijkt te volgen dat het Hof zich daarover nog geen oordeel heeft gevormd. Dat roept de vraag op of het Hof een overeenkomstige toepassing van artikel 8:73 van de Awb voor ogen heeft gehad. In zijn arrest van 10 juni 2011, nr. 09/02639, ECLI:NL:HR:2011:BO5046, BNB 2011/232 m.nt. Van Amersfoort,(68) heeft de Hoge Raad de deur naar overeenkomstige toepassing van de bepaling opengezet door te oordelen (zie punt 3.3.1 van het arrest) dat bij overschrijding van de redelijke termijn (van berechting) - hetgeen naar vaste rechtspraak een schending inhoudt van de rechtszekerheid als algemeen aanvaard rechtsbeginsel - zowel bij gegronde als bij ongegronde (hoger) beroepen(69) een schadevergoeding kan worden toegekend 'met overeenkomstige toepassing van artikel 8:73 van de Awb'. Een reden daarvoor is dat in ieder geval bij ongegronde beroepen artikel 8:73 van de Awb niet rechtstreeks toepasbaar is.(70)

Mogelijk heeft het Hof een dergelijke overeenkomstige toepassing van artikel 8:73 van de Awb voor ogen gestaan. Dit blijkt echter niet uit de bewoordingen van de uitspraken. Ik houd het er daarom op dat het Hof de mogelijk aan belanghebbende toe te kennen schadevergoeding rechtstreeks (en niet naar analogie) op artikel 8:73 van de Awb heeft gebaseerd.

8.7 Met die constatering is de race evenwel nog niet gelopen. Er zijn diverse voetangels en klemmen die in het navolgende aan de orde komen.

8.8 Is (thans) cassatie mogelijk tegen de oordelen van het Hof over artikel 8:73 van de Awb?

8.8.1 In de eerste plaats rijst de vraag of in de huidige stand van de procedure überhaupt beroep in cassatie met betrekking tot de schadevergoeding mogelijk is.

8.8.2 Omtrent het beroep in cassatie bij de Hoge Raad is in artikel 28, lid 1, onderdeel a, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) bepaald dat beroep in cassatie kan worden ingesteld tegen:

"een uitspraak van het gerechtshof die overeenkomstig afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht is gedaan, (...)".

8.8.3 Afdeling 8.2.6 van de Awb omvat de artikelen 8:66 tot en met 8:80. Uit de eerste artikelen van deze afdeling leid ik af dat van een uitspraak 'overeenkomstig afdeling 8.2.6' slechts sprake kan zijn 'na de sluiting van het onderzoek'. Ik wijs hier op artikel 8:66, lid 1, van de Awb, waarin is bepaald dat de rechtbank uitspraak doet:

"(...) binnen zes weken na de sluiting van het onderzoek".(71)

8.8.4 Ik leid hieruit af dat voor een uitspraak 'overeenkomstig afdeling 8.2.6' vereist is dat het onderzoek gesloten is. In de meeste gevallen zal die uitspraak - vide artikel 8:70 Awb - uitmonden in een onbevoegdverklaring van de rechtbank(72), een niet-ontvankelijkverklaring van het beroep, dan wel een gegrond- of ongegrondverklaring daarvan. Dat neemt niet weg dat ook een 'nadere uitspraak' - bijvoorbeeld die, welke is bedoeld in artikel 8:73, lid 2, van de Awb - voor cassatie vatbaar is (zie bijvoorbeeld Hoge Raad 8 februari 2008, nr. 43490, ECLI:NL:HR:2008:BC3719, V-N 2008/9.8). Vorenstaande laat onverlet dat ook tegen andere beslissingen van het hof beroep in cassatie mogelijk is. Ingevolge artikel 28, lid 5, van de Awr kan tegen dergelijke beslissingen evenwel (pas) cassatieberoep worden ingesteld:

"(...) slechts tegelijkertijd met het beroep in cassatie tegen de in het eerste (...) lid bedoelde uitspraak beroep in cassatie (...)." (73)

8.8.5 Bij schadevergoedingen op de voet van artikel 8:73 van de Awb rijzen in deze context enkele vragen. Allereerst of bij toepassing van het tweede lid uiteindelijk alleen (nadere) uitspraak wordt gedaan over de omvang van de schadevergoeding, dan wel dat pas bij die (nadere) uitspraak de gehele schadevergoedingskwestie beoordeeld wordt.

8.8.6 In dit laatste geval moet worden geconstateerd dat (de procedures over) schadevergoeding en 'hoofdzaak' als het ware uit elkaar worden getrokken: naast de hoofdzaak, waarin slechts wordt beslist over die hoofdzaak, is er een tweede procedure louter over de schadevergoeding. Deze benadering heeft de

charme dat een belanghebbende die in de 'hoofdzaak' geen (cassatie)beroep instelt tegen de schadevergoeding - menende dat dat pas aan de orde is nadat (ook) de omvang is vastgesteld - daarmee niet zijn mogelijkheid tot cassatieberoep tegen de schadevergoeding verliest. Zij brengt ook mee dat wat betreft de schadevergoeding geen beroep in cassatie kan worden ingesteld voordat een nadere uitspraak is gedaan als bedoeld in artikel 8:73, lid 2, van de Awb. In de parlementaire geschiedenis zijn aanknopingspunten te vinden die pleiten vóór deze lezing.(74) Ik wijs in dit verband bijvoorbeeld op het nader rapport (cursivering MvH):(75)

"(...) is in de tekst van deze bepaling tot uitdrukking gebracht dat een eventuele beslissing over de schadevergoeding niet noodzakelijkerwijs hoeft te worden gegeven in de uitspraak waarbij het beroep gegrond wordt verklaard. Het moet inderdaad mogelijk zijn dat bij een latere uitspraak een beslissing wordt genomen over (het resterende gedeelte van) de schadevergoeding."

Ook de memorie van antwoord suggereert dat een (eind)uitspraak over de schadevergoeding pas tot stand komt (bij toepassing van artikel 8:73, lid 2 van de Awb) wanneer de nadere uitspraak wordt gedaan:(76)

"De criteria die de administratieve rechter zal hanteren bij de beantwoording van de vraag of er aanspraak op schadevergoeding bestaat, zijn dezelfde als de criteria die de civiele rechter hanteert bij de afdoening van geschillen ter zake van onrechtmatige overheidsdaad. (...) Hij kan tegelijkertijd met de uitspraak over de hoofdzaak een beslissing over de schadevergoeding nemen. Hij kan daartoe ook het onderzoek heropenen en later bij afzonderlijke uitspraak een beslissing daarover geven."

- 8.8.7 Uitgaande van deze lezing zou het beroep in cassatie tegen de schadevergoeding in de onderhavige zaken prematuur zijn: het kan dan pas aan de orde komen wanneer het Hof bij nadere uitspraak heeft geoordeeld over de hoogte van de toe te kennen schadevergoeding.
- 8.8.8 De vorenomschreven benadering strookt echter niet helemaal met de tekst van artikel 8:73 van de Awb. Uit die tekst volgt namelijk veeleer dat bij toepassing van artikel 8:73, lid 2, van de Awb twee beslissingen over schadevergoeding worden genomen: de primaire beslissing dat er gronden zijn voor veroordeling tot vergoeding van schade, en de nadere beslissing over de hoogte van de te vergoeden schade. Daarbij volgt uit de tekst van de bepaling dat pas aan toepassing van het tweede lid van artikel 8:73 Awb kan worden toegekomen nadat in (of bij) de hoofdzaak is geoordeeld dat aanleiding bestaat tot vergoeding van geleden schade.(77)
- 8.8.9 Deze benadering brengt met zich dat ingeval de omvang van een schadevergoeding bij nadere uitspraak als bedoeld in het tweede lid van artikel 8:73 wordt vastgesteld, er twee procedures naast elkaar kunnen lopen: die over de 'hoofdzaak' (inclusief de primaire beslissing dat gronden bestaan voor veroordeling van het bestuursorgaan tot vergoeding van schade) en die over de omvang van de schadevergoeding. Deze benadering brengt met zich dat de belanghebbende die wil opkomen tegen de schadevergoeding, dit onmiddellijk (althans binnen zes weken) na de uitspraak in de 'hoofdzaak' moet doen, wil hij zijn beroepsmogelijkheden met betrekking tot de schadevergoedingskwestie niet verliezen.
- 8.8.10 Uit de arresten van de Hoge Raad van 8 februari 2008, nr. 43490,

ECLI:NL:HR:2008:BC3719, V-N 2008/9.8, en 43083, ECLI:NL:HR:2008:AZ0890, BNB 2008/135 m.nt. Meussen, valt met enige voorzichtigheid af te leiden dat de Hoge Raad uitgaat van de 'tekstuele' benadering van artikel 8:73 van de Awb, als omschreven in 8.8.8 en 8.8.9 hiervoor. In de procedure die tot deze arresten leidde had hof Amsterdam een aanslag vennootschapsbelasting verminderd en had hij bij nadere (latere) uitspraak aan de belanghebbende een schadevergoeding toegekend. De minister van Financiën stelde tegen beide uitspraken beroep in cassatie in. In het arrest met nummer 43083 vernietigde de Hoge Raad de uitspraak in de hoofdzaak. De consequentie daarvan was dat (in arrest nummer 43490) voor toekenning van een schadevergoeding op basis van art. 8:73 Awb geen plaats was, zodat de nadere uitspraak van het hof ook werd gecasseerd.

8.8.11 Ga ik uit van deze tekstuele lezing, dan dringt de slotsom zich op dat de rechter bij zijn beslissing in de 'hoofdzaak' (ook) moet beslissen dat aanleiding bestaat voor toekenning van een schadevergoeding alvorens kan worden overgegaan tot heropening van het onderzoek ter voorbereiding van een nadere uitspraak over (slechts) de omvang van de schadevergoeding, een en ander als voorzien in artikel 8:73, lid 2, van de Awb. Daarin schuilt zich in de onderhavige zaken mijns inziens het probleem: hoewel het Hof in zijn dicta het onderzoek heropent teneinde een nadere uitspraak te doen over de omvang van de aan de respectievelijke belanghebbenden toe te kennen schadevergoeding, blijkt uit zijn overwegingen (ik verwijs naar de citaten in punt 8.5 van deze bijlage) dat het Hof

zich er (nog) niet van heeft vergewist dat er gronden zijn voor toekenning van een schadevergoeding. Nu die beslissing ontbreekt, kan mijns inziens geen cassatieberoep worden ingesteld tegen het 'schadevergoedingsaspect' van de uitspraken van het Hof.

8.8.12 Het komt mij dan ook voor dat - indien uw Raad van oordeel is dat in onderhavige zaken aan toepassing van artikel 8:73 van de Awb wordt toegekomen - verwijzing moet volgen voor een nader onderzoek naar gronden voor toekenning van een schadevergoeding, althans indien het - in cassatie door de Staatssecretaris bestreden - oordeel van het Hof dat belanghebbende een verzoek om schadevergoeding ex artikel 8:73 heeft gedaan, stand houdt.

8.9 Het verzoek

8.9.1 De tweede voetangel is dat de bestuursrechter, gezien de tekst van artikel 8:73, lid 1, van de Awb, slechts een veroordeling tot het vergoeden van geleden schade mag uitspreken, indien een verzoek daartoe is gedaan. Hoewel dat niet in de wettekst is opgenomen, meen ik dat een dergelijk verzoek moet worden gedaan vóór het sluiten van het onderzoek.(78)

8.9.2 Artikel 8:73 van de Awb geeft geen (vorm)voorschriften voor het verzoek om schadevergoeding. In punt 3.8 van zijn arrest van 24 oktober 2003, nr. 37565, ECLI:NL:HR:2003:AF7557, BNB 2004/257 m.nt. Rijkers,(79) besliste de Hoge Raad dat een belastingplichtige:

"onmiskienbaar een verzoek tot toepassing van artikel 8:73 Awb [zal] moeten doen."

8.9.3 Enige jaren later, in HR 22 juni 2007, nr. 43170, ECLI:NL:HR:2007:BA7736, NTFR 2007, 1130 m.nt. Thomas, V-N 2007/31.10, lijkt de Hoge Raad iets soepeler voor

de vergoeding-vragende belastingplichtige:

"4.1. Uit de omschrijving van het geschilpunt(80) volgt echter niet zonder meer dat belanghebbende beoogde een vergoeding te ontvangen voor kosten die het gevolg waren van vermeend onjuist handelen door de Ontvanger. Die omschrijving laat de mogelijkheid open dat belanghebbende vergoeding wenste van door hem als gevolg van onrechtmatig handelen van de Inspecteur geleden schade, hierin bestaande dat door de te hoge aanslag onnodig kosten of onnodig hoge kosten te zijnen laste waren gekomen in verband met de invordering van de aanslag. In het laatste geval kon het Hof van belanghebbendes verzoek kennisnemen op grond van artikel 8:73, lid 1, Awb."

8.9.4 Om een schadevergoedingsverzoek in de zin van artikel 8:73, lid 1, van de Awb niet kansloos te laten zijn, lijkt het mij dat het verzoek op zijn minst uit de stukken moet kunnen worden afgeleid dan wel uitdrukkelijk ter zitting moet zijn gedaan en in die zin moet zijn onderbouwd, dat aannemelijk wordt gemaakt dat schade is geleden. In dit verband wijs ik op de uitspraak van de CRvB van 3 augustus 2006, 02/5091 WAO, 05/5900 WAO, ECLI:NL:CRVB:2006:AY6041, JB 2006/295, waarin de CRvB overweegt (cursivering MvH):

"Met betrekking tot de belastingschade welke appellant als gevolg van dat besluit stelt te ondervinden is de Raad (...) tot de conclusie gekomen dat, mede omdat een opgave van de gestelde schade ontbreekt, op basis van de thans beschikbare gegevens niet is komen vast te staan dat appellant in dit opzicht schade heeft geleden. Dat geldt eveneens voor de schade die appellant stelt te zullen lijden indien de inmiddels in verband met wijziging van het WAO-dagloon aan hem uitgekeerde nabetaling van invaliditeits- pensioen niet correct blijkt te zijn. Reeds om die reden kunnen deze gestelde schadeposten thans niet voor vergoeding in aanmerking komen. Het staat appellant vrij om zich, zodra hij meent aan de hand van concrete en verifieerbare gegevens het bestaan van schade als hier bedoeld aannemelijk te kunnen maken, zich tot het Uvw te wenden met een verzoek om schadevergoeding."(81)

8.9.5 Ik meen dat een bestuursrechter geen verzoek om toekenning van schadevergoeding ex artikel 8:73 van de Awb mag aannemen, zonder zich in voorkomend geval voor het sluiten van het onderzoek te vergewissen of de belanghebbende een beroep deed (of wilde doen) op artikel 8:73 van de Awb. Ingeval een 'niet-geëxpliciteerd' verzoek om gevolgen aan schending van het EP te verbinden zonder meer - dat wil zeggen, zonder vast te stellen waarop een belanghebbende met dat verzoek oog heeft - wordt opgevat als een verzoek om schadevergoeding in de zin van artikel 8:73 Awb, leidt dat er immers toe dat de bestuursrechter de mogelijkheid voor de belanghebbende om voor een schadevergoeding naar de civiele rechter te stappen, doorkruist. Bovendien wordt hierdoor het bestuursorgaan de mogelijkheid van verweer ontnomen.

8.10 Indien daarvoor gronden zijn / te vergoeden schade

8.10.1 Uitgangspunt is dat een veroordeling tot schadevergoeding in de zin van artikel 8:73 van de Awb uitsluitend ziet op schade die het gevolg is van een onrechtmatig handelen of nalaten van een bestuursorgaan dat heeft geleid tot het bestreden (en vernietigde) besluit. Er moet, anders gezegd, een causaal verband(82) bestaan tussen de grond voor vernietiging van het besluit en de ontstane schade.(83) In de parlementaire geschiedenis is hierover onder meer opgemerkt:

"Soms zal er aanleiding kunnen zijn om naast de vernietiging van een besluit een

schadevergoeding toe te kennen als compensatie voor het nadeel geleden door het achteraf bezien onrechtmatige besluit."(84)

"De heer Wolffensperger (D66): (...) is de onrechtmatigheid van het overheidshandelen de rechtsgrondslag van de schadevergoeding in artikel 8.2.6.7? En zo ja, moet dat eigenlijk niet in de wet staan? Er is nu alleen maar sprake van "als er gronden zijn". Ik begrijp wel dat hiermee bedoeld wordt "als door vernietiging van een beschikking blijkt dat de overheid onrechtmatig gehandeld heeft", maar is het dan voor de convergentie niet noodzakelijk om de onrechtmatigheid als grondslag voor de schadevergoeding ook in het administratieve recht op te nemen?

(...)

Minister Hirsch Ballin: (...) hier wordt onrechtmatigheid verondersteld, die tot uitdrukking komt in de vernietiging van het besluit. (...)

(...)

De heer Wolffensperger (D66): Er staat: als daarvoor gronden zijn.

Minister Hirsch Ballin: Dat veronderstelt de vernietiging en zonder onrechtmatigheid geen vernietiging. (...) Vernietiging van een besluit impliceert onrechtmatigheid, maar niet iedere onrechtmatigheid die tot vernietiging leidt, is van dien aard dat er een schadevergoedingsplicht ontstaat. (...)"(85)

"Een verzoek tot schadevergoeding kan betrekking hebben op alle schade die het gevolg is van het bestreden besluit en die ten tijde van de uitspraak kan worden vastgesteld." (86)

8.10.2 In andere gevallen waarin een belastingplichtige schade vergoed wenst te zien, zal de hij zich derhalve in principe tot de civiele rechter moeten wenden.

8.10.3 Ik meen dat er gronden (kunnen) zijn voor schadevergoeding, c.q. dat aan de eis van onrechtmatigheid van het besluit is voldaan, indien een besluit is genomen conform onrechtmatige wetgeving.

8.11 Veroordeling van het bestuursorgaan

8.11.1 De bestuursrechter heeft op grond van artikel 8:73, lid 1, van de Awb de mogelijkheid om "het bestuursorgaan"(87) te veroordelen tot vergoeding van de schade. De bepaling lijkt daarmee geschreven voor situaties waarin bijvoorbeeld ten gevolge van een fout bij de fiscus een onrechtmatige beslissing wordt genomen.

8.11.2 In de voorliggende zaken gaat het echter om beslissingen van een inspecteur conform (gestelde) onrechtmatige wetgeving. Iets vergelijkbaars was aan de orde in HR 20 februari 2009, nr. 07/12314, ECLI:NL:HR:BD5468, BNB 2009/262 m.nt. Burgers. De Hoge Raad oordeelde dat artikel 25, lid 1, juncto lid 6, van de Invorderingswet 1990(88) onverenigbaar was met Europees recht, om vervolgens te overwegen:

"Ten einde de gevolgen van die belemmering weg te nemen had het Hof ter zake van de kosten van de zekerheidstelling overeenkomstige toepassing moeten geven aan artikel 8:73 van de Algemene wet bestuursrecht (...)."

En ten slotte te oordelen:

"veroordeelt met overeenkomstige toepassing van artikel 8:73, lid 1, van de Awb

de Staat tot het vergoeden van door belanghebbende geleden schade tot een bedrag van (...)."

8.11.3 Zou in de zaken waarop deze bijlage ziet, geoordeeld worden dat aan de voorwaarden voor toekenning van een schadevergoeding is voldaan, dan meen ik dat - evenals in het vorenaangehaalde arrest - de bewoordingen van artikel 8:73, lid 1, van de Awb ('het bestuursorgaan') niet in de weg staan aan overeenkomstige toepassing van die bepaling in die zin dat in dit geval niet de Inspecteur, maar de Staat moet worden veroordeeld tot vergoeding van schade. (89)

MvH, 29 januari 2014

- 1 Dezelfde problematiek speelt overigens ook in de bij de Hoge Raad onder nrs. 13/02166 en 13/02167 aanhangige zaken, in welke zaken ik niet concludeer.
- 2 Het Hof heeft in zijn uitspraken van 19 juli 2012 waarvan beroep in cassatie, uitgebreid geciteerd uit de wetsgeschiedenis, leidend tot de wetwijziging(en) van 1 juli 2008. Ik zie er daarom van af om dat ook in deze bijlage te doen.
- 3 Het EP dateert van 20 maart 1952 en is door Nederland op 31 augustus 1954 geratificeerd.
- 4 Verdrag van Rome van 4 november 1950, Trb. 1951/154, in werking getreden op 3 september 1953.
- 5 De bruto omzet, dat wil zeggen het verschil tussen de inzetten en de uitgekeerde prijzen, werd aangemerkt als omzet inclusief omzetbelasting.
- 6 Bij Wet van 20 december 2007, houdende wijzigingen van enkele belastingwetten (Belastingplan 2008), Stb. 2007, 562, is de definitie van kansspelen in artikel 2, lid 1, onderdeel a, van de Wet KSB per 1 juli 2008 namelijk uitgebreid tot speelautomaten, doordat de volgende uitzondering op de definitie van kansspelen uit die bepaling is verwijderd: "toestellen, ingericht voor de beoefening van een spel, dat bestaat uit een door de speler in werking gesteld mechanisch, elektrisch of elektronisch proces, waarbij het resultaat kan leiden tot de middellijke of onmiddellijke uitkering van prijzen of premies, daaronder begrepen het recht om gratis verder te spelen (speelautomaten);".
- 7 MvH: Met ingang van 10 oktober 2010 is "binnen het Rijk" vervangen door "in Nederland".
- 8 De hierna geciteerde wettekst is gelijk aan de tekst direct vóór 1 juli 2008, behalve dat destijds in plaats van "artikel 1, eerste lid, onderdeel a" was opgenomen "artikel 1, letter a". Daarbij zij volledigheidshalve opgemerkt dat onder het 'oude' artikel 1, letter a, alleen degene viel die gelegenheid gaf tot binnenlandse casinospelen.
- 9 MvH: met ingang van 3 oktober 2008 is hier toegevoegd: "of b", zie Stb. 2008, 385. Onderdeel b luidt per die datum: "degene die gelegenheid geeft tot deelneming aan binnenlandse kansspelen welke via het internet worden gespeeld;".
- 10 MvH: met ingang van 3 oktober 2008 is hieraan toegevoegd "of tot deelneming aan binnenlandse kansspelen welke via het internet worden gespeeld", zie Stb. 2008, 385.
- 11 De Hoge Raad heeft uiteindelijk geoordeeld dat de aanwijzing van de belastingplichtige bij invoer kan (moet) worden gelezen in artikel 22 van de Wet OB. Zie zijn arresten van 24 augustus 1999, nr. 34410, punt 3.2, ECLI:NL:HR:1999:AA3868, BNB 1999/418 m.nt. Van Hilten, V-N 1999/42.13 en nr. 34694, punt 3.3.1, ECLI:NL:HR:1999:AA3866, BNB 1999/419 m.nt. Van Hilten, V-N 1999/39.15.
- 12 In dit rijtje kan ook nog worden gedacht aan de wijze van heffing. In HR 17 oktober 2003, nr. 38220, punt 3.2, ECLI:NL:HR:2003:AF7970, BNB 2004/24 m.nt. Sio, FED 2003/662 m.nt. Punt, NTFR 2003, 1792 m.nt. Benning, V-N 2003/52.4, een accijnszaak, bleek geen naheffing mogelijk omdat de Wet op de accijns in het gegeven geval niet voorzag in een aangifteverplichting.

- 13 Zie ook Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 205, nr. 3, blz. 40, 84-85 en 99.
- 14 Ik merk op dat de rechtbank in punt 4.4 van de aan deze cassatieprocedures ten grondslag liggende uitspraken spreekt over 'het exploiteren van een kansspelautomaat'. Het hof heeft zich hierbij aangesloten. Gezien de tekst van artikel 30h, lid 2, van de Wet op de kansspelen, acht ik het zuiverder - en duidelijker - om hier te term '(laten) gebruiken' te hanteren.
- 15 Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 205, nr. 3, blz. 39-40.
- 16 Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 205, nr. 3, blz. 84-85.
- 17 In dezelfde zin Hof Amsterdam 19 juli 2012, nr. 10/00474, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX1902, NTFR 2012, 2341 m.nt. Kerckhoffs, V-N 2012/44.5, Hof 's-Hertogenbosch 15 maart 2013, nr. 11/0049, ECLI:NL:GHSHE:2013:BZ5430, de rechtbanken in hun daaraan voorafgaande uitspraken, alsmede rechtbank 's-Gravenhage 11 oktober 2012, nr. AWB 11/9802, ECLI:NL:RBSGR:2012:BY3497.
- 18 Vgl. Tweede Kamer, zitting 1978-1979, 15 358, nr. 3, blz. 3.
- 19 Vindplaatsen van de conclusie zijn ECLI:NL:PHR:2013:BZ3546 en V-N 2013/17.24. In zijn arrest van 25 oktober 2013 in zaak 11/04730, ECLI:NL:HR:2013:973, NTFR 2013, 2238 m.nt. Rolleman, V-N 2013/53.8, ging de Hoge Raad overigens niet inhoudelijk in op artikel 1 van het EP, omdat hij besliste dat de grond is ontvallen aan het oordeel van het gerechtshof dat het bepaalde in artikel 35 van de Wet op de motorrijtuigenbelasting 1994 een inbreuk maakt op artikel 1 van het EP.
- 20 Zie onder meer EHRM (GC) 29 april 2008, nr. 13378/05, Burden tegen Verenigd Koninkrijk, NJ 2008, 306 m.nt. Alkema, punt 59, en Hoge Raad 3 april 2009, nr. 42467, ECLI:NL:HR:2816, BNB 2009/268 m.nt. Koopman, V-N 2009/16.6, (hierna: HR BNB 2009/268), punt 3.8.1.
- 21 Citaat uit punt 3.8.1 van HR BNB 2009/268.
- 22 In dit kader kan nog worden verwezen naar EHRM 19 juni 2006, nr. 35014/97, Hutten-Czapska tegen Polen.
- 23 Zie ook HR BNB 2009/268, punt 3.8.1.
- 24 Dit deed zich naar het oordeel van de Hoge Raad voor ten aanzien van de zogenoemde Fierensmarge in artikel 26a van de Wet waardering onroerende zaken. In zijn arrest van 22 oktober 2010, nr. 08/02324, LJV BL1943, BNB 2010/335 m.nt. Van Leijenhorst, oordeelde de Hoge Raad dat de uitsluiting, in dat artikel, van iedere vorm van effectief verweer tegen een onjuiste vaststelling van de waarde van een onroerende zaak, een onrechtmatige aantasting van het recht op ongestoord genot van eigendom vormt, en dat die uitsluiting niet kan worden aanvaard, zodat de wetgever met die wetsbepaling een inbreuk heeft gemaakt op artikel 1 van het EP. In onderhavige zaken is niet in geschil dat effectief verweer tegen de aanslagen mogelijk is.
- 25 EHRM (GC) 7 juni 2012, nr. 38433/09, Centro Europa 7 & Stefano tegen Italië.
- 26 Zie ook EHRM 26 april 1979, nr. 6538/74, Sunday Times I tegen Verenigd Koninkrijk, NJ 1980, 146 m.nt. Alkema.
- 27 GC staat voor Grand Chamber (Grote Kamer).
- 28 In dezelfde zin Schuver-Bravenboer, Fiscaal overgangsbeleid. Een raamwerk voor het vormgeven en beoordelen van het overgangsbeleid van de fiscale wetgever, Kluwer, Deventer, 2009, blz. 246. Pauwels schrijft in Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen, (diss.), Sdu Uitgevers, Amersfoort, 2009, blz. 417 (citaat zonder voetnoten): "Het lijkt wel of het EHRM in het geval van terugwerkende kracht minder aan het aspect van foreseeable hecht, maar bij de toetsing van de 'lawfulness'-eis slechts nagaat of de desbetreffende toepassing een basis in de nationale wetgeving heeft (anders gezegd: de materiële lawfulness-eis lijkt te worden afgezwakt tot een formele legaliteitseis." In zijn arrest van 14 mei 2013, nr. 66529/11, N.K.M. tegen Hongarije, FED 2013/79 m.nt. Pauwels, lijkt het EHRM overigens - in het kader van terugwerkende kracht van wetgeving - anders dan in eerdere arresten, terugwerkende kracht wel te beoordelen in het kader van de

rechtsgeldigheidstoets (zie bijvoorbeeld EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, M.A. e.a., FED 2003/604).

- 29 Ik zou hier eerder denken aan een beroep op (non-)discriminatie indien daadwerkelijk geen uitstel van betaling wordt verleend. Een dergelijk beroep is in de procedures waarop deze bijlage ziet, voor het invorderingsaspect niet gedaan.
- 30 T. Barkhuysen & M.L. van Emmerik, *Het EVRM en het Nederlandse bestuursrecht*, Kluwer, Deventer, 2011, blz. 104-105 (zonder voetnoot): "Het oordeel van de nationale autoriteiten over wat in het algemeen belang is, zal het Hof dan ook in beginsel accepteren, tenzij deze beoordeling kennelijk zonder redelijke grond is. Wel moet er een duidelijke belangenafweging hebben plaatsgevonden, bij gebreke waarvan meestal een schending van art. 1 EP wordt aangenomen. (...)."
- 31 Zie bijv. M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen* (diss.), Sdu Uitgevers, Amersfoort, 2009, blz. 406, met verwijzingen, alsmede EVRM R&C, onderdeel 2.4.4, bladzijde 24 (aanvulling 89, december 2010).
- 32 Het arrest is gerectificeerd op 2 juli 2013. Het arrest van de second section is op grond van artikel 44 § 2 van het EVRM definitief geworden op 4 november 2013.
- 33 Zie voetnoot 1 bij het arrest N.K.M.
- 34 Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 205, nr. 3, blz. 39.
- 35 Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 205, nr. 3, blz. 40.
- 36 Tweede Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 205, nr. 7, blz. 2.
- 37 Bij afwenteling rijst overigens wel de vraag hoe direct de belasting in dat geval is.
- 38 Ook de Hoge Raad lijkt uit te gaan van een zeer ruime 'margin'. Ik wijs onder meer op de recente arresten van 22 november 2013, nr. 13/01154, punt 3.3.1, ECLI:NL:HR:2013:1206, V-N 2013/59.21 (bedrijfsopvolgingsfaciliteit) en van 6 december 2013, nr. 12/05060, punt 3.4.1, ECLI:NL:HR:2013:1434, V-N 2014/2.17, FED 2014/9 (toepassing van het overdrachtsbelastingtarief van twee percent in geval van (voorgenomen) bouw van een woning eerst mogelijk, indien de fundering is aangebracht ten tijde van de verkrijging van de desbetreffende onroerende zaak).
- 39 MvH: Het gaat dus niet om theoretische of illusoire rechten.
- 40 In EVRM R&C is in onderdeel 2.4.5.1 hierover op bladzijde 29 (aanvulling 89, december 2010) vermeld: "Is de beoordelingsruimte groot (...), dan zal het Hof terughoudend zijn en geen strenge eisen stellen aan de geschiktheid of noodzakelijkheid van een maatregel. Is de beoordelingsruimte daarentegen beperkt (...), dan is de toetsing door het Hof veel kritischer en gaat het Hof soms nauwkeurig na of niet met minder vergaande maatregelen had kunnen worden volstaan. Ook daardoor varieert de toetsing aan de genoemde vereisten van noodzakelijkheid en proportionaliteit per type zaak of zelfs per concreet geval".
- 41 Evenmin is altijd duidelijk of en zo ja welke overwegingen ten overvloede zijn en welke noodzakelijk waren om de beslissing te dragen. Zie ook M.R.T. Pauwels in punt 33 van zijn aantekening in FED 2013/79 en D.G.J. Sanderink in zijn bijdrage 'Verduidelijking van de fair balance-toets bij art. 1 Eerste Protocol' op blz. 231-239 van A.B. Terlouw & J.H. Gerards (red.), *Amici Curiae. Adviezen aan het Europees Hof voor de Rechten van de Mens*, Wolf Legal Publishers, Nijmegen, 2012.
- 42 Zie ook M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen* (diss.), Sdu Uitgevers, Amersfoort, 2009, blz. 407. In EVRM R&C, 4.1, onderdeel C.1.7.1.E., aanvulling 98, 11-2012, blz. 44, is vermeld (ik citeer zonder voetnoten): "De kernvraag daarbij is of de klager een excessief zware last draagt. (...) De jurisprudentie heeft het vereiste van een fair balance gaandeweg verfijnd, met name door er enkele subregels en -beginselen in onder te brengen. Het Hof kijkt onder meer naar het belang op basis waarvan de inbreuk gemaakt wordt, de mogelijkheid om naar de nationale rechter te gaan voor bescherming, de beschikbaarheid van informatie voordat de staat actie onderneemt, de

ondernomen actie om de nadelige gevolgen voor de eigenaar te beperken, de vraag of er sprake is van een inbreuk op de rechtszekerheid, en, afhankelijk van de omstandigheden van het geval, naar andere mogelijk relevante factoren."

- 43 In punt 168 van zaak Hutten-Czapske tegen Polen schreef het EHRM: "Uncertainty - be it legislative, administrative or arising from practices applied by the authorities - is a factor to be taken into account in assessing the State's Conduct. Indeed, where an issue in the general interest is at stake, it is incumbent on the public authorities to act in good time, in an appropriate and consistent manner (...)."
- 44 In Hutten-Czapske tegen Polen, punt 224, noemde het EHRM de mogelijkheid voor de belanghebbende om verliezen te compenseren of te matigen. In dezelfde zin T. Barkhuysen & M.L. van Emmerik, *Het EVRM en het Nederlandse bestuursrecht*, Kluwer, Deventer, 2011, blz. 103.
- 45 Zie bijvoorbeeld EHRM 29 maart 2011, nr. 33949/05, Potomska en Potomski tegen Polen, punt 67: "(...) consideration must be given in particular to whether the applicant, on acquiring the property, knew or should have reasonably known about the restrictions on the property or about possible future restrictions (...), the existence of legitimate expectations with respect to the use of the property or acceptance of the risk on purchase (...), the extent to which the restriction prevented the use of the property (...), and the possibility of challenging the necessity of the restriction (...)."
- 46 EHRM 19 januari 2010, nr. 26654/08, Huoltoasema Matti Eurén Oy e.a. tegen Finland, punt 38: "(...) The applicants have apparently not been awarded any compensation so far but it is possible for them to file such a claim against the State."
- 47 M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, (diss.), Sdu Uitgevers, Amersfoort, 2009, blz. 406.
- 48 Noot in origineel: "EHRM 29 april 1999, NJ 1999/649 (Chassagnou), r.o. 85." Het EHRM overwoog in punt 85: "(...) Compelling small landowners to transfer hunting rights over their land so that others can make use of them in a way which is totally incompatible with their beliefs imposes a disproportionate burden which is not justified under the second paragraph of Article 1 of Protocol No. 1. There has therefore been a violation of that provision."
- 49 Noot in origineel: "EHRM 23 september 1982, NJ 1988/290 (Sporrong en Lönnroth), r.o. 73 en EHRM 21 september 2004, EHRC 2004/105 (Schirmer), r.o. 35." In punt 35 van arrest Schirmer overwoog het EHRM: "An interference with the peaceful enjoyment of possessions must strike a fair balance between the demands of the general interests of the community and the requirements of the protection of the individual's fundamental rights. The concern to achieve this balance is reflected in the structure of Article 1 as a whole. The requisite balance will not be found if the person concerned has had to bear an individual and excessive burden (see, among other authorities, Sporrong and Lönnroth v. Sweden, judgment of 23 September 1982, Series A no. 52, pp. 26 and 28, §§ 69 and 73). In other words, there must be a reasonable relationship of proportionality between the means employed and the aim sought to be realised (see, for instance, James and Others v. the United Kingdom, judgment of 21 February 1986, Series A. no. 98, p. 34, § 50)."
- 50 Zie ook de punten 231 en 235 van het arrest Hutten-Czapska. In de zaak Broniowski had het EHRM al in deze zin beslist.
- 51 Citaat uit punt 71 van het arrest.
- 52 In de Wet OB zijn bijvoorbeeld bepalingen opgenomen waarin is neergelegd wat de consequenties voor de omzetbelasting zijn van (tarief)wijzigingen. Zie artikel 52 en 53 van de Wet OB.
- 53 Eerste Kamer, vergaderjaar 2007-2008, 31 205 en 31 206, F: "De Kamer (...) spreekt als haar mening uit, dat alvorens tot invoering over te gaan aan de Kamer inzicht te geven in de aannemelijke effecten op de bedrijfsvoering van de exploitanten, (...)."
- 54 Zie ook Polak in *AB-Klassiek*, zesde druk, (redactie T. Barkhuysen, J.E.M. Polak, B.J. Schueler,

R.J.G.M. Widdershoven) Deventer 2009, blz. 516-517: "(...) dat in geval van regulering vooral het vereiste dat er sprake moet zijn van een 'fair balance' van betekenis is. (...) Naarmate de inmenging zwaardere negatieve gevolgen heeft, dient - zo volgt uit de jurisprudentie van het EHRM - ruimere compensatie te worden geboden teneinde te voldoen aan het 'fair balance'-vereiste."

- 55 Zie in dit verband EHRM 24 september 2002, *Posti en Rahko tegen Finland*, nr. 27824/95. Het ging in deze zaak om vissers die in de loop van het jaar waarin visrestricties waren doorgevoerd een (geringe) compensatie kregen uitbetaald. Naar het oordeel van het EHRM was de inbreuk op het eigendomsrecht in dit geval toegestaan.
- 56 In de vorm van een wijziging van het Speelautomatenbesluit 2000 met ingang van 1 juli 2011 (zie Stb. 2011, 290), waardoor betaald kon worden met papiergeld en door middel van een cashless play-systeem, en nieuwe soorten kansspelautomaten konden worden geïntroduceerd.
- 57 In dit verband valt nog te wijzen op EHRM 16 november 2010, *Perdigão tegen Portugal*, nr. 24768/06. Het ging daarin om onteigenden die in verband met de onteigening een vergoeding ontvingen, daarover procedeerden en aan gerechtelijke kosten per saldo meer kwijt waren dan de ontvangen vergoedingen. Het EHRM overwoog - kort gezegd - dat het verschil in juridisch karakter tussen de verplichting van de staat om compensatie voor de onteigening te bieden en de verplichting van de justitiabelen om gerechtelijke kosten te betalen, in deze zaak geen obstakel vormde bij de beoordeling van de proportionaliteit (zie met name overweging 72 van het arrest).
- 58 Sinds 1 juli 2008 vallen speelautomaten immers onder de omzetbelastingvrijstelling; zie onderdeel 2 van deze bijlage.
- 59 Vgl. T. Barkhuysen en M. van Emmerik, *Rechtsherstel bij schending van het EVRM in Nederland en Straatsburg*, NJCM-Bulletin, 2006, nr. 1, blz. 43.
- 60 Artikel 41 van het EVRM bepaalt in dit kader: "Indien het Hof vaststelt dat er een schending van het Verdrag of van de Protocollen daarbij heeft plaatsgevonden en indien het nationale recht van de betrokken Hoge Verdragsluitende Partij slechts gedeeltelijk rechtsherstel toelaat, kent het Hof, indien nodig, een billijke genoegdoening toe aan de benadeelde." In EVRM R&C art. 4.1, onderdeel C.1.8, blz. 60 (aanvulling 98, 11-2012), is opgenomen: "Leidt een en ander tot het oordeel van een schending van art. 1 EP (...), dan zal een passend, dat wil zeggen proportioneel, systeem om deze inbreuk te beperken en wellicht zelfs te vergoeden moeten worden voorzien." Regelmatig volstaat het EHRM met de (enkele) constatering van een schending van het EVRM.
- 61 Zie bijvoorbeeld HR 22 oktober 2010, nr. 08/02324, ECLI:NL:HR:2010:BL1943, BNB 2010/335 m.nt. Van Leijenhorst, punt 3.4.11, inzake de Fierensmarge: "De slotsom is dat het bestuursorgaan en de rechter artikel 26a Wet WOZ in alle gevallen buiten toepassing dienen te laten. Het is aan de wetgever te bepalen of hij in plaats van artikel 26a Wet WOZ een andere regeling wenst te treffen, en zo ja welke regeling dan de voorkeur geniet om - met inachtneming van de eisen van het Protocol - het door artikel 26a Wet WOZ nagestreefde doel te bereiken."
- 62 Zoals bijvoorbeeld gebeurt bij het overschrijden van de redelijke termijn van berechting.
- 63 Tevens gepubliceerd in JB 2002/2 m.nt. AWH, JM 2002/56 m.nt. Lambers, AB 2002/25 m.nt. PvB, en GST 2002/5905 m.nt. J.M.H.F. Teunissen.
- 64 Per 1 juli 2013 geldt de Wet nadeelcompensatie en schadevergoeding bij onrechtmatige besluiten (Stb. 2013, 50) en is artikel 8:73 van de Awb vervallen. Voor de (onderhavige) kansspelbelastingzaken, blijft artikel 8:73 van de Awb voorsnog echter van kracht.
- 65 Tweede Kamer, vergaderjaar 1992-1993, 22 495, nr. 6 (memorie van antwoord), blz. 56.
- 66 MvH: Vóór 1 juli 2009 stond in plaats van "het bestuursorgaan" in artikel 8:73, lid 1, van de Awb "de door haar aangewezen rechtspersoon". Zie de voetnoot bij punt 8.11.1 voor een toelichting op deze wijziging.

- 67 Voor een veroordeling tot schadevergoeding is niet noodzakelijk dat (het bedrag van) de belasting zelf wijzigt door het beroep en de gegrondverklaring. Voldoende is dat de uitspraak op bezwaar wordt vernietigd, niet wat de gevolgen van die vernietiging zijn. Dat wil zeggen dat schadeveroordeling ook aan de orde kan zijn als de rechter op grond van 8:72, lid 3, van de Awb bepaalt dat de rechtsgevolgen van het vernietigde besluit in stand blijven. Zie HR 30 maart 2007, nr. 40633, ECLI:NL:HR2007:BA1792, BNB 2007/242 m.nt. Happé, FED 2007/51 m.nt. Boxem, NTFR 2007,622 m.nt. Van de Merwe en V-N 2007/22.12. Ook: R.H. Happé, e.a., *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Kluwer, Deventer, 2013, blz. 401.
- 68 Ook geannoteerd opgenomen in BB 2011/983 m.nt. De Bruin, FED 2011/65 m.nt. Thomas, en NTFR 2011/1366 m.nt. Van der Vegt. Een schadevergoeding kan worden toegekend 'met overeenkomstige toepassing van artikel 8:73 van de Awb'. De reden daarvoor is dat in ieder geval bij ongegronde beroepen artikel 8:73 van de Awb niet rechtstreeks toepasbaar is. Denkbaar zou zijn dat bij zaken als de onderhavige, waarbij op grond van het EVRM wellicht een compensatie nodig is, die compensatie kan worden bereikt in de vorm toekenning van een schadevergoeding met overeenkomstige toepassing van artikel 8:73 van de Awb.
- 69 Zie ook de laatste zin van punt 3.1 van HR 30 november 2012, nr. 11/03462, ECLI:NL:HR:2012:BX4029, BB 2013/7 m.nt. De Bruin en NTFR 2012, 2802 m.nt. Den Ouden.
- 70 Bovendien kan de Hoge Raad met gebruikmaking van 'overeenkomstige toepassing' zelf overgaan tot het toekennen van immateriële schadevergoeding. Rechtstreeks gaat dat niet: artikel 8:73 Awb is op de cassatieprocedure niet van toepassing (vgl. artikel 29 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen).
- 71 Artikel 8:66 van de Awb betreft de schriftelijke uitspraak. Daarnaast bestaat de mogelijkheid om mondeling uitspraak te doen. Deze mogelijkheid - neergelegd in artikel 8:67, lid 1, van de Awb - houdt in dat de rechter 'na de sluiting van het onderzoek ter zitting onmiddellijk uitspraak [kan] doen'.
- 72 Dan wel, via art. 27j van de Awr, van het hof.
- 73 In dit verband valt te wijzen op het arrest van de Hoge Raad 14 september 2007, nr. 43294, ECLI:NL:HR:2007:BB3489, BNB 2008/51 m.nt. Happé, ook geannoteerd gepubliceerd in NTFR 2007, 1673 m.nt. Thomas en V-N 2007/44.4.
- 74 Zie in dit verband ook ABRvS 7 april 2010, nr. 200806952/1R1, ECLI:NL:RVS::BM0231 en (omtrent de schadevergoeding in die zaak) ABRvS 20 juli 2011, ECLI:NL:RVS:2011:BR2313.
- 75 Kamerstukken Tweede Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 22 495, nr. A, blz. 90.
- 76 Kamerstukken Tweede Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 22 495, nr. 6, blz. 56.
- 77 T.C. Borman schrijft in *Tekst & Commentaar Algemene Wet Bestuursrecht*, Kluwer Deventer 2011, blz. 763: "Heropening is niet bedoeld om de principenvraag of schadevergoeding moet worden toegekend te beoordelen; het kan alleen gaan om het bepalen van de omvang daarvan (CBB 10 april 1998, AB 1998/195)."
- 78 In dezelfde zin R.H. Happé, P.M.F. van Loon, J.P.F. Slijpen en M.R.T. Pauwels, *Algemeen fiscaal bestuursrecht*, Kluwer Deventer 2013, blz. 400, en B.J. Schueler, *Schadevergoeding en de Awb. Aansprakelijkheid voor appellabele besluiten*, Kluwer, Deventer 2005, blz. 18.
- 79 Zie tevens NTFR 2003, 1821 m.nt. Boxem en V-N 2003/52.11.
- 80 MvH: De omschrijving van het geschilpunt luidde volgens de Hoge Raad: "3.2. Voor het Hof was onder meer in geschil of de Inspecteur aan belanghebbende de kosten van invordering van de aanslag dient te vergoeden."
- 81 Anders CRvB 2 maart 1995, nr. AW 1994/126, ECLI:NL:CRVB:1995:AK5987, TAR 1995/142.
- 82 Zie ook *Tekst & Commentaar*, blz. 761. In de praktijk wordt wel gekeken naar artikel 6:98 BW: "Voor vergoeding komt slechts in aanmerking schade die in zodanig verband staat met de gebeurtenis waarop de aansprakelijkstelling van de schuldenaar berust, dat zij hem, mede gezien de aard van de aansprakelijkheid en van de schade, als een gevolg van deze gebeurtenis kan worden toegerekend."

- 83 Daarbij zij opgemerkt dat voor de vraag in hoeverre de schade het gevolg is van onrechtmatig handelen of nalaten van de overheid relevant is in hoeverre de belastingplichtige 'zelfstandig de redelijkerwijs van hem te verwachten maatregelen (...) [heeft genomen] die de schade beperken'; zie B.J. Schueler, *Schadevergoeding en de Awb. Aansprakelijkheid voor appellabele besluiten*, Kluwer Deventer 2005, blz. 165.
- 84 Kamerstukken Tweede Kamer, vergaderjaar 1991-1992, 22 495, nr. 3, blz. 148.
- 85 Handelingen, 32ste vergadering van de Vaste Commissie voor justitie, 14 juni 1993, UCV 32, blz. 10-16.
- 86 Kamerstukken Tweede Kamer, vergaderjaar 2003-2004, 29 251, nr. 6, blz. 9.
- 87 Vóór 1 juli 2009 stond in plaats van "het bestuursorgaan" in artikel 8:73, lid 1, van de Awb "de door haar aangewezen rechtspersoon". De wijziging is als volgt toegelicht in Tweede Kamer, vergaderjaar 2003-2004, 29 702 (Vierde tranche Awb), nr. 3, blz. 71-72: "De voorgestelde wijzigingen van de artikelen (...), 8:73, (...) vloeien voort uit het voorgestelde nieuwe vierde lid van artikel 1:1 Awb (onderdeel A). Daarin wordt bepaald dat de vermogensrechtelijke gevolgen van een handeling van het bestuursorgaan de rechtspersoon treffen waartoe het bestuursorgaan behoort. Het is daarom niet meer noodzakelijk om in elk van de genoemde bepalingen uit te schrijven dat de verplichting om griffierecht, schade of proceskosten te vergoeden, de rechtspersoon treft waartoe het (verwerende) bestuursorgaan behoort. Hoewel de tekst van de artikelen (...), 8:73, (...) strikt genomen de ruimte biedt om een andere rechtspersoon, dan de rechtspersoon waartoe het verwerende bestuursorgaan behoort, aan te wijzen, is voor een dergelijke toepassing in de parlementaire geschiedenis noch in de jurisprudentie steun te vinden. De nieuw voorgestelde tekst kent dan ook niet de mogelijkheid om een ander dan het verwerende bestuursorgaan in de kosten te veroordelen."
- 88 Op grond van deze bepaling(en) werd alleen uitstel van betaling van een conserverende aanslag verleend indien voldoende zekerheid werd gesteld.
- 89 Hiertegen kan worden ingebracht dat dit, gelet op de voetnoot bij punt 8.11.1, niet de bedoeling van de wetgever lijkt.