



Datum van inontvangstneming : 09/01/2015

C-533/14-1 NF

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

Nr. 12/05758

24 oktober 2014

Arrest

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr. <u>978.725</u>	
Luxemburg	25. 11. 2014 De Griffier, voor deze
Fax/E-mail: <u> </u>	<u>Maria Manuela Ferreira</u>
Neergelegd op: <u>24.11.2014</u>	Hoofdadministrateur

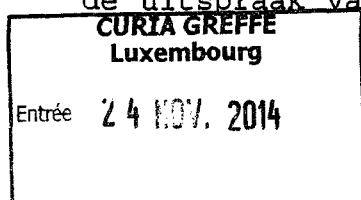
gewezen op het beroep in cassatie van Toorank Productions B.V. te Zevenaar (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 2 november 2012, nrs. 09/00673 en 09/00674, betreffende een naheffingsaanslag in de accijns.

1. Het geding in feitelijke instanties

Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 oktober 2008 tot en met 31 oktober 2008 een naheffingsaanslag in de accijns opgelegd, welke aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, bij uitspraak van de Inspecteur is gehandhaafd.

De Rechtbank te Breda (nr. AWB 09/2334) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd en de naheffingsaanslag verminderd.

Zowel belanghebbende als de Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij



het Hof. Zowel belanghebbende als de Inspecteur heeft incidenteel hoger beroep ingesteld.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend. Hij heeft tevens incidenteel beroep in cassatie ingesteld.

Het beroepschrift in cassatie en het geschrift waarbij incidenteel beroep in cassatie is ingesteld, zijn aan dit arrest gehecht en maken daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft het incidentele beroep beantwoord.

Belanghebbende heeft in het principale beroep een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal M.E van Hilten heeft op 13 september 2013 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het incidentele beroep in cassatie, alsmede tot ongegrondverklaring van het principale beroep in cassatie voor zover het de middelen II, III, V en VI betreft. Voor het overige strekt de conclusie tot het stellen van prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

De Hoge Raad heeft partijen in kennis gesteld van zijn voornemen het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken een prejudiciële beslissing te geven. Zowel belanghebbende als de Staatssecretaris heeft, daartoe in de gelegenheid gesteld, gereageerd op de aan partijen in concept voorgelegde vraagstelling.

3. Uitgangspunten in cassatie

3.1.1. Belanghebbende heeft op aangifte over de maand oktober 2008 accijns voldaan ter zake van de uitslag uit haar accijnsgoederenplaats van diverse alcoholhoudende dranken.

3.1.2. Een van de hiervoor in 3.1.1 bedoelde alcoholhoudende producten betreft een drank genaamd Ferm Fruit (hierna: de basisdrank) met een alcoholvolumepercentage van 16. Een liter van dit product wordt bereid uit 275 ml suikersiroop, 711 ml gedemineraliseerd water, 10 ml appelconcentraat en 4 ml mineralen en vitaminen. Deze bestanddelen worden gemengd, daarna vindt pasteurisatie plaats en wordt wijngist toegevoegd. Vervolgens vindt gisting plaats waardoor het product alcoholhoudend wordt. De na gisting ontstane vloeistof wordt gezuiverd door toepassing van verschillende filtratieprocessen (ultrafiltratie, Kieselguhr-filtratie, microfiltratie en carbonfiltratie) en vormt aldus de basisdrank.

In de basisdrank komt geen gedistilleerde alcohol voor; de alcohol is uitsluitend door gisting verkregen. Voorts vindt tijdens de bereiding geen concentratie van alcohol plaats. De basisdrank is wat geur, kleur en smaak betreft neutraal.

De basisdrank als zodanig is voor menselijke consumptie geschikt en niet uitsluitend bestemd voor de bereiding van eindproducten.

3.1.3. De overige van de hiervoor in 3.1.1 bedoelde alcoholhoudende producten betreffen dranken met een alcoholvolumepercentage van 14 (hierna: de dranken). De dranken zijn bereid door aan de basisdrank toe te voegen suiker, aroma's, kleurstoffen, smaakstoffen, verdikkingsmiddelen en/of conserveermiddelen en in een enkel geval ook (een) room(base). Er wordt geen gedistilleerde alcohol toegevoegd; de alcohol in de dranken is uitsluitend door gisting verkregen. De dranken bestaan voor 80 tot 90 percent uit de basisdrank.

3.1.4. Bij het doen van de hiervoor in 3.1.1 vermelde aangifte heeft belanghebbende zowel de basisdrank als de dranken aangemerkt als "niet-mousserende tussenproducten" in de zin van artikel 11b van de Wet op de accijns (tekst 2008; hierna: de Wet). Zij heeft op grond daarvan accijns voldaan naar het in artikel 11d, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet opgenomen tarief.

De Inspecteur heeft zich op het standpunt gesteld dat zowel de basisdrank als de dranken moeten worden aangemerkt als "overige alcoholhoudende producten" in de zin van artikel 12 van de Wet. Aangezien voor die producten het hogere accijnstarief van toepassing is dat is vermeld in artikel 13 van de Wet, heeft hij de onderwerpelijke naheffingsaanslag opgelegd.

3.2. Artikel 11b van de Wet luidt:

"Onder niet-mousserende tussenproducten worden verstaan alle niet als bier of wijn aan te merken producten van GN-codes 2204, 2205 en 2206 met een

alcoholgehalte van meer dan 1,2%vol maar niet meer dan 22%vol, (...)."

Artikel 12, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet luidt:

"1. Onder overige alcoholhoudende producten worden verstaan:

a. alle producten van GN-codes 2207 en 2208 met een alcoholgehalte van meer dan 1,2%vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product van een GN-code uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur;"

3.3.1. Het Hof heeft geoordeeld dat aangezien de basisdrank een drank is met geheel door gisting verkregen alcohol, deze met toepassing van algemene indelingsregel 1 moet worden ingedeeld onder tariefpost 2206 van de Gecombineerde Nomenclatuur (hierna: de GN). Naar het oordeel van het Hof brengt de omstandigheid dat de basisdrank wat betreft geur, kleur en smaak neutraal is - anders dan de Inspecteur voor het Hof betoogde - niet mee dat deze moet worden aangemerkt als ethylalcohol in de zin van post 2208 van de GN. Uit dit een en ander volgt, aldus het Hof, dat de basisdrank moet worden aangemerkt als een niet-mousserend tussenproduct in de zin van artikel 11b van de Wet, zodat de naheffingsaanslag in zoverre ten onrechte is opgelegd.

3.3.2. Het Hof heeft wat betreft het geschil over de tariefindeling van de dranken vooropgesteld dat de dranken mengsels zijn in de zin van algemene indelingsregel 2b, zodat indeling moet plaatsvinden met inachtneming van algemene indelingsregel 3. Naar het oordeel van het Hof is met betrekking tot het wezenlijke karakter van de dranken, meer in het bijzonder over de organoleptische eigenschappen van de dranken, niets komen

vast te staan, zodat indeling van de dranken met toepassing van algemene indelingsregel 3b niet mogelijk is. Daaruit volgt, aldus het Hof, dat indeling van de dranken dient plaats te vinden met toepassing van algemene indelingsregel 3c. Gelet op de omstandigheid dat de producten alcoholhoudende vloeistoffen zijn, moeten de dranken naar het oordeel van het Hof worden ingedeeld onder post 2208 van de GN.

4. Beoordeling van het door de Staatssecretaris in het incidentele beroep voorgestelde middel

4.1. Het middel richt zich met rechts- en motiveringsklachten tegen het hiervoor in 3.3.1 weergegeven oordeel van het Hof dat de basisdrank moet worden ingedeeld onder post 2206 van de GN. Het middel betoogt - onder verwijzing naar de arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 14 juli 2011, Paderborner Brauerei Haus Cramer KG, C-196/10, ECLI:EU:C:2011:487 (hierna: het arrest Cramer), en van 7 mei 2009, Siebrand B.V., C-150/08, ECL:EU:C:2009:294, BNB 2009/160 (hierna: het arrest Siebrand) - dat de basisdrank niet is een gegiste drank in de zin van post 2206 van de GN maar ingedeeld moet worden in post 2208 van de GN. Indien het al ooit de smaak, de geur en/of het uiterlijk van een uit een bepaalde vrucht of uit een bepaald natuurproduct vervaardigde, gegiste drank heeft gehad - hetgeen volgens het middel kan worden betwijfeld -, dan heeft het deze objectieve kenmerken en eigenschappen door de filtratie verloren.

4.2. Met toepassing van artikel 26 van richtlijn 92/83/EEG luidt de tekst van post 2206 van de GN:

"Andere gegiste dranken (bijvoorbeeld appelwijn, perenwijn, honigdrank); mengsels van gegiste dranken en mengsels van gegiste dranken met alcoholvrije dranken, elders genoemd noch elders onder begrepen".

De GS-toelichting op post 2206 houdt onder meer in:

"This heading covers all fermented beverages other than those in headings 22.03 to 22.05";

en

"Some of these beverages may also contain added vitamins or irons."

Volgens dezelfde toelichting worden in post 2206 van de GN onder meer ingedeeld:

"- Cider, an alcoholic beverage obtained by fermenting the juice of apples;
- Wines obtained by the fermentation of fruit juices, other than juice of fresh grapes (fig, date or berry wines) or of vegetables juices with an alcoholic strength by volume exceeding 0.5% vol.;"

en

"- Ginger beer and herb beer, prepared from sugar and water and ginger or herbs, fermented with yeast."

4.3. Post 2208 van de GN luidt:

"Ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcohol-volumegehalte van minder dan 80% vol; gedistilleerde dranken, likeuren en andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten"

4.4. Zoals hiervoor in 3.1.2 is beschreven, wordt de basisdrank bereid door vermenging van suikersiroop, gedemineraliseerd water, appelconcentraat en een geringe hoeveelheid mineralen en vitaminen. Daarna vindt gisting plaats, waardoor de - na filtratie ontstane - basisdrank een alcoholvolumepercentage van 16 heeft. Het Hof heeft - in cassatie niet betwist - geoordeeld dat sprake is van

een drank in de zin van de GN omdat deze voor menselijke consumptie geschikt is en bestemd is en dat de primaire bestemming niet uitsluitend is de bereiding van andere alcoholhoudende dranken. Voorts bevat de basisdrank geen andere dan door gisting ontstane alcohol. Op grond van dit een en ander zou de basisdrank, gelet op de tekst van post 2206 van de GN en de GS-toelichting op deze post, zoals het Hof heeft geoordeeld, met toepassing van algemene indelingsregel 1 van de GN als "andere gegiste drank" kunnen worden ingedeeld onder post 2206 van de GN, ook nu vóór de gisting gedemineraliseerd water, vitaminen en mineralen zijn toegevoegd.

4.4. De hiervoor in 4.3 gemaakte gevolgtrekking is evenwel niet buiten redelijke twijfel. De basisdrank is kleur-, geur- en smaakloos. De basisdrank vertoont aldus gelijkenis met een door distillatie verkregen kleur-, geur- en smaakloos alcoholhoudend product.

De vraag rijst of uit het arrest Siebrand, punten 26, 27 en 37, en uit het arrest van het Hof van Justitie van 16 december 2010, Skoma-Lux s.r.o., C-339/09, ECLI:EU:C:2010:781, punt 46, moet worden afgeleid dat een gegiste drank die niet de kleur, de smaak, de geur en het uiterlijk heeft van een uit een bepaalde vrucht of uit een bepaald natuurproduct vervaardigde drank, reeds om die reden niet (meer) onder post 2206 van de GN kan worden ingedeeld.

4.5. Indien indeling onder post 2206 van de GN is uitgesloten, rijst de vraag onder welke tariefpost de basisdrank dan wel moet worden ingedeeld. De enige tariefpost die dan in aanmerking komt, lijkt post 2208 van de GN. De basisdrank is weliswaar niet een

gedistilleerde drank en bevat geen gedistilleerde alcohol, maar post 2208 van de GN zou zo uitgelegd kunnen worden dat een dergelijke neutrale drank als ethylalcohol onder post 2208 van de GN moet worden ingedeeld, omdat de organoleptische eigenschappen van de basisdrank in dat geval vergelijkbaar zijn met die van de in post 2208 ingedeelde ethylalcohol. Steun voor deze laatste uitlegging is te vinden in het arrest Cramer, zij het dat het in dat arrest niet om een gebruiksklare drank ging maar om een tussenproduct. Anderzijds lijkt een relatief laag alcoholvolumepercentage van 16 indeling als ethylalcohol in de zin van post 2208 van de GN in de weg te staan. In de laatste plaats heeft te gelden dat de GN-toelichting op post 2208 daarvan uitsluit door gisting verkregen alcoholhoudende dranken, terwijl de GS-toelichting op post 2206 van de GN vermeldt dat deze post gegiste dranken van alle soorten (andere dan bedoeld bij de posten 2203 tot en met 2205) omvat.

4.6. Gelet op het voorgaande zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU met betrekking tot de basisdrank de hierna in onderdeel 6, onder 1, geformuleerde vragen voorleggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot de uitlegging van het recht van de Unie.

5. Beoordeling van de in het principale beroep door belanghebbende voorgestelde middelen

5.1. De middelen II, III en V kunnen niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu die middelen niet nopen tot beantwoording

van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

5.2. De middelen I en IV richten zich met rechts- en motiveringsklachten tegen het hiervoor in 3.3.2 weergegeven oordeel van het Hof dat de dranken met toepassing van algemene indelingsregel 3c van de GN moeten worden ingedeeld onder post 2208 van de GN. De middelen betogen dat de dranken met toepassing van algemene indelingsregel 1 van de GN niet onder post 2208 van de GN kunnen worden ingedeeld maar moeten worden ingedeeld onder post 2206 van de GN, aangezien de dranken uitsluitend door gisting ontstane alcohol bevatten.

5.3. Post 2208 van de GN luidt:

"Ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcohol-volumegehalte van minder dan 80% vol; gedistilleerde dranken, likeuren en andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten"

Onderverdeling 2208 70 van de GN betreft "likeuren", onderverdeling 2208 90 "andere" dranken en producten bedoeld in post 2208.

De GS-toelichting op post 2208 van de GN vermeldt onder (B):

"Liqueurs and cordials, being spirituous beverages to which sugar, honey or other natural sweeteners and extracts or essences have been added (e.g., spirituous beverages produced by distilling, or by mixing, ethyl alcohol or distilled spirits, with one or more of the following: fruits, flowers or other parts of plants, extracts, essences, essential oils or juices, whether or not concentrated). These products also include liqueurs and cordials containing sugar crystals, fruit juice liqueurs, egg liqueurs, herb liqueurs, berry liqueurs, spice liqueurs, tea liqueurs, chocolate liqueurs, milk liqueurs and honey liqueurs."

5.4. Zoals hiervoor in 3.1.3 is overwogen, worden de dranken bereid door aan de basisdrank suikers, aroma's, kleurstoffen, smaakstoffen, verdikkingsmiddelen en/of conserveermiddelen toe te voegen en in een enkel geval ook een (room)base. Er is geen door distillatie verkregen alcohol toegevoegd.

5.5. Wanneer na beantwoording van de hierna in onderdeel 6, onder 1, geformuleerde vragen komt vast te staan dat de basisdrank niet onder post 2206 van de GN wordt ingedeeld maar onder post 2208 van de GN, kan het ervoor worden gehouden dat de dranken bij afwezigheid van een in post 2206 voorkomend bestanddeel - met toepassing van algemene indelingsregel 3b - ook onder post 2208 van de GN moeten worden ingedeeld, aangezien het wezenlijke karakter van de dranken wordt bepaald door de alcohol en niet door de hiervoor vermelde overige bestanddelen.

5.6.1. Wanneer de basisdrank wel onder post 2206 van de GN moet worden ingedeeld, rijst de vraag onder welke van de daarvoor in aanmerking komende tariefposten, post 2206 en post 2208 van de GN, de dranken moeten worden ingedeeld. Daartoe dient de reikwijdte van post 2206 respectievelijk post 2208 te worden bepaald.

5.6.2. Gelet op het arrest Siebrand is, ook indien de basisdrank onder post 2206 van de GN moet worden ingedeeld, indeling van de dranken onder post 2206 van de GN met toepassing van indelingsregel 1 wellicht niet mogelijk vanwege de omstandigheid dat de dranken door de toevoeging van suikers, aroma's, kleurstoffen, smaakstoffen, verdikkingsmiddelen en/of conserveermiddelen de smaak, de geur en/of het uiterlijk

van een drank uit een bepaalde vrucht of bepaald natuurproduct hebben verloren.

5.6.3. Uit de GS-toelichting op post 2206 valt echter af te leiden dat toevoegingen, andere dan gedistilleerde alcohol, niet meebrengen dat een drank niet meer onder post 2206 van de GN kan worden ingedeeld. Met andere woorden, ook indien de gegiste drank door toevoegingen zijn oorspronkelijke smaak, geur en/of het uiterlijk van een bepaalde vrucht of van een bepaald natuurproduct heeft verloren en daardoor een andere geur en smaak of uiterlijk (al dan niet van een andere vrucht) heeft verkregen, belet dit niet de indeling onder post 2206 van de GN.

5.6.4. Voorts lijkt, indien de basisdrank onder post 2206 van de GN moet worden ingedeeld, indeling van de dranken onder post 2208 van de GN met toepassing van algemene indelingsregel 1 niet mogelijk. De tekst van post 2208 van de GN ("Ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van minder dan 80% vol; gedistilleerde dranken, likeuren en andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten") doet vermoeden dat post 2208 uitsluitend dranken, met inbegrip van likeuren, omvat die gedistilleerde alcohol bevatten. Hierop wijst ook de GS-toelichting op post 2208, volgens welke een likeur een gedistilleerde drank is ("spirituous beverage"), gemengd met bepaalde stoffen. In dit verband wordt opgemerkt dat de dranken een alcoholvolumepercentage van 14 hebben en wat betreft dat kenmerk - een relatief laag percentage - niet overeenstemmen met likeuren of andere gedistilleerde

dranken die in het algemeen als kenmerk hebben dat zij een (relatief) hoog alcoholpercentage bevatten.

5.6.5. Het voorgaande lijkt erop te wijzen dat, indien de basisdrank onder post 2206 van de GN moet worden ingedeeld, de dranken, die zijn samengesteld uit de basisdrank (een drank van gegiste alcohol) en bepaalde toevoegingen, niet zijnde gedistilleerde alcohol, niet zijn aan te merken als dranken in de zin van post 2208 van de GN.

5.8. De hiervoor op basis van de teksten van post 2206 en post 2208 van de GN gegeven uitlegging en gevolgtrekkingen zijn echter niet buiten redelijke twijfel. Gelet hierop zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU met betrekking tot de dranken de hierna in onderdeel 6, onder 2, geformuleerde vragen voorleggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot de uitlegging van het recht van de Unie.

6. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vragen:

1. Dient post 2206 van de GN aldus te worden uitgelegd dat een door gisting van appelconcentraat verkregen, als 'Ferm fruit' aangeduide drank, die mede wordt gebruikt als basisdrank voor de vervaardiging van diverse andere dranken, een alcoholvolumepercentage heeft van 16, door zuivering (waaronder ultrafiltratie) neutraal is wat betreft kleur, geur en smaak, en waaraan geen gedistilleerde alcohol is toegevoegd, onder deze post moet worden ingedeeld? Zo nee, moet post 2208 van de

GN zo worden uitgelegd dat een drank als deze onder deze post moet worden ingedeeld?

2. Dient post 2206 van de GN aldus te worden uitgelegd dat een drank met een alcoholvolumepercentage van 14, welke drank is verkregen door de hiervoor in vraag 1 omschreven (basis)drank te mengen met suiker, aroma's, kleur- en smaakstoffen, verdikkingsmiddelen en conserveermiddelen en dat geen gedistilleerde alcohol bevat, moet worden ingedeeld onder deze post? Zo nee, dient post 2208 van de GN zo te worden uitgelegd dat een drank als deze onder deze post moet worden ingedeeld?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van het vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de vice-president J.A.C.A. Overgaauw als voorzitter, en de raadsheren D.G. van Vliet, P. Lourens, E.N. Punt en L.F. van Kalmthout, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 24 oktober 2014.

