ECLI:NL:RBGEL:2015:3581

Instantie	Rechtbank Gelderland
Datum uitspraak	04-06-2015
Datum publicatie	04-06-2015
Zaaknummer	AWB - 14 _ 780, 14_782, 14_783 en 14_784
Formele relaties	Hoger beroep: ECLI:NL:GHARL:2016:1163, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Infuuszak is een belaste verpakking voor de Wet Belastingen op Milieugrondslag. Een infuuszak heeft hoofdzakelijk een verpakkingsfunctie. Dat deze zak om medische redenen aan allerlei eisen moet voldoen, doet daaraan niet af. Een infuuszak is niet hetzelfde als een injectiespuit en daarmee ook niet gelijk te stellen. De gedelegeerde regelgever schendt niet het gelijkheidsbeginsel door de infuuszak niet op de zogenoemde exotenlijst te plaatsen.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2015/1225 M en R 2015/118 FutD 2015-1398 NTFR 2015/1924 met annotatie van mr. H Spaermon

Uitspraak

RECHTBANK GELDERLAND

Zittingsplaats Arnhem

Belastingrecht

zaaknummers: AWB 14/780, 14/782, 14/783 en 14/784

uitspraak van de meervoudige belastingkamer van 4 juni 2015

in de zaak tussen

[X] B.V., te [Z], eiseres

(gemachtigde: drs. [gemachtigde]),

en

de inspecteur van de Belastingdienst, Landelijk Milieuteam Arnhem, verweerder.

Procesverloop

Verweerder heeft aan eiseres voor de jaren 2008 en 2009, met dagtekening 15 november 2012, naheffingsaanslagen verpakkingenbelasting van 84.498 (jaar 2008) en 122.785 (jaar 2009) opgelegd. Tevens is bij beschikking 9.115 (jaar 2008) en 9.055 (jaar 2009) aan heffingsrente in rekening gebracht.

Bij brief van 29 november 2012, ontvangen door verweerder op 30 november 2012, heeft eiseres bezwaar gemaakt tegen voormelde naheffingsaanslagen verpakkingenbelasting.

Verweerder heeft aan eiseres voor de jaren 2010 en 2011, met dagtekening 26 maart 2013, naheffingsaanslagen verpakkingenbelasting van 125.985 (jaar 2010) en 100.965 (jaar 2011) opgelegd. Tevens is bij beschikking 7.396 (jaar 2010) en 3.214 (jaar 2011) aan heffingsrente in rekening gebracht.

Bij brief van 2 mei 2013, ontvangen door verweerder op 3 mei 2013, heeft eiseres bezwaar gemaakt tegen voormelde naheffingsaanslagen verpakkingenbelasting.

Verweerder heeft bij uitspraken op bezwaar van 19 december 2013 de naheffingsaanslagen van 2008, 2010 en 2011 gehandhaafd. Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 2 januari 2014 de naheffingsaanslag van 2009 gehandhaafd.

Eiseres heeft daartegen bij brief van 27 januari 2014, ontvangen door de rechtbank op 28 januari 2014, beroep ingesteld. Bij brief van 27 februari 2014 is het beroep nader gemotiveerd.

Verweerder heeft de op de zaken betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

Eiseres heeft daarop een conclusie van repliek ingediend en verweerder een conclusie van dupliek.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 16 februari 2015. Namens eiseres zijn verschenen drs. [A], algemeen directeur, en drs. [B], apotheker, bijgestaan door gemachtigde drs. [gemachtigde], vergezeld door mr. [C]. Namens verweerder zijn verschenen [gemachtigde] en mr. [D].

Eiseres heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en aan de wederpartij.

Overwegingen

Feiten

1. Eiseres is een besloten vennootschap, opgericht op [1980]. Eiseres behoort tot de [E]. De [E] houdt zich bezig met de ontwikkeling, verkoop en distributie van hoogwaardige medische en farmaceutische producten en diensten in Nederland. De [E] levert haar producten hoofdzakelijk aan ziekenhuizen, groothandelaren, verpleegtehuizen en thuiszorginstellingen. De producten die door eiseres onder andere worden verkocht betreffen infuusoplossingen, welke zowel in glas-, polyethyleen als in non-pvc (hierna te noemen: infuuszak) beschikbaar zijn.

2. Naar aanleiding van een bedrijfsbezoek van verweerder in augustus en september 2010 heeft verweerder zich op het standpunt gesteld dat een infuuszak moet worden aangemerkt als een verpakking waarover verpakkingenbelastingen als bedoeld in de Wet belastingen op milieugrondslag (hierna: Wbm) is verschuldigd. Omdat eiseres ten aanzien van de infuuszakken geen verpakkingenbelasting op aangifte heeft voldaan, heeft verweerder de thans in geschil zijnde naheffingsaanslagen verpakkingenbelastingen aan eiseres opgelegd.

3. Bij brief van 16 februari 2012 heeft eiseres het Ministerie van Financiën primair verzocht om met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2008 een infuuscontainer alsnog op te nemen op de zogenoemde exotenlijst als bedoeld in artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling Belastingen op milieugrondslag (hierna: Uitvoeringsregeling). Subsidiair heeft eiseres verzocht om te bevestigen dat een infuuscontainer kan worden vereenzelvigd met een injectiespuit, welke kwalificeert voor de exotenlijst van artikel 32 van voornoemde Uitvoeringsregeling.

4. Bij brief van 16 april 2012 heeft drs. [F] (directeur Douane en Verbruiksbelastingen) namens het Ministerie van Financiën het verzoek van eiseres afgewezen en zich op het standpunt gesteld dat een infuuszak geen exoot is, omdat deze toch met name een verpakkingsfunctie heeft.

Geschil

5. In geschil is of de naheffingsaanslagen verpakkingenbelasting terecht aan eiseres zijn opgelegd. Het geschil spitst zich toe op de vraag of een infuuszak moet worden aangemerkt als een belaste verpakking voor de verpakkingenbelasting als bedoeld in de Wbm. Subsidiair is in geschil of de infuuszak al op de exotenlijst is opgenomen dan wel of verweerder het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden.

Beoordeling van het geschil

6. Artikel 80 van de Wbm luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

Voor de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

a. verpakkingen: alle producten, vervaardigd van materiaal van welke aard ook, die kunnen worden gebruikt voor het insluiten, beschermen, verladen, afleveren en aanbieden van andere producten, van grondstoffen tot afgewerkte producten, over het gehele traject van producent tot gebruiker of consument, wegwerpartikelen die voor dit doel worden gebruikt daaronder begrepen, waarbij verpakkingen uitsluitend omvatten verkoop- of primaire verpakkingen, verzamel- of secundaire verpakkingen en verzend- of tertiaire verpakkingen en:

1°. waarbij producten als verpakking worden beschouwd indien zij aan het vorenstaande voldoen, ongeacht andere functies die de verpakking ook kan vervullen, tenzij het product integraal deel uitmaakt van een ander product en het nodig is om dat product tijdens zijn levensduur te bevatten, te ondersteunen of te bewaren en alle elementen bedoeld zijn om samen gebruikt, verbruikt of verwijderd te worden;

()

4°. Met uitzondering van bij ministeriële regeling aan te wijzen logistieke hulpmiddelen en producten die wel voldoen aan de definitie van verpakking, maar die naar hun aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben, en mitsdien niet als verpakking worden beschouwd. De aanwijzing kan zowel individuele producten als groepen van producten betreffen. Ter zake kunnen eisen worden gesteld aan afmetingen dan wel inhoud;

()

7. Ingevolge artikel 81 van de Wbm wordt onder de naam verpakkingenbelasting een belasting geheven op verpakkingen.

8. Ingevolge artikel 82, eerste lid, van de Wbm wordt de belasting geheven ter zake van:

a. de verpakking van ter beschikking gestelde producten, voor zover die verpakte producten voor het eerst door een producent in Nederland ter beschikking worden gesteld aan een ander;

b. de verpakking van producten, ingeval de importeur van de verpakte producten zich van die verpakking ontdoet of laat ontdoen;

c. de verpakking die tezamen met een product ter beschikking wordt gesteld, voor zover deze voor het eerst door een producent in Nederland ter beschikking worden gesteld aan een ander.

9. Artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling (tekst 2010, hierna: de Uitvoeringsregeling, dan wel de exotenlijst) luidt als volgt:

Als producten die wel voldoen aan de definitie van verpakking, maar die naar hun aard hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie hebben, bedoeld in artikel 80, onderdeel a, onder 4°, van de wet worden aangemerkt:

a. niet-navulbare aansteker;

b. injectiespuit;

c. niet-navulbare pen;

d. schrijfstift, daaronder begrepen markeringsstift;

e. correctieroller;

f. toner- en inktcartridges.

10. Partijen verschillen van mening over het antwoord op de vraag of de tenzij-bepaling van artikel 80, onderdeel a, ten eerste, van de Wbm van toepassing is. Het geschil spitst zich daarbij toe op de vraag of alle elementen van een infuuszak zijn bedoeld om samen gebruikt, verbruikt of verwijderd te worden, zoals bedoeld in voormeld artikel.

11. Eiseres stelt dat de infuuszak en de vloeistof zijn bedoeld om samen ge- en verbruikt te worden en dat beide in hun onderlinge verbondenheid gelijktijdig in gebruik worden genomen, waardoor de infuuszak en de inhoud onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn en dezelfde levensduur hebben. In dit opzicht verschilt de infuuszak volgens eiseres wezenlijk van andere verpakkingen, bijvoorbeeld een frisdrankfles. Na het toedienen van de vloeistof, ongeacht de hoeveelheid vloeistof die wordt verbruikt, is de infuuszak waardeloos (en is het in feite geen infuuszak meer), terwijl de frisdrankfles opnieuw kan worden gebruikt. Voorts stelt eiseres aan de hand van de lijst met uitgesloten specifieke producten voor de verpakkingenbelasting zoals opgenomen in de Richtlijn, dat de ratio van de Richtlijn 94/62/EG niet is om de tenzij-bepaling, en daarmee het voegwoord of, beperkt uit te leggen.

12. Verweerder stelt daarentegen dat de infuuszak achterblijft en als zodanig blijft bestaan nadat de infuusoplossing het menselijk lichaam in gaat en daar zijn werking heeft. Hierdoor hebben de infuuszak en de infuusoplossing een bestaan los van elkaar en hebben ze beide een verschillende levensduur. Daarnaast wijst verweerder er op dat de infuuszak in tegenstelling tot de infuusvloeistof geen helende functie heeft in

het lichaam. Ten slotte weerspreekt verweerder dat de term of in de tenzij-bepaling moet worden uitgelegd als en/of.

13. De rechtbank stelt voorop dat de aan het slot van artikel 80, onderdeel a, ten eerste, van de Wbm geformuleerde uitzondering de mogelijkheid open laat dat een product integraal deel uitmaakt van een ander product en toch als verpakking moet worden aangemerkt. De rechtbank is van oordeel dat een infuuszak als een zak ter bescherming van de inhoud en voor transport van de inhoud moet worden beschouwd. Dat een infuuszak een speciale zak is, bedoeld voor medische doeleinden en om die reden aan allerlei eisen dient te voldoen, doet daaraan niet af. Het blijft voornamelijk een omhulsel van de vloeistof, die door de patiënt niet samen met de vloeistof wordt gebruikt of verbruikt. De zak wordt evenmin samen met de vloeistof verwijderd, nu de vloeistof eerst aan de patiënt toegediend wordt, waarna de zak overblijft en vervolgens wordt weggegooid. Wanneer de rechtbank eiseres zou volgen in haar standpunt, dat verbruik (van de vloeistof) gecombineerd met gebruik (van de infuuszak) volstaat om onder de tenzij-bepaling te vallen, zou immers vrijwel geen omhulsel dat direct na gebruik wordt weggegooid als verpakking gekwalificeerd kunnen worden. Voorts volgt uit de totstandkomingsgeschiedenis van artikel 80 van de Wbm dat de wetgever een ruime uitleg van het begrip verpakking voor ogen heeft gestaan (HR 11 april 2014, nr. 13/03284, ECLI:NL:HR:2014:841, r.o. 3.3.2.) en daarmee een beperkte uitleg van de uitzonderingen hierop. Concluderend is de rechtbank van oordeel dat een infuuszak dient te worden aangemerkt als een belaste verpakking in de zin van artikel 80 Wbm.

14.
Subsidiair stelt eiseres dat een infuuszak onder de exotenlijst van artikel 80, onderdeel a, sub 4, juncto artikel 32, derde lid, van de Uitvoeringsregeling valt. De daar vermelde injectiespuiten omvatten volgens eiseres mede infuuszakken. Verweerder stelt zich op het standpunt dat de exotenlijst een limitatieve lijst is. De rechtbank deelt de opvatting van eiseres niet. Naar spraakgebruik, uiterlijk en toepassingsfunctie is de rechtbank van oordeel dat een infuuszak niet hetzelfde is als een injectiespuit, ook niet als het een voorgevulde injectiespuit betreft. Blijkens de totstandkomingsgeschiedenis van de Wet is tevens afwijzend gereageerd op de wens om infuuszakken vrij te stellen van verpakkingenbelasting (*Kamerstukken II* 2008/2009, nr. 31 704, nr. 38, p. 4 en 5). Een infuuszak had ook volgens de opsteller van het wetsvoorstel voornamelijk een verpakkingsfunctie en het medische doel daarvan doet hieraan niet af. Uit de afzonderlijke bespreking in het wetgevingsproces volgt naar het oordeel van de rechtbank eveneens dat een infuuszak niet hetzelfde is als een injectiespuit. De rechtbank verwerpt dan ook de stelling van eiseres dat infuuszakken reeds op de exotenlijst zijn opgenomen onder de noemer injectiespuit.

15. Meer subsidiair stelt eiseres dat infuuszakken op grond van het bepaalde in artikel 80, onderdeel a, onder 4, van de Wet, ten onrechte niet zijn opgenomen in artikel 32 van de Uitvoeringsregeling. Infuuszakken vertonen een dermate grote gelijkenis qua functie en werking met injectiespuiten, dat het niet opnemen ervan in de Uitvoeringsregeling strijdigheid oplevert met het gelijkheidsbeginsel als vervat in artikel 14 EVRM, artikel 26 IVBPR en de Grondwet, aldus eiseres.

16. Verweerder neemt het standpunt in dat de wetgever bij de totstandkoming van de bepalingen in de Wbm binnen de ruime beoordelingsmarge is gebleven. Naar de mening van verweerder is het onderscheid tussen de injectiespuit en de infuuszak niet evident van elke redelijke grond ontbloot.

17. Bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een door deze artikelen verboden ongelijke behandeling, moet worden vooropgesteld dat niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen is verboden, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Volgens vaste jurisprudentie (zie onder andere HR 10 augustus 2007, nr. 41 000, ECLI:NL:HR:2007:AZ4768) komt op fiscaal gebied aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij het beantwoorden van de vraag of voor de toepassing van artikel 14 van het EVRM en artikel 26 van het IVBPR gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen. Daarbij dient het oordeel van de lagere regelgever te worden geëerbiedigd, tenzij dat van redelijke grond ontbloot is.

18. De rechtbank is van oordeel dat de in de exotenlijst genoemde injectiespuit niet vergelijkbaar is met een infuuszak. De toedieningsfunctie van de injectiespuit was de reden om deze op de exotenlijst te plaatsen. Een gevulde injectiespuit heeft naar het oordeel van de rechtbank geen extra handeling nodig om de daarin vervatte vloeistof aan de patiënt toe te kunnen dienen en is derhalve rechtstreeks toepasbaar. Een infuuszak heeft daarentegen een extra hulpstuk en een extra handeling nodig, zoals door eiseres ter zitting is toegelicht, om de vloeistof die daarin is opgeslagen, aan de patiënt te kunnen toedienen. Een infuuszak is derhalve niet rechtstreeks toepasbaar. Anders dan bij een injectiespuit, overheerst bij een infuuszak dan ook niet de toedieningsfunctie, maar de verpakkingsfunctie. De rechtbank is niet gebleken dat een infuuszak hoofdzakelijk een andere functie dan een verpakkingsfunctie heeft. De gedelegeerde regelgever heeft zich in redelijkheid op het standpunt kunnen stellen dat een injectiespuit iets anders is dan een infuuszak. Van een schending van het gelijkheidsbeginsel is naar het oordeel van de rechtbank dan ook geen sprake.

19. Het voorgaande leidt tot de conclusie dat de infuuszakken terecht zijn aangemerkt als belaste verpakking in de zin van de Wbm. De onderhavige naheffingsaanslagen zijn dan ook terecht aan eiseres opgelegd.

20. Nu eiseres geen afzonderlijke beroepsgronden tegen de in rekening gebrachte heffingsrente heeft aangevoerd, dienen de beroepen inzake de beschikkingen heffingsrente in zoverre eveneens ongegrond te worden verklaard.

21. Gelet op het voorgaande dienen de beroepen ongegrond te worden verklaard.

22. De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

Beslissing

De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.F. Germs-de Goede, voorzitter, mr. J.M.W. van de Sande en mr. M.M. Dondorp-Loopstra, rechters, in tegenwoordigheid van mr. M.M.R. Richardson, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op: 4 juni 2015	
griffier	voorzitter
Afschrift verzonden aan partijen op:	
Rechtsmiddel Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (belastingkamer), Postbus 9030, 6800 EM Arnhem. Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:	

1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
a. de naam en het adres van de indiener;
b. een dagtekening;
c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
d. de gronden van het hoger beroep.