

uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummers BK-16/00451, BK-16/00452 en BK-16/00453

Uitspraak van 24 februari 2017

in het geding tussen:

X A Z
P

██████████ h.o.d.n. ██████████ te ██████████ belanghebbende,
en

de inspecteur van de Belastingdienst/kantoor ██████████, de Inspecteur,

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de rechtbank Den Haag van 19 augustus 2016, nrs. SGR 16/2055, SGR 16/2056 en SGR 16/2057.

Procesverloop

1.1. Aan belanghebbende zijn over het jaar 2009, over de jaren 2010 en 2011 en over de jaren 2012 en 2013 naheffingsaanslagen in de omzetbelasting van € 13.102, € 18.253 en € 12.549 en bij beschikkingen boeten van € 1.310, € 4.563 en € 3.137 opgelegd en zijn bij beschikkingen bedragen aan heffings-/belastingrente van € 1.879, € 2.229 en € 813 in rekening gebracht.

1.2. Bij uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur de (eerder ambtshalve verminderde) naheffingsaanslag 2009 verlaagd naar € 759, de naheffingsaanslag 2010 en 2011 naar € 3.067 en de naheffingsaanslag 2012 en 2013 naar € 6.481, de bijbehorende boeten naar € 75, € 306 en € 648 en de bijbehorende bedragen aan heffings-/belastingrente naar € 108, € 357 en € 371.

1.3. Tegen de uitspraken van de Inspecteur heeft belanghebbende beroep bij de rechtbank ingesteld. Griffierecht van € 168 is geheven.

1.4. De rechtbank heeft de beroepen inzake de naheffingsaanslag 2009 en de bijbehorende boetebeschikking en beschikking heffingsrente en de beroepen inzake de naheffingsaanslagen 2010 en 2011 en 2012 en 2013 en de bijbehorende beschikkingen belasting-/heffingsrente ongegrond verklaard, de beroepen inzake de bij de naheffingsaanslagen 2010 en 2011 en 2012 en 2013 behorende boetebeschikkingen gegrond verklaard, de uitspraken op bezwaar die zien op die boetebeschikkingen vernietigd, die boetebeschikkingen vernietigd, de Inspecteur veroordeeld in de aan belanghebbende te betalen proceskosten van € 992 en de Inspecteur opgedragen het griffierecht aan belanghebbende te vergoeden.

1.5. Belanghebbende is van de uitspraak van de rechtbank in hoger beroep gekomen bij het Hof. Een griffierecht van € 503 is geheven.

1.6. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.

1.7. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van het Hof van 3 februari 2017 in Den Haag. Partijen zijn verschenen. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal gemaakt.

Feiten

Met inachtneming van de vaststelling door de rechtbank gaat het Hof uit van de volgende feiten:

2.1. Belanghebbende exploiteert een seksshop. In dat kader verkoopt zij artikelen, waaronder producten die worden aangeduid als Libidoforte, Spanish fly en Rush herbal poppers, en verricht zij diensten, waaronder het vertonen van films en video's in een filmzaal en in sekscabines. Voor die activiteiten is zij ondernemer voor de omzetbelasting.

2.2. Naar aanleiding van de bevindingen van een boekenonderzoek zijn de naheffingsaanslagen opgelegd. Aan de naheffingen ligt de opvatting ten grondslag dat het verlaagde tarief voor de omzetbelasting niet ziet op de producten Libidoforte, Spanish fly en Rush herbal poppers en op het vertonen van films en video's.

2.3. Bij de uitspraken op bezwaar heeft de Inspecteur het standpunt ingenomen dat het vertonen van films en video's in de filmzaal deelt in het verlaagde tarief.

De rechtbank

3. De rechtbank heeft overwogen:

"(...)

Geschil

4. In geschil is of het verlaagde tarief als bedoeld in artikel 9, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) van toepassing is op de producten Libidoforte, Spanish fly en Rush herbal poppers (de producten). Niet langer in geschil is dat het vertonen van films in cabines valt onder het algemene tarief. Wel is in geschil of [de Inspecteur] tijdig aan de exploitanten kenbaar heeft gemaakt dat het tarief voor het vertonen van films in zogenoemde sekscabines was gewijzigd naar het algemene tarief.

5. [Belanghebbende] stelt dat de producten voedingssupplementen zijn en daarom op grond van post a.1 onder c van tabel I behorende bij de Wet OB onder het verlaagde tarief vallen. Ter onderbouwing van haar stelling heeft [belanghebbende] afschriften van facturen van haar leverancier overgelegd waaruit blijkt dat de producten tegen het verlaagde tarief aan haar zijn geleverd en heeft zij stukken overgelegd afkomstig van de Nederlandse voedsel- en warenautoriteit en van de Belgische overheid alsmede een kopie van een pagina van de website van de Belastingdienst over het btw-tarief op voedingspreparaten en -supplementen. [Belanghebbende] stelt dat [de Inspecteur] de tariefswijziging voor het vertonen van films in sekscabines niet tijdig kenbaar heeft gemaakt en dat daarom niet vanaf 1 januari 2010 ter zake mag worden nageheven. Verder stelt zij dat andere exploitanten nog steeds het verlaagde tarief toepassen op de vertoning van films in sekscabines.

6. [De Inspecteur] stelt zich op het standpunt dat de producten onder het algemene tarief vallen en dat de tariefswijziging voor het vertonen van films in sekscabines tijdig kenbaar is gemaakt. Ter zitting heeft [de Inspecteur] verklaard dat hij de boeten die zijn opgelegd bij de naheffingsaanslagen over de tijdvakken 1 januari 2010 tot en met 31 december 2011 en 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013 terugneemt.

Beoordeling van het geschil

7. Uit artikel 98, derde lid, van richtlijn 2006/112/EG (de Btw-richtlijn 2006) volgt dat de lidstaten een of twee verlaagde tarieven kunnen toepassen. Deze tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage III bij de Btw-richtlijn 2006 (Bijlage III) genoemde categorieën goederen en diensten.

8. Bijlage III bevat een lijst van de leveringen van goederen en de diensten waarop verlaagde btw-tarieven mogen worden toegepast. In onderdeel I vermeldt deze bijlage: levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten welke gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen.

9. In artikel 9, tweede lid, juncto tabel I behorende bij de Wet OB (Tabel I) is uitvoering gegeven aan artikel 98, derde lid van de Btw-richtlijn 2006.

Tabel I onderscheidt onder a:

1. voedingsmiddelen, te weten:

- a. eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;
- b. producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;
- c. producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren; met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken;

10. Uit het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 4 september 2014, nr. BLKB2014/123M (de toelichting op Tabel I) volgt dat de onderdelen b en c van post a.1 van Tabel I zijn opgenomen om te bereiken dat deze producten, als zij niet rechtstreeks kunnen worden aangemerkt als eet- en drinkwaren, ook vallen onder het begrip voedingsmiddelen. Dat betekent dat eerst dient te worden beoordeeld of de producten op zichzelf niet reeds kunnen worden aangemerkt als voedingsmiddel.

11. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie moeten de bepalingen op grond waarvan een verlaagd tarief kan worden toegepast, die een afwijking vormen op het beginsel dat het algemene tarief van toepassing is, strikt naar hun bewoordingen worden uitgelegd, waarbij de 'gebruikelijke betekenis' van de in de bijlage III genoemde begrippen in acht moet worden genomen (HvJ 18 maart 2010, *Erotic Centre*, C-3/09 ECLI:EU:C:2010:149).

12. Volgens het woordenboek (Dikke Van Dale Online) is een voedingsmiddel een levensmiddel waaronder moet worden verstaan een 'product dat dient om de stoffelijke mens in stand te houden'. Onder 'eetwaar' dient volgens dat woordenboek te worden verstaan 'al wat bestemd is om door mensen gegeten te worden'. Niet gesteld kan worden dat de producten waar het in deze zaak om draait, dienen om de stoffelijke mens in stand te houden, nu deze,

naar tussen partijen niet in geschil is, in het bijzonder zijn bedoeld om de potentie en het libido te verhogen en de intensiteit van orgasmen te vergroten. De enkele omstandigheid dat de producten oraal worden ingenomen, maakt niet dat zij reeds daarom zijn te kwalificeren als voedingsmiddel. Nu verder gesteld noch gebleken is dat de producten bestemd zijn om te worden gebruikt bij de bereiding van eet- of drinkwaren, is de rechtbank van oordeel dat de producten niet kunnen niet worden gerangschikt onder post a.1.a of a.1.b van Tabel I.

13. De Dikke Van Dale Online definieert het begrip 'voedingssupplement' als '(farmaceutisch) preparaat gebruikt om eventuele tekorten in het voedsel aan te vullen'. Uit de door [de Inspecteur] overgelegde productinformatie, kan niet worden afgeleid dat daarvan sprake is. [Belanghebbende] heeft niets overgelegd waaruit zou kunnen blijken dat de producten daadwerkelijk dienen om tekorten in het voedsel aan te vullen.

14. In de toelichting op Tabel I is tevens vermeld dat voor de afbakening van het begrip 'voedingsmiddelen' uit praktische overwegingen aansluiting kan worden gezocht bij de Warenwet en de daarop gebaseerde Warenwetbesluiten en Warenwetregelingen en dat producten die voldoen aan de eisen van de Warenwetgeving onder post a.1 van Tabel I kunnen worden gerangschikt. De instantie die beoordeelt of wordt voldaan aan die eisen is de Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit (NVW).

15. [Belanghebbende] heeft onder meer een 'Free Sale Declaration' afkomstig van de NVW overgelegd waarin wordt verklaard dat 'Spanish Love Drops Secrets' en 'Chocoline' geschikt zijn voor menselijke consumptie. Daarnaast heeft zij een stuk overgelegd afkomstig van de Belgische Dienst Voedingsmiddelen, Diervoeders en Andere Consumptieproducten waarin een zogenoemd NUT/PL/AS-nummer wordt toegekend aan het product S-drops. De door [belanghebbende] overgelegde kopie van een pagina van de website van de Belastingdienst vermeldt de volgende voorbeelden van producten die als voedingspreparaat of voedingssupplement kunnen worden aangemerkt:

- vitamines en mineralen
- vermageringsproducten
- vezeltabletten
- kruidenpreparaten
- door homeopaten verstrekte preparaten die niet als geneesmiddel zijn erkend.

[Belanghebbende] heeft echter niets overgelegd ter onderbouwing van haar stelling dat de door haar verkochte producten identiek zijn aan de in deze bescheiden vermelde producten. [Belanghebbende] heeft met deze bescheiden dan ook niet aannemelijk gemaakt dat de producten op grond van een beoordeling door de NVW dan wel anderszins als voedingsmiddel dan wel voedingssupplement moeten worden aangemerkt.

16. Dat de leveranciers van de producten het verlaagde tarief aan [belanghebbende] in rekening brengen, leidt niet tot een ander oordeel. Niet gebleken is dat dit is gebeurd op basis van een expliciete standpuntbepaling door de Belastingdienst dan wel op grond van door de NVW afgegeven verklaringen.

17. Het betoog ter zitting van [belanghebbende] dat zij en ook veel branchegenoten al heel lang het tarief van 6% toepassen, vat de rechtbank op als een beroep op het vertrouwensbeginsel. Dat beroep treft geen doel omdat niet gebleken is van handelen of nalaten van [de Inspecteur] waaraan [belanghebbende] het vertrouwen kon ontlenen dat zij het verlaagde tarief

mocht berekenen. De rechtbank heeft dit betoog tevens opgevat als een beroep op het gelijkheidsbeginsel. Een dergelijk beroep kan alleen slagen indien sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Dat daarvan sprake is heeft [belanghebbende] niet geconcretiseerd of met feiten onderbouwd.

18. Tussen partijen is niet in geschil dat uit het in 11. vermelde arrest van het Hof van Justitie van EU volgt dat op het vertonen van films in sekscabines het algemene tarief van toepassing is. De staatssecretaris heeft de gevolgen van dit arrest verwerkt in het besluit van 10 juni 2010, nr. DGB 2010/2147M. Het enkele feit dat [de Inspecteur] niet actief [belanghebbende] op de hoogte heeft gesteld van de gevolgen van het arrest, maakt niet dat [belanghebbende] in strijd met wet- en regelgeving het verlaagde tarief mocht blijven toepassen. Overigens had [de Inspecteur] ook niet hoeven en kunnen weten dat het arrest voor [belanghebbende] relevant zou kunnen zijn, nu zij bij de Kamer van Koophandel stond geregistreerd als exploitant van een winkel in onderkleding, foundation e.d. [Belanghebbende] heeft met de enkele stelling dat andere exploitanten tot op heden nog steeds het verlaagde tarief toepassen op dit soort filmvertoningen, niet aannemelijk gemaakt dat sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel.

19. Vaststaat dat [belanghebbende] over het tijdvak 1 januari 2009 tot en met 31 december 2009 te weinig belasting op aangiften heeft voldaan zodat [de Inspecteur] op grond van artikel 67c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Awr) een verzuimboete heeft kunnen en mogen opleggen. Een dergelijke boete blijft slechts achterwege bij afwezigheid van alle schuld. Gesteld noch gebleken is dat daarvan sprake is.

20. [Belanghebbende] heeft geen afzonderlijke gronden aangevoerd tegen de renteberekeningen. Ook overigens is niet gebleken dat de rente niet in overeenstemming met het bepaalde in hoofdstuk VA van de Awr is berekend.

21. Gelet op het voorgaande dienen de beroepen ongegrond te worden verklaard voor zover zij zien op de naheffingsaanslagen, de rentebesikkingen en de boetebeschikking voor het tijdvak 1 januari 2009 tot en met 31 december 2009 en moeten zij gegrond worden verklaard voor zover zij betrekking hebben op de boetebeschikkingen voor de tijdvakken 1 januari 2010 tot en met 31 december 2011 en 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013.

Proceskosten

22. De rechtbank veroordeelt [de Inspecteur] in de door [belanghebbende] gemaakte proceskosten. De rechtbank merkt de beroepen aan als samenhangend en stelt de proceskosten op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand vast op € 992 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting met een waarde per punt van € 496 en een wegingsfactor 1). Ter zitting heeft de gemachtigde van [belanghebbende] een declaratie overgelegd met vermelding van proceskosten ten bedrage van € 1.902,79. De rechtbank ziet echter geen reden om af te wijken van de hierboven vermelde forfaitaire vergoeding van € 992. De kosten van bezwaar komen niet voor vergoeding in aanmerking, omdat in de bezwaarfase niet is verzocht om vergoeding hiervan."

Geschil en standpunten

4.1. Partijen houdt in hoger beroep, in zoverre net als voor de rechtbank, het antwoord op de vraag verdeeld of de producten Libidoforte, Spanish fly en Rush herbal poppers delen in het verlaagde tarief van post a1 van Tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968, welke vraag belanghebbende, zo nodig met een beroep op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, in het bijzonder het vertrouwens- en gelijkheidsbeginsel, bevestigend en de Inspecteur ontkennend beantwoordt.

4.2. Voor de standpunten van partijen verwijst het Hof naar de gedingstukken.

4.3. Ter zitting is tussen partijen komen vast te staan: 1) dat de tariefkwestie met betrekking tot het vertonen van films en video's in de sekscabines niet langer in geschil is, met dien verstande dat de op die kwestie betrekking hebbende naheffing 2009 van € 236 vervalt, de op die kwestie betrekking hebbende naheffing 2010 van € 238 wordt verlaagd naar € 119, de op die kwestie betrekking hebbende naheffingen van € 460 (2011), € 996 (2012) en € 1.540 (2013) worden gehandhaafd, en 2) dat de bij de naheffingsaanslag 2009 behorende boete vervalt.

Beoordeling

5.1. Het Hof komt met betrekking tot de werkingssfeer van post a1 Tabel I tot een andere afweging dan de rechtbank. De in geding zijnde producten zijn, omdat zij voor oraal gebruik dienen en ook bestanddelen - in hoofdzaak van plantaardige en/of dierlijke afkomst - bevatten die eigen zijn aan voor menselijk gebruik bestemde voedingsmiddelen, aan te merken als eet- en drinkwaren die plegen te worden te worden aangewend voor menselijke consumptie. Het gegeven dat de producten worden aangeprezen en ook worden gebruikt als een (seks)lustopwekkend middel, staat niet aan de toepassing van het verlaagde tarief in de weg. De wetgever, zoals ook blijkt uit de Toelichting Tabel I, staat een ruim begrip voedingsmiddelen voor. Uit de wetsgeschiedenis komt naar voren dat met de omvangrijke uitbreiding van het toepassingsgebied van het verlaagde tarief op het terrein van voedingsmiddelen is beoogd te komen tot een min of meer allesomvattend tariefregime en ook, in het verlengde, te bewerkstelligen dat praktische uitleggingsproblemen zo veel mogelijk worden voorkomen. Bij die doelstelling past het niet een tariefonderscheid te maken al naar gelang met welk doel producten worden geconsumeerd, al was het maar omdat zo'n onderscheid onuitvoerbaar is. Ook producten die niet direct doen denken aan voedingsmiddelen, zoals snoep (waaronder kauwgum) en koek, vallen onder de werkingssfeer van het verlaagde tarief.

5.2. Het gelijk is aan de zijde van belanghebbende. Haar overige stellingen hoeven geen behandeling.

5.3. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is.

5.4. Omdat in hoger beroep aan griffierechten € 503 in plaats van € 251 is geheven, zal het te veel geheven bedrag van € 252 door de griffier aan belanghebbende worden gerestitueerd.

Proceskosten en griffierechten

6.1. Het Hof ziet reden de Inspecteur te veroordelen in de proceskosten. Onder handhaving van de door de rechtbank uitgesproken proceskostenveroordeling, stelt het Hof de kosten vast op € 990 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand in hoger beroep: 2 punten à € 495 x 1 (gewicht). Voor een hogere vergoeding van proceskosten acht het Hof geen termen aanwezig.

6.2. De Inspecteur dient de griffierechten aan belanghebbende te vergoeden.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, behalve de beslissingen over de bij de naheffingsaanslagen 2010 en 2011 en 2012 en 2013 behorende boetebeschikkingen, de proceskosten en het griffierecht;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar die zien op de naheffingsaanslag 2009 en de bijbehorende boetebeschikking en beschikking heffingsrente;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar die zien op de naheffingsaanslagen 2010 en 2011 en 2012 en 2013 en de bijbehorende beschikkingen heffings-/belastingrente;
- vernietigt de naheffingsaanslag 2009 en de bijbehorende boetebeschikking en beschikking heffingsrente;
- vermindert de naheffingsaanslag 2010 en 2011 naar € 579 en wijzigt de bijbehorende beschikking heffingsrente met inachtneming van die vermindering;
- vermindert de naheffingsaanslagen 2012 en 2013 naar € 2.536 en wijzigt de bijbehorende beschikking belastingrente met inachtneming van die vermindering;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten aan de zijde van belanghebbende, vastgesteld op € 990; en
- gelast de Inspecteur het in hoger beroep per saldo betaalde griffierecht van € 251 aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is vastgesteld door mrs. J.T. Sanders, U.E. Tromp en W.M.G. Visser, in tegenwoordigheid van de griffier mr. R.W. Otto. De beslissing is op 24 februari 2017 in het openbaar uitgesproken.

aangetekend aan
partijen verzonden:

24 FEB. 2017

Zowel de belanghebbende als het daartoe bevoegde bestuursorgaan kan binnen zes weken na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- 1. Bij het beroepschrift wordt een kopie van deze uitspraak gevoegd.*
- 2. Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:*
 - de naam en het adres van de indiener;*
 - de dagtekening;*
 - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;*
 - de gronden van het beroep in cassatie.*

Het beroepschrift moet worden gezonden aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20.303, 2500 EH Den Haag.

De partij die beroep in cassatie instelt is griffierecht verschuldigd en zal daarover bericht ontvangen van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan worden verzocht de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

Den Haag, 17 MEI 2017

Kenmerk: 2017-0000097940

X A Z
Motivering van het beroepschrift in cassatie (rolnummer 17/01725) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 24 februari 2017, nrs. 16/00451 t/m 16/00453, inzake [REDACTED] h.o.d.n. [REDACTED] te [REDACTED] betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen in de omzetbelasting over het jaar 2009, over de jaren 2010 en 2011, en over de jaren 2012 en 2013.

AAN DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Naar aanleiding van uw brief van 7 april 2017 heb ik de eer het volgende op te merken.

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het recht, met name van artikel 9, tweede lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) juncto post a1 onder a van Tabel I behorende bij de Wet OB in samenhang met onderdeel 1 van Bijlage III bij de BTW-richtlijn en artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de producten Libidoforte, Spanish fly en Rush herbal poppers zijn aan te merken als eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie, zulks in verband met het hiernavolgende ten onrechte althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen.

Ter toelichting merk ik het volgende op.

Feiten en geschil

In geschil is of de producten Libidoforte, Spanish fly en Rush herbal poppers delen in het verlaagd tarief van post a1 van Tabel I bij de Wet OB.

De producten waarom het gaat zijn:

- het product Libidoforte dat bestaat uit een capsule en dient als een natuurlijke erectiepijl;
- het product Spanish fly is in poedervorm of vloeibaar en dient als liefdespoeder of liefdesdrank ter vergemakkelijking van een erectie; en
- het product Rush herbal poppers bestaat uit een onder de tong te spuiten spray en dient ter versterking van het orgasme.

Het Hof oordeelt in voor belanghebbende positieve zin door op eigen gronden alle voornoemde producten te rangschikken onder het begrip eet- en drinkwaren als bedoeld in post a1 onder a van Tabel I bij de Wet OB. Zodoende komt het Hof ook niet toe aan de primaire stelling van belanghebbende dat de producten voedingssupplementen zouden zijn in de zin van post a1 onder c van Tabel I bij de Wet OB.

De beoordeling van de onderhavige producten door het Hof wordt door mij niet onderschreven. Het geschil in cassatie is dan ook gericht tegen de door het Hof gegeven invulling aan het begrip eet- en drinkwaren als bedoeld in post a1 onder a van Tabel I bij de Wet OB.

Beschouwingen

Rechtskader

Tot de in post a1 (voedingsmiddelen) onder a van Tabel I bij de Wet OB behoren: "eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie".

In de Memorie van Toelichting bij het voorstel tot wijziging van de Wet herziening tariefindeling voedings- en geneesmiddelen (*Kamerstukken II, vergaderjaar 1987-1988, 20 506, nr. 3, blz. 6*) is met betrekking tot dit onderdeel opgenomen:

"Post 1, onderdeel a

Onderdeel a van post 1 heeft betrekking op eet- en drinkwaren. De term «eet- en drinkwaren» dient ruim te worden opgevat. Daarmee wordt niet alleen bedoeld op kant en klare waren die door de mens direct kunnen worden geconsumeerd (bij voorbeeld brood, melk en fruit), maar ook op waren die pas geschikt zijn voor menselijke consumptie na een bepaalde bewerking (zoals het ontdoen van de schil) of na bereiding (toevoeging van water, koken, opwarmen en dergelijke). Snoepgoed valt uiteraard onder de term «eet- en drinkwaren». Genotmiddelen zoals pruimtabak en opiaten daarentegen niet. Om de toepassing van het verlaagde tarief niet afhankelijk te doen zijn van de daadwerkelijke bestemming - deze zou alleen bij de feitelijke consumptie kunnen worden vastgesteld - is in dit onderdeel de voorwaarde gesteld, dat het gaat om eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie. Of de desbetreffende producten ook feitelijk worden geconsumeerd, is irrelevant. Zo zal fruit steeds als voedingsmiddel kunnen worden

aangemerkt, ook indien het uiteindelijk niet door de mens zal worden geconsumeerd daar het bij voorbeeld wordt doorgedraaid."

De door de wetgever voorziene ruime betekenis is gelet op deze toelichting terug te voeren op het niet willen beperken tot kant en klare waren. De opmerking om de toepassing van het verlaagde tarief niet afhankelijk te doen zijn van de daadwerkelijke bestemming houdt verband met het benadrukken van de irrelevantie of het desbetreffende product nu wel echt wordt gebruikt of niet, bijvoorbeeld weggegooid of doorgedraaid.

De opmerking inzake de irrelevantie van de daadwerkelijke bestemming wordt gemaakt vanuit de veronderstelling dat het desbetreffende product een eetwaar betreft, dat pleegt te worden aangewend voor menselijke consumptie. Die laatste toevoeging is niet een op zichzelf staande invulling van het begrip eet- en drinkwaren. Voorop staat de vraag of het desbetreffende product in de regel - pleegt - als eet- en drinkwaar wordt geconsumeerd.

Het voormelde wordt nog bevestigd door de in de Memorie van Toelichting vermelde passage dat "*genotsmiddelen zoals pruimtabak en opiaten daarentegen niet*" tot de eet- en drinkwaren worden gerekend.

Voorts is van een bewuste afwijking van de BTW-richtlijn door de nationale wetgever niet gebleken en lenen de gebezigde begrippen zich zonder meer voor een richtlijnconforme interpretatie, waarvan dan ook naar vaste jurisprudentie van uw Raad dient te worden uitgegaan. Zie o.a. HR 10 augustus 2007, nr. 43169, BNB 2007/277.

De relevante bepaling in de BTW-richtlijn is die van onderdeel 1 van bijlage III bij die richtlijn, waarin voor zover van belang wordt vermeld:

"Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie..."

Reikwijdte

Bij het geven van uitleg aan de in de BTW-richtlijn vermelde tariefposten is - ingeval een duidelijke aanwijzing daarover in de tekst ontbreekt - een heldere lijn te ontdekken in de arresten van het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ).

Ten eerste dient een afwijking op een beginsel, hetwelk bij toepassing van het verlaagd tarief het geval is, strikt te worden uitgelègd. Ten tweede moeten de Unierechtelijke begrippen *volgens de gebruikelijke betekenis van de gebruikte bewoordingen worden uitgelègd*. Zie o.a. HvJ 18 januari 2001, C-83/99 (Commissie/Spanje) en HvJ 18 maart 2010, C-3/09 (Erotic Centre).

Tevens wil ik in dit kader wijzen op het arrest HvJ 3 maart 2011, C-41/09 (Commissie/Nederland), punten 50, 52 en 53:

50 Zoals de advocaat-generaal in punt 54 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is eik van deze drie zinsdelen aan levensmiddelen voor menselijke en dierlijke consumptie gewijd. Het eerste zinsdeel ziet namelijk op de eigenlijke levensmiddelen.

(...)

52 (...) dat de wetgever van de Unie bij het opstellen van bijlage H bij de Zesde richtlijn de bedoeling had dat essentiële goederen en diensten die aan sociale of culturele doelstellingen tegemoetkomen, voor zover zij geen of slechts een klein risico voor verstoring van de mededinging inhielden, in aanmerking konden komen voor een verlaagd btw-tarief.

53. Levensmiddelen, die aan het begin van bijlage III, nog voor „waterdistributie” en „farmaceutische producten”, zijn vermeld, vormen essentiële goederen. Door het mogelijk te maken dat levensmiddelen aan een verlaagd btw-tarief en niet aan een normaal btw-tarief kunnen worden onderworpen, heeft de wetgever van de Unie deze goederen minder duur willen maken en dus toegankelijker voor de eindconsument, die de btw uiteindelijk draagt (zie met name arresten van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punt 22, en 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C-283/06 en C-312/06, Jurispr. blz. I-8463, punt 30). Om deze doelstelling ten volle te verwezenlijken heeft de wetgever van de Unie logischerwijze de toepassing van dit verlaagde btw-tarief uitgebreid tot bestanddelen die weliswaar zelf geen levensmiddelen zijn, maar gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen.”

Mede gelet op de voormelde ratio van het opnemen van levensmiddelen - essentiële goederen - onder de post van voor verlaagd tarief toegestane goederen, dient de uitleg van het gebezigde begrip levensmiddelen in die context plaats te vinden. Daarbij is naar mijn mening een logische uitkomst van het begrip (eigenlijke) levensmiddelen, dat het ziet op 'voedsel dat je nodig hebt om te leven' dan wel 'een product dat dient om de stoffelijke mens in stand te houden'. Met het in de nationale tekst gebezigde begrip eet- en drinkwaren heeft de nationale wetgever niet de bedoeling gehad daarvan af te wijken. Zo worden genotsmiddelen - zoals pruimtabak en opiaten - per definitie uitgezonderd, nu deze niet als levens- annex voedingsmiddelen zijn aan te merken.

De onderhavige producten - een erectiepil (libodoforte), een erectiepoeder of - drank (Spanish fly), een orgasmespray (Rush herbal poppers) - zijn, mede gelet op de aard van die producten, naar mijn mening niet te kwalificeren als eigenlijke levensmiddelen in vorenbedoelde zin. Voor een goed begrip merk ik in dit verband

nog op, dat ik snoepgoed (o.a. kauwgum en koek) enerzijds en de onderhavige producten anderzijds niet van dezelfde orde beschouw. Zie ook de uitspraak van de rechtbank in deze zaak, punten 11 en 12. Illustratief is in dat kader ook Verordening (EG) nr. 178/2002 tot oprichting van een Europese Autoriteit voor voedselveiligheid.

De door het Hof gevolgde zienswijze dat het enkel oraal gebruik in combinatie met de hoofdzakelijke samenstelling uit bestanddelen van plantaardige en/of dierlijke afkomst, bepalend is om tot het oordeel te komen dat in dezen de producten tot de eet- en drinkwaren kunnen worden gerekend van post a1 onder a van Tabel I bij de Wet OB, vindt mijns inziens geen steun in het (Unie)recht.

Voor zover het Hof zou menen steun te ondervinden aan het door uw Raad gewezen arrest van 19 december 2014, nr. 13/01818, BNB 2015/67, deel ik die mening niet. De door uw Raad in dat arrest gegeven uitleg wordt door mij namelijk nadrukkelijk geplaatst in relatie tot de in de Memorie van Toelichting bij de post "Pootgoed (post 3)" opgenomen vermelding dat champignonbroed daar ook onder kan worden gerangschikt en de ruime invulling van het begrip groenten en fruit (met inbegrip van paddenstoelen). Gegeven vervolgens de eetbaarheid van de paddo's werd door uw Raad het pleit beslecht ten voordele van die belastingplichtige.

Daarenboven zou de uitleg van het Hof in feite het bepaalde onder post a1 vermelde sub c met betrekking tot voedingssupplementen - en ook een groot deel van het sub b gestelde - zinledig maken en eveneens uitstraling hebben naar de post a6 inzake geneesmiddelen. Hieruit blijkt eens te meer dat de door het Hof gevolgde zienswijze niet past in de systematiek van Tabel I bij de Wet OB en evenmin in die van onderdeel 1 van Bijlage III van de BTW-richtlijn.

Conclusie

Mitsdien acht ik de door het Hof gegeven invulling aan het begrip eet- en drinkwaren in de zin van post a1 onder a van Tabel I bij de Wet OB rechtens onjuist. Indien het Hof wel blijf mocht hebben gegeven van een juiste rechtsopvatting op dit punt, zijn de daartoe gebezigde gronden onvoldoende.

Zo nodig geef ik uw Raad nadrukkelijk in overweging prejudiciële vragen te stellen over de reikwijdte van het voor de beslechting van de voorliggende vraag relevante begrip (eigenlijke) levensmiddelen in het eerste zinsdeel van onderdeel 1 van Bijlage III bij de BTW-richtlijn. Vgl. ook de noot van Hummel in BNB 2015/67.

**Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof
niet in stand zal kunnen blijven.**

**DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,
namens deze,
DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,**