

RECHTBANK DEN HAAG

Team handel

Zaaknummer: C/09/656170 / HA ZA 23-983

Vonnis van 17 juli 2024

in de zaak van

██████████████████████,
eiseres,
advocaat: mr. C.G. Mensink te Almelo,

tegen

DE STAAT DER NEDERLANDEN (ministerie van Financiën, Directoraat-Generaal Belastingdienst) te Den Haag,

gedaagde,

advocaten: mrs. S. Heeroma en E. Boele van Hensbroek te Den Haag.

Partijen zullen hierna ██████████ en de Staat en/of de Belastingdienst worden genoemd.

1. De procedure

1.1. Het procesdossier bestaat uit de volgende stukken:

- de dagvaarding van 30 oktober 2023, met producties 1 tot en met 42;
- de conclusie van antwoord, met producties 1 tot en met 25;
- het tussenvonnis van 27 maart 2024, waarin de mondelinge behandeling is bepaald.

1.2. De mondelinge behandeling heeft plaatsgevonden op 28 mei 2024. Partijen hebben over en weer hun standpunten verder toegelicht en vragen van de rechtbank beantwoord. Aan de zijde van ██████████ zijn verschenen ██████████, directeur, bijgestaan door advocaat voornoemd en aan de zijde van de Staat mevrouw mr. C.C.L. Rutten, jurist bij de Belastingdienst, bijgestaan door de advocaten voornoemd. De griffier heeft aantekeningen gemaakt van wat partijen tijdens zitting hebben gezegd.

1.3. Ten slotte is een datum voor vonnis bepaald.

Waar gaat deze zaak over?

1.4. In deze zaak staat centraal de vraag of de Belastingdienst onrechtmatig tegenover ██████████ heeft gehandeld door zich op het standpunt te stellen, en te blijven stellen, dat N₂O niet opgaat in opgeklopte slagroom zonder dat daaraan een deugdelijke onderbouwing ten grondslag lag.

2. De feiten

2.1. ██████ exploiteert ██████. Zij verhandelt ██████ onder andere consumentenartikelen en voedings- en genotmiddelen. ██████ verkoopt haar producten aan particulieren en bedrijven. De bestuurder van ██████ is ██████ (hierna: ██████).

2.2. Sinds 2008 verkoopt ██████ onder andere N₂O-patronen (ook wel stikstof- of lachgaspatronen) en slagroomspuiten. Daarnaast verkoopt ██████ koolzuurgaspatronen (gevuld met CO₂, ook wel koolstofdioxide of koolzuurgas genoemd). De CO₂ patronen worden gebruikt om koolzuurhoudende dranken, zoals frisdranken en sodawater, te bereiden.

2.3. De door ██████ verhandelde N₂O patronen worden – evenals de CO₂ patronen – aangewend voor de voedselbereiding. Met behulp van een slagroomspuit wordt de N₂O uit de N₂O patronen (onder hoge druk) aan vloeibare slagroom toegevoegd waardoor de slagroom volume krijgt en stevig wordt.

2.4. In Nederland geldt op grond van artikel 9, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) een btw-tarief van 9% voor leveringen van goederen en diensten genoemd in de bij deze wet behorende tabel.

In tabel I onder a.1. aanhef sub b is het volgende bepaald:

a.1. voedingsmiddelen, te weten:

- a. eet- en drinkwaren die plagen te worden aangewend voor menselijke consumptie;
- b. produkten 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.

2.5. Per brief van 17 juli 2012 heeft ██████ aan de Belastingdienst – voor zover van belang – het volgende meegedeeld:

“De N2O en CO2 capsules zijn altijd geleverd tegen het algemene tarief van 19%. Dit is onjuist.

De N2O en CO2 capsules vallen onder Tabel I behorende bij de wet omzetbelasting, post a1b: 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;

De N2O en CO2 capsules zijn bedoeld voor de bereiding van slagroom en sodawater en gaan op in deze producten. Met een N2O capsule kan een halve liter slagroom worden opgeschuimd (...) Gelet op de omvang van de verpakking kan gesteld worden, dat wordt voldaan aan de gestelde eis in het geldende beleid met betrekking tot post a1 (...) De capsules konden en kunnen dus tegen het verlaagde tarief van 6% worden geleverd. Een en ander betekent, dat er in de afgelopen jaren teveel aan omzetbelasting is afgedragen. De fiscale eenheid ██████ heeft in de periode 1 januari 2009 tot en met 30 september 2011 € ██████ omzet gemaakt in N2O capsules, waarover 19% = € ██████ aan omzetbelasting is afgedragen. Dit had moeten zijn 6% = € ██████. Er is dus € ██████ teveel aan omzetbelasting afgedragen.”

Verder in deze brief heeft [REDACTED] de Belastingdienst verzocht om teruggaaf van de afgedragen omzetbelasting over de tijdvakken 1 januari 2009 tot en met 30 september 2011.

2.6. Per brief van 13 augustus 2012 heeft de Belastingdienst dit verzoek afgewezen.

2.7. Op 3 oktober 2012 heeft op het belastingkantoor in Enschede een bespreking plaatsgevonden tussen de inspecteur en [REDACTED] over het voor N₂O-patronen te hanteren btw-tarief. Tijdens die bespreking heeft de inspecteur mondeling toegelicht dat en waarom het algemene btw-tarief van 19% van toepassing is op N₂O-patronen. [REDACTED] heeft informatie overhandigd ter onderbouwing van haar standpunt dat het verlaagde btw-tarief op N₂O-patronen zou moeten worden toegepast.

2.8. Per brief van 6 februari 2013 heeft [REDACTED] aanvullende informatie verstrekt aan de inspecteur ter onderbouwing van haar standpunt. Daarbij heeft zij de Belastingdienst onder meer gewezen op de promotiefilm van [REDACTED] de leverancier van N₂O-patronen, en op een simpele proef waarmee eenvoudig kan worden vastgesteld of N₂O bij de bereiding van slagroom opgaat in de slagroom. Verder heeft [REDACTED] medegedeeld er op te vertrouwen dat de Belastingdienst voor de levering van N₂O-patronen het verlaagde tarief toekent.

2.9. Op 30 mei 2013 heeft de inspecteur in reactie hierop geantwoord dat de door [REDACTED] verstrekte aanvullende informatie geen aanleiding gaf tot het herzien van het eerder ingenomen standpunt. In deze brief is – voor zover van belang – het volgende vermeld:

“Na intensief intern overleg is de Belastingdienst (...) van mening dat de levering van de stikstofcapsules voor de bereiding van slagroom niet belast is naar het lage tarief. De stikstof, ook wel lachgas genoemd, wordt dan wel gebruikt voor de bereiding van de slagroom, ze gaat echter niet geheel of ten dele op in de slagroom.

(...)

Het lachgas in de capsules voor de bereiding van slagroom heeft twee functies, te weten een uitdrijffunctie om de room met kracht uit de spuitbus (sifon) te doen verlaten en een opblaasfunctie om de room op te blazen tot stevige room. Het lachgas verlaat de slagroom direct nadat de room de sifon heeft verlaten. Aan de tweede voorwaarde voor toepassing van de tabelpost “daarin geheel of ten dele” wordt derhalve niet voldaan. Het lachgas of de stikstof wordt uiteindelijk niet geconsumeerd, omdat het er niet definitief in opgaat. Het 6%-tarief is niet van toepassing op de levering van stikstofcapsules.”

In deze brief heeft de inspecteur [REDACTED] verzocht om eventuele te lage btw-afdracht na 30 september 2011 via suppletieaangiften kenbaar te maken.

2.10. Per brief van 18 juni 2013 heeft [REDACTED] van verschillende leveranciers ([REDACTED], [REDACTED] en [REDACTED]) afkomstige informatie over de oplosbaarheid van N₂O aan de inspecteur verstrekt ter onderbouwing van haar standpunt dat op N₂O-patronen het lage btw-tarief van toepassing is en de inspecteur verzocht zijn standpunt te herzien.

2.11. Op 2 juli 2013 heeft de inspecteur [REDACTED] bericht dat bestudering van de nadere informatie geen aanleiding gaf tot een wijziging van het door hem ingenomen standpunt.

2.12. In zijn brief van 2 juli 2013 heeft de inspecteur [REDACTED] verzocht opgaaf te doen van btw-bedrag dat zij had voldaan over de periode vanaf 30 september 2011 en het bedrag dat

zij tegen het algemene tarief verschuldigd zou zijn geweest zodat de inspecteur op basis van die informatie een naheffingsaanslag zou kunnen opleggen.

2.13. Per e-mail van 16 juli 2013 heeft Friesland Campina aan [REDACTED] – voor zover van belang – het volgende meegedeeld:

“Tijdens het opspuiten van de slagroom komt het lachgas vrij uit de oplossing in de spuitbus. Het vrijkomen van lachgas zorgt voor het opkloppen /beluchten van de slagroom. In de slagroom zelf zit geen lachgas meer. Echter wel in de gasbellen die in de slagroom zitten. Deze gasbellen verdwijnen langzaam uit de opgeklopte slagroom waardoor de slagroom uiteindelijk weer vloeibaar wordt.”

Op dezelfde dag heeft [REDACTED], voor zover van belang, geantwoord als volgt:

“Dank voor uw antwoord voor het kort en krachtig beantwoorden hoe het proces in zijn werk gaat, echter nog een korte vraag om zeker te zijn dat ik het goed begrijp:

Het lachgas welke nog geheel of ten delen in de bellen inde slagroom zit die consumeer/ eet ik tezamen met de slagroom wanneer ik daar een hap van eet, toch?!? JA/NEE”

Het antwoord van FrieslandCampina luidt als volgt:

“Dit is inderdaad correct. Het antwoord is dus JA.”

2.14. Op 28 augustus 2013 heeft [REDACTED] opgaaf gedaan van de verschuldigde omzetbelasting over de periode oktober 2012 tot en met juni 2013 en de inspecteur verzocht nader te motiveren waarom zijn standpunt over het toepasselijke btw-tarief ongewijzigd is gebleven.

2.15. Per brief van 31 oktober 2013 heeft [REDACTED] de inspecteur bericht dat zij haar standpunt over het op de N₂O-patronen gehanteerde btw-tarief handhaaft. Daarnaast heeft [REDACTED] de inspecteur laten weten dat zij over het derde kwartaal van 2013 aangifte had gedaan tegen het verlaagde tarief. Verder heeft [REDACTED] de Belastingdienst verzocht om teruggaaf van de te veel betaalde omzetbelasting over de periode tot en met het derde kwartaal van 2012.

2.16. Bij besluit van 4 september 2014 heeft de Staatssecretaris van Financiën de Toelichting Tabel I geactualiseerd. Bij Post A1 is daar de volgende toelichting bij opgenomen: *“De levering van stikstofcapsules, gevuld met lachgas, die zijn bestemd voor de bereiding van slagroom, is niet belast naar het verlaagde tarief. Het lachgas wordt wel gebruikt voor de bereiding van de slagroom, ze gaat echter niet geheel of ten dele daarin op. (Staatscourant 2014, 26112, p. 7)”*

2.17. Op 17 april 2015 heeft [REDACTED] de inspecteur in gebreke gesteld wegens het niet reageren op de brieven van 28 augustus 2013 en 31 oktober 2013 en heeft zij de inspecteur verzocht om binnen twee weken te veel betaalde omzetbelasting over de periode 2008 tot en met het derde kwartaal van 2011 van in totaal € [REDACTED] met wettelijke rente terug te betalen.

2.18. Per brief van 28 april 2015 heeft de inspecteur [REDACTED] onder meer bericht dat hij haar onder 2.15 genoemde brief begreep dat zij bezwaar maakte tegen haar eigen aangifte omzetbelasting over de periode 1 januari 2009 tot en met 30 september 2011. De inspecteur heeft dit bezwaar niet-ontvankelijk verklaard.

2.19. Op 26 oktober 2016 heeft de inspecteur aan [REDACTED] meegedeeld dat er een boekenonderzoek omzetbelasting zou worden ingesteld.

2.20. Op 15 november 2016 heeft een bespreking plaatsgevonden op het kantoor van de adviseur van [REDACTED], [REDACTED] (hierna: [REDACTED]) over de aangifte omzetbelasting over de tijdvakken 1 januari 2012 tot 1 december 2016. Vervolgens heeft de inspecteur op 29 november 2016 verzocht om nadere informatie over opgemaakte herberekeningen omzetbelasting, met N₂O-patronen behaalde omzetten en grootboekrekeningen inkopen N₂O patronen in en/of over de genoemde periode.

2.21. Op 12 december 2016 heeft [REDACTED] informatie verstrekt aan de inspecteur over opgemaakte herberekeningen omzetbelasting en meegedeeld dat zij niet in staat was de overige informatie aan te leveren, omdat de omzet en de inkoop van N₂O-patronen niet apart werd geadmistreerd. De inspecteur heeft vervolgens verzocht de detailfactuurinformatie te verstrekken in een algemeen leesbaar databaseformaat. [REDACTED] was bereid de verzochte informatie op een USB-stick aan leveren.

2.22. Per brief van 12 januari 2017 heeft de Belastingdienst [REDACTED] bericht dat het aanleveren van pdf bestanden van 60.000 facturen niet volstond, omdat deze niet binnen een redelijke termijn controleerbaar zijn en dat [REDACTED] daarmee niet voldeed aan haar administratieplicht. De inspecteur heeft [REDACTED] gewaarschuwd dat – indien zij de gevraagde informatie niet binnen twee weken zou verstrekken – de door [REDACTED] aangegeven omzetten naar het algemene btw-tarief te belasten. Per brief van 18 januari 2017 heeft [REDACTED] op voorhand bewaar gemaakt tegen belasting tegen het algemene tarief. Verder heeft [REDACTED] de Belastingdienst laten weten bereid te zijn om een spreadsheet met de gegevens uit de financiële administratie beschikbaar te stellen.

2.23. Op 10 april 2017 heeft de inspecteur het definitieve controlerapport aan [REDACTED] toegezonden.

2.24. Op 25 april 2017 heeft de inspecteur naheffingsaanslagen omzetbelasting over de jaren 2012 tot en met 2013 en over de jaren 2014 tot en met 2016 aan [REDACTED] opgelegd. Op 2 mei 2017 heeft [REDACTED] tegen de opgelegde aanslagen bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft op 18 augustus 2017 dit bezwaar ongegrond verklaard. Tegen deze uitspraak heeft [REDACTED] beroep ingesteld bij de rechtbank Gelderland.

2.25. Bij uitspraak van 13 mei 2019 heeft de belastingkamer van de rechtbank Gelderland het beroep – voor zover gericht op de aanslagen en vergrijpboetes die de inspecteur aan [REDACTED] had opgelegd ten aanzien van CO₂-patronen – gegrond verklaard. De rechtbank heeft de naheffingsaanslagen, voor zover deze zagen op omzet die verkregen was met de verkoop van N₂O-patronen, in stand gelaten. De rechtbank heeft de door de Belastingdienst opgelegde vergrijpboetes die betrekking hadden op deze patronen vernietigd.

-
- 2.26. █████ heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden.
- 2.27. Op 28 augustus 2019 heeft de inspecteur aan █████ een boekenonderzoek aangekondigd naar de over 2017 en 2018 betaalde omzetbelasting. In het kader daarvan heeft █████ een usb-stick met facturen in pdf-formaat aan de inspecteur verstrekt.
- 2.28. Op 5 december 2019 heeft de inspecteur een controlerapport opgemaakt en aan █████ toegezonden, waarin de inspecteur heeft aangegeven dat hij door het uitblijven van de benodigde informatie niet in staat was de toepassing van het verlaagde btw-tarief over 2017 en 2018 binnen een redelijke termijn te controleren.
- 2.29. Op 27 februari 2020 heeft de inspecteur naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd over de jaren 2017 en 2018. Tegen deze aanslagen heeft █████ op 6 maart 2020 bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft de behandeling van het bezwaarschrift aangehouden gedurende de looptijd van het hoger beroep tegen de naheffingsaanslagen over 2012 tot en met 2016.
- 2.30. Op 13 mei 2020 heeft █████ bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte van de omzetbelasting over het eerste kwartaal van 2020. Op 28 mei 2020 heeft de Belastingdienst een naheffingsaanslag omzetbelasting en een betalingsverzuimboete opgelegd. Op 3 juni 2020 heeft █████ bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag.
- 2.31. De inspecteur heeft op 30 juni 2020 het bezwaar tegen de voldoening op aangifte niet-ontvankelijk verklaard en het bezwaar tegen de naheffingsaanslag afgewezen.
- 2.32. Op 27 juli 2020 heeft █████ tegen beide beslissingen beroep ingesteld. Dit beroep is in juli 2021 ingetrokken.
- 2.33. Bij uitspraak van 1 juni 2021 heeft de belastingkamer van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden geoordeeld dat █████ voldoende aannemelijk heeft gemaakt dat een niet verwaarloosbaar klein deel van de N₂O opgaat in de slagroom, waarmee aan het tweede criterium van post a.1, onderdeel b, van Tabel I bij de Wet OB is voldaan. Het hof heeft de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 13 mei 2019 vernietigd en het hoger beroep gegrond verklaard. Het hof heeft de naheffingsaanslag over het tijdvak 1 januari 2012 tot en met 31 december 2012 verminderd tot € 120 en de naheffingsaanslag over het tijdvak 1 januari 2014 tot en met 31 december 2016 verminderd tot € 386. Het hof heeft de door de inspecteur opgelegde boete vernietigd.
- Civielrechtelijke procedure tot ambtshalve teruggaaf 2008 t/m 2009*
- 2.34. █████ is naast de fiscale procedure ook een civiele procedure gestart tegen de Belastingdienst. In deze procedure heeft █████ terugbetaling gevorderd van de volgens haar te veel betaalde omzetbelasting over 2008 en 2009.
- 2.35. Bij vonnis van 9 januari 2018 heeft de rechtbank Overijssel deze vordering afgewezen. De rechtbank heeft geoordeeld dat de inspecteur op goede gronden had besloten geen gebruik te maken van zijn bevoegdheid om ambtshalve teruggaaf van de betaalde omzetbelasting te verlenen. Tegen dit vonnis heeft █████ hoger beroep ingesteld.

2.36. Bij tussenarrest van 12 april 2022 heeft het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden geoordeeld dat [REDACTED] het verzoek tot ambtshalve teruggaaf over 2008 niet tijdig had gedaan, waardoor de Staat niet onrechtmatig had gehandeld door geen gebruik te maken van zijn bevoegdheid tot het verlenen van ambtshalve teruggaaf.

2.37. Bij arrest van 11 oktober 2022 heeft het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden geoordeeld dat de Staat niet onrechtmatig heeft gehandeld door geen gebruik te maken van zijn bevoegdheid tot het verlenen van ambtshalve teruggaaf van over 2009 betaalde omzetbelasting en het vonnis van de rechtbank bekrachtigd. Het hof heeft onder meer het volgende overwogen:

“3.9. Verder stelt [REDACTED] in de memorie van grieven dat de Inspecteur op het moment van haar verzoek tot ambtshalve teruggave op 17 juli 2012 wist dat de capsules met N₂O met het lage tarief belast zouden moeten worden en dat hij tegen beter weten in het standpunt heeft ingenomen dat dat niet het geval was. Daarnaast stelt [REDACTED] dat de Inspecteur verwarring en onduidelijkheid heeft gezaaid over het juiste belastingtarief van de capsules met N₂O en dat hij in strijd heeft gehandeld met het rechtszekerheidsbeginsel, het motiveringsbeginsel en het verbod van willekeur. (...)

3.10. Deze stellingen kunnen niet leiden tot de conclusie dat sprake is van een verplichting van de Inspecteur tot het ambtshalve verlenen van teruggaaf van de op aangifte voldane omzetbelasting over 2009. De stelling van [REDACTED] dat de Inspecteur heeft toegestaan dat [REDACTED] vanaf eind 2012 de ter zake van de levering van de capsules met N₂O verschuldigde omzetbelasting berekende naar een tarief van 6% is onjuist. De Inspecteur heeft namelijk in meerdere brieven aan [REDACTED] medegedeeld dat voor de capsules met N₂O een tarief van 19% geldt. (...)

[REDACTED] heeft onvoldoende aangevoerd ter onderbouwing van haar stelling dat de Inspecteur tegen beter weten in het standpunt heeft ingenomen dat de capsules met N₂O met het lage tarief belast zouden moeten worden. Evenmin heeft zij voldoende gemotiveerd gesteld dat de genoemde algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn geschonden.”

2.38. Tegen dit arrest is geen beroep in cassatie ingesteld.

3. Het geschil

3.1. [REDACTED] vordert dat de rechtbank bij vonnis voor zover mogelijk uitvoerbaar bij voorraad:

- a. voor recht verklaart dat de Belastingdienst dan wel de Staat misbruik heeft gemaakt van zijn bevoegdheid en/of algemene beginselen van behoorlijk bestuur heeft geschonden en/of onrechtmatig heeft gehandeld jegens [REDACTED] (in ieder geval door, ofschoon daarvoor wel aanleiding was, niet alle nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen te vergaren die redelijkerwijs nodig was voor het voorbereiden van zijn beslissingen strekkende tot het opleggen van naheffingsaanslagen en boetes aan [REDACTED] alsook strekkende tot het toepassen van het hoge Btw-tarief op door [REDACTED] verkochte N₂O-patronen);

- b. voor recht verklaart dat de Belastingdienst dan wel de Staat aan [REDACTED] moet vergoeden alle schade die [REDACTED] heeft geleden, lijdt en nog zal lijden als gevolg van zijn onder a. hiervoor bedoelde onrechtmatige handelen;
- c. de Belastingdienst dan wel de Staat wordt veroordeeld in de kosten van deze procedure.

3.2. Op de standpunten van partijen wordt hierna, voor zover nodig, nader ingegaan.

4. De beoordeling

Onrechtmatige besluiten

4.1. Tussen partijen is niet in geschil dat het besluit van de Belastingdienst om over het tijdvak 1 januari 2012 tot en met 31 december 2013 een naheffingsaanslag omzetbelasting op te leggen en het besluit om over het tijdvak 1 januari 2014 tot en met 31 december 2016 een naheffingsaanslag omzetbelasting en een vergrijpboete op te leggen tegenover [REDACTED] onrechtmatig zijn, nu deze besluiten in hoger beroep zijn vernietigd. Evenmin is tussen partijen in geschil dat het besluit van de Belastingdienst om aan [REDACTED] over het tijdvak 1 januari 2017 tot en met 31 december 2018 een naheffingsaanslag omzetbelasting op te leggen en het besluit om over het eerste kwartaal van 2020 een naheffingsaanslag omzetbelasting en een betalingsverzuimboete op te leggen tegenover [REDACTED] onrechtmatig zijn, nu ook deze besluiten in hoger beroep zijn vernietigd.

4.2. Het gaat in deze procedure nog om het volgende. [REDACTED] stelt dat de Belastingdienst tegenover hem onrechtmatig heeft gehandeld door voorafgaand aan het opleggen van de voornoemde naheffingsaanslagen de algemene beginselen van onbehoorlijk bestuur, in het bijzonder het zorgvuldigheidsbeginsel, het motiveringsbeginsel en het fair play beginsel, niet in acht te nemen en dat hij als gevolg daarvan schade heeft geleden. Daartoe voert zij kort gezegd aan dat de Belastingdienst onvoldoende onderzoek heeft gedaan naar de eigenschappen van N₂O, niet heeft willen ingaan op de door [REDACTED] aangedragen argumenten, tegen beter weten in heeft volgehouden in het onhoudbare standpunt dat bij het gebruik van een slagroomsputbus met N₂O-patronen de N₂O niet geheel of gedeeltelijk opgaat in de slagroom, en daardoor [REDACTED] heeft gedwongen tot het voeren van kostbare juridische procedures.

Gezag van gewijsde

4.3. De Belastingdienst heeft in de eerste plaats een beroep gedaan op het gezag van gewijsde van het tussen partijen gewezen arrest van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 11 oktober 2022. Het hof Arnhem-Leeuwarden heeft in dit arrest geoordeeld dat [REDACTED] "onvoldoende [heeft] aangevoerd ter onderbouwing van haar stelling dat de Inspecteur tegen beter weten in het standpunt heeft ingenomen dat de capsules met N₂O met het lage tarief belast zouden moeten worden. Evenmin heeft zij voldoende gemotiveerd gesteld dat de genoemde algemene beginselen van behoorlijk bestuur zijn geschonden". Tussen partijen is niet in geschil dat [REDACTED] geen rechtsmiddel tegen dit arrest heeft ingesteld, en het arrest inmiddels onherroepelijk is geworden. Volgens de Belastingdienst kunnen in deze omstandigheden de stellingen van [REDACTED] in deze procedure niet opnieuw worden beoordeeld.

4.4. In artikel 236 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering is bepaald dat beslissingen die de rechtsbetrekking in geschil betreffen en zijn vervat in een in kracht van gewijsde gegaan vonnis, in een ander geding tussen dezelfde partijen bindende kracht hebben.

4.5. Het gezag van gewijsde kan worden ingeroepen als in een geding tussen dezelfde partijen eenzelfde geschilpunt wordt voorgelegd als in een eerder geding, en de in het dictum van de eerdere uitspraak gegeven beslissing (mede) berust op een beslissing over dat geschilpunt, ongeacht of wat gevorderd wordt hetzelfde is.¹ Heeft het andere geding (mede) betrekking op andere geschilpunten dan die waarover in het eerdere geding is beslist, dan strekt het gezag van gewijsde van de beslissing in het eerdere geding zich niet uit tot die andere geschilpunten.² Het antwoord op de vraag of in het eerdere geding sprake is geweest van beslissingen aangaande een geschilpunt dat dezelfde rechtsbetrekking betreft als in het andere geding, is afhankelijk van de grondslag van de vordering of het verweer, het processuele debat en de gegeven beslissingen. Dat vergt uitleg van de in de eerdere procedure gedane uitspraak, mede in het licht van de gedingstukken waarop die uitspraak berust.³

4.6. De rechtbank is van oordeel dat de vorderingen van ██████ in de onderhavige procedure geen andere uitleg toelaten dan dat die betrekking hebben op een ander geschilpunt dan waarover het hof Arnhem-Leeuwarden in het arrest van 11 oktober 2022 heeft geoordeeld en beslist. In die procedure lag immers de vraag voor of de Belastingdienst onrechtmatig jegens ██████⁴ heeft gehandeld doordat de Inspecteur van de Belastingdienst geen gebruik had gemaakt van zijn bevoegdheid om de omzetbelasting die ██████ ter zake van de levering van N₂O-patronen voor slagroomsputen over de jaren 2008 en 2009 op aangifte had voldaan ambtshalve terug te geven, voor zover die omzetbelasting betrekking had op het verschil tussen het algemene tarief van 19% en het verlaagde tarief van 6%. Uit de uitspraak van het hof Arnhem-Leeuwarden van 11 oktober 2022 volgt dat ██████ daarbij heeft gesteld dat *“de Inspecteur op het moment van haar verzoek tot ambtshalve teruggave op 17 juli 2012 wist dat de capsules met N₂O met het lager tarief belast zouden moeten worden en dat hij tegen beter weten in het standpunt heeft ingenomen dat dat niet het geval was”*. Deze stelling was naar het oordeel van het hof onvoldoende onderbouwd. Het in dit kader gedane beroep op schending van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur was evenmin onvoldoende gemotiveerd onderbouwd. In de onderhavige procedure gaat het niet om de *inname* van het standpunt dat de levering van N₂O-capsules met het lager tarief belast zou moeten worden met betrekking tot het verzoek tot ambtshalve teruggave, maar om de *handhaving* van dat standpunt in het kader van de oplegging van naheffingsaanslagen en boetes. Dit is een ander geschilpunt.

4.7. Gelet op het voorgaande staat het arrest van het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 11 oktober 2022 niet in de weg aan een beoordeling in de onderhavige procedure van het vermeende onrechtmatig handelen van de Belastingdienst. De rechtbank komt dan ook

¹ HR 18 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC0683, rov. 3.3.

² Vgl. HR 15 mei 1987, ECLI:NL:HR:1987:AC4156, rov. 3.4.

³ Hoge Raad 18 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:2099

⁴ Sinds 18 februari 2021 in het handelsregister geregistreerd onder de statutaire naam ██████

tot de conclusie dat het beroep van de Belastingdienst op het gezag van gewijsde niet opgaat.

Feitelijk handelen van de Belastingdienst

4.8. Vervolgens zal de rechtbank beoordelen of het feitelijk handelen van de Belastingdienst bij het voorbereiden van zijn beslissingen strekkende tot het opleggen van naheffingsaanslagen en boetes onrechtmatig is tegenover ██████.

4.9. Tussen partijen is niet in geschil dat de Belastingdienst de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in acht moet nemen tegenover ██████. Die beginselen brengen met zich dat de Belastingdienst op een eerlijke en zorgvuldige wijze met ██████ moet omgaan, zich onpartijdig en objectief opstelt, een zorgvuldig onderzoek instelt naar de vraag of de levering van N₂O-patronen met het lage btw-tarief belast is, en zo nodig zijn beslissing bijstelt indien nieuwe informatie daarvoor aanleiding geeft. Ook bij het bepalen en uitvoeren van de processtrategie dient de Belastingdienst zorgvuldig te handelen en de belangen van ██████ in het oog te houden. Het voeren van bij voorbaat kansloze argumenten past daarin niet.

4.10. De rechtbank verwerpt de stelling van de Staat dat de vraag welke btw-regels van toepassing zijn op de levering van N₂O-patronen nog niet volledig uitgekristalliseerd was, en dat ██████ en de Belastingdienst over de uitleg en toepassing van die regels redelijkerwijs van inzicht mochten en konden verschillen.

4.11. ██████ heeft in de brief van 17 juli 2012 voor het eerst betoogd dat de door haar geleverde N₂O-patronen tegen het lage btw-tarief van 6% moeten worden belast, omdat de patronen – die vallen onder Tabel I behorende bij de Wet omzetbelasting, post a 1, letter b – producten zijn 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. In de brief van 13 augustus 2012 heeft de Belastingdienst geantwoord dat zij van mening is dat de N₂O-patronen wel worden gebruikt voor de bereiding van de slagroom, maar dat de N₂O niet opgaat in het eindproduct, de slagroom.

4.12. Het verschil van inzicht tussen ██████ en de Belastingdienst betrof dus uitsluitend de feitelijke vraag of bij het gebruik van een N₂O-patroon de N₂O geheel of gedeeltelijk opgaat in de opgeklopte slagroom. Van de Belastingdienst mag in dergelijke omstandigheden worden verwacht dat als zij het standpunt inneemt, en vervolgens handhaaft, dat N₂O niet gedeeltelijk opgaat in opgeklopte slagroom, zij daarbij zorgvuldig te werk gaat, en ten minste inzichtelijk kan maken op welke gronden dit standpunt is gebaseerd. De rechtbank is om de navolgende redenen van oordeel dat de Belastingdienst dit in onvoldoende mate heeft gedaan.

4.13. ██████ heeft in de brief van 6 februari 2013 aanvullende informatie verstrekt met betrekking tot de bereiding van slagroom en nadere argumenten aangedragen ter onderbouwing van haar standpunt dat de N₂O in ieder geval gedeeltelijk in de slagroom opgaat. In de brief heeft ██████ onder meer aangevoerd dat dit door het uitvoeren van een simpele proef kan worden aangetoond. De proef komt op het volgende neer. De vloeibare room wordt in de spuitbus gedaan en daarna wordt een slagroompatroon met N₂O in de patroonhouder gedaan zonder de slagroomspuit te schudden. De slagroom komt vervolgens

in identieke vorm (vloeibaar) naar buiten, waaruit volgt dat lachgas als drijfgas dient. Om opgeklopte slagroom te verkrijgen moet de slagroomsput meerdere keren stevig worden geschud, waardoor de N_2O ten dele of geheel in de slagroom opgaat en dus met de room vermengd wordt. Vervolgens zal na het overhalen van de hendel uit de slagroomsput opgeklopte slagroom komen. Uit deze proef blijkt volgens [REDACTED] dat door het schudden van de slagroomsput, in combinatie met de hoge druk, de N_2O in ieder geval gedeeltelijk in de slagroom opgaat.

4.14. De gevolgtrekking die [REDACTED] aan de proef verbindt komt de rechtbank logisch voor. Indien de belletjes met N_2O niet voor een gedeelte zouden opgaan in de room, is het anders onverklaarbaar dat de room stevig wordt en in volume toeneemt. Het ligt naar het oordeel van de rechtbank, in het licht van de door [REDACTED] in de brief van 6 februari 2013 gegeven toelichting, daarom zo zeer voor de hand dat N_2O wel degelijk gedeeltelijk opgaat in het eindproduct, dat de Inspecteur vervolgens het standpunt dat N_2O niet opgaat in slagroom niet zonder nader onderzoek had mogen handhaven.

4.15. Het is de rechtbank, ook nadat zij daar op de mondelinge behandeling van 28 mei 2024 vragen over heeft gesteld, niet duidelijk geworden op grond van welke feitelijke informatie de Belastingdienst het standpunt heeft gehandhaafd dat N_2O in het geheel niet opgaat in slagroom. De Staat heeft op de mondelinge behandeling verzocht om over dit punt een akte te mogen nemen, maar de rechtbank ziet daarvoor geen aanleiding. Het verwijt van [REDACTED] aan de Belastingdienst komt er immers in de kern op neer dat de Belastingdienst zonder deugdelijke onderbouwing het standpunt heeft ingenomen, en is blijven innemen, dat N_2O niet gedeeltelijk opgaat in opgeklopte slagroom (zie dagvaarding, nr. 23 t/m 26). Van de Staat had bij het opstellen van de conclusie van antwoord daarom al mogen worden verwacht dat hij zou nagaan op welke feitelijke informatie dit standpunt van de Belastingdienst was gebaseerd.

4.16. De Staat heeft er verder nog op gewezen dat de Inspecteur bij het bepalen van het standpunt de 'Kenniscgroep Omzetbelasting' heeft geraadpleegd, zodat niet kan worden gezegd dat de Inspecteur lichtzinnig te werk is gegaan. De rechtbank heeft echter geen inzage gekregen in welke vraag precies aan de Kenniscgroep is voorgelegd, en welk antwoord de Kenniscgroep heeft gegeven, zodat de rechtbank aan dit betoog van de Staat voorbij gaat. De rechtbank overweegt ten overvloede dat [REDACTED] kennelijk wel beschikt over de brief die de Inspecteur op 21 maart 2013 aan de Kenniscgroep heeft gestuurd. Op de mondelinge behandeling van 28 mei 2024 heeft [REDACTED] uit die brief voorgelezen. Uit het citaat volgt in het kort gezegd dat aan de Kenniscgroep is gevraagd zich uit te laten over de vraag of de levering van N_2O -patronen door [REDACTED] valt onder het lage btw-tarief, en daarbij als vaststaand feit aan de Kenniscgroep is meegegeven dat N_2O uit de room verdwijnt zodra de room de slagroomsput heeft verlaten. De rechtbank overweegt dat indien dit een juiste weergave van de brief is, het antwoord reeds in de vraagstelling van Inspecteur besloten ligt, en het raadplegen van de Kenniscgroep dan ook niet heeft bijgedragen aan een zorgvuldige besluitvorming.

4.17. Het is verder juist dat de rechtbank Gelderland, anders dan het hof Arnhem-Leeuwarden, in de uitspraak van 13 mei 2019 het beroep van [REDACTED] ten aanzien van de naheffingsaanslagen ongegrond heeft verklaard. Hieruit kan echter niet worden afgeleid dat er een redelijk debat mogelijk was over de vraag of N_2O gedeeltelijk opgaat in opgeklopte

slagroom. Aan de uitspraak van de rechtbank Gelderland ligt namelijk de overweging ten grondslag dat [REDACTED] niet aannemelijk heeft gemaakt dat de N₂O-patronen kennelijk bestemd zijn om te worden aangewend voor de bereiding van eet- en drinkwaren. Dat is dus een andere vraag dan die in deze procedure aan de orde is. Bovendien blijkt uit de eerdergenoemde brieven dat tussen partijen niet in geschil was dat aan deze eerste voorwaarde van Tabel I behorende bij de Wet omzetbelasting, post a 1, was voldaan. Ook de bij het besluit van 4 september 2014 van de staatssecretaris waarbij de toelichting bij deze post werd gewijzigd, wordt onderkend dat N₂O-patronen wel degelijk worden gebruikt bij de bereiding van etenswaren. Het stond de Belastingdienst daarom, zoals zij nota bene zelf ook in de procedure in hoger beroep heeft onderkend (proces-verbaal van de zitting op 7 april 2021, p. 4/5), niet meer vrij om in de procedure over de naheffingsaanslagen op dit standpunt terug te komen.

4.18. De Staat heeft er ten slotte nog op gewezen dat de Inspecteur in de brieven van 2 juli 2013 en van 12 augustus 2013 [REDACTED] heeft verzocht om opgave te doen van het btw-bedrag dat is aangegeven, en daarbij aan te geven welk bedrag verschuldigd zou zijn bij toepassing van het algemene btw-tarief. De Inspecteur heeft vervolgens voorgesteld voor het verschil een naheffingsaanslag op te kunnen leggen, zodat [REDACTED] daartegen in bezwaar en beroep kan gaan, en daarmee een rechtsingang zou worden geboden. Het is juist dat, indien [REDACTED] deze route zou hebben gevolgd, de discussie tussen partijen reeds eerder zou zijn beslecht, en de situatie wellicht niet zo uit de hand zou zijn gelopen. [REDACTED] heeft op de mondelinge behandeling van 28 mei 2024 geen goede reden kunnen geven waarom zij dit voorstel van de Inspecteur niet heeft opgevolgd. In zoverre zou sprake kunnen zijn van eigen schuld, en zou een gedeelte van de schade voor rekening van [REDACTED] moeten blijven, maar dit neemt de onrechtmatigheid van het feitelijk handelen van de Belastingdienst in de periode voorafgaand aan het opleggen van de naheffingsaanslagen en boetes niet weg.

4.19. Op grond van het voorgaande is de rechtbank van oordeel dat de Belastingdienst onzorgvuldig en daarmee onrechtmatig heeft gehandeld door zich vanaf 6 februari 2013 tot juni 2021 op het standpunt te blijven stellen dat N₂O niet opgaat in de slagroom zonder dat daaraan een deugdelijke onderbouwing ten grondslag lag. Voor zover [REDACTED] heeft gesteld dat ook ander handelen van de Belastingdienst als zelfstandige onrechtmatig gedraging moet worden aangemerkt, geldt dat zij dit in onvoldoende mate heeft onderbouwd.

Voldoende belang

4.20. De Belastingdienst heeft aangevoerd dat [REDACTED] de mogelijkheid van schade niet aannemelijk heeft gemaakt en dat [REDACTED] daarom geen belang heeft bij de verklaring voor recht.

4.21. De rechtbank stelt voorop dat de door [REDACTED] gevorderde verklaring voor recht slechts toewijsbaar is, indien zij daarbij belang heeft (artikel 3:303 Burgerlijk Wetboek). Indien een verklaring voor recht wordt gevorderd dat aansprakelijkheid bestaat voor schade, dient de rechter ervan uit te gaan dat de eiser daarbij belang heeft als de mogelijkheid van schade aannemelijk is. Dat geldt ook als niet tevens een veroordeling tot schadevergoeding of tot verwijzing naar de schadestaatprocedure wordt gevorderd, zoals in deze procedure⁵.

⁵ HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:760

4.22. De vraag is of [REDACTED] de mogelijkheid dat zij schade heeft geleden voldoende aannemelijk heeft gemaakt. De rechtbank acht aannemelijk dat [REDACTED] jarenlang te kampen heeft gehad met stress en frustratie, terwijl [REDACTED] zich van meet af aan op het standpunt heeft gesteld dat de door de Belastingdienst aan [REDACTED] opgelegde boetes en naheffingsaanslagen onterecht waren en [REDACTED] in de persoon van haar bestuurder [REDACTED], jarenlang heeft moeten procederen om gelijk te krijgen. Tijdens de mondelinge behandeling heeft [REDACTED] verklaard dat hij een zware burn-out heeft gehad en anderhalf jaar niet heeft kunnen werken, waardoor [REDACTED] omzetverlies heeft geleden. Naar het oordeel van de rechtbank heeft [REDACTED] de mogelijkheid van schade voldoende aannemelijk gemaakt. Het belang van [REDACTED] bij de vordering is daarmee gegeven. Aan de beoordeling van de vraag of de overige door [REDACTED] opgevoerde schadeposten voor vergoeding in aanmerking kunnen komen, komt de rechtbank dus niet toe.

Conclusie

4.23. Uit het voorgaande volgt dat de Belastingdienst in de periode van 6 februari 2013 tot juni 2021 onrechtmatig heeft gehandeld jegens [REDACTED] door bij het voorbereiden van zijn beslissingen tot het opleggen naheffingsaanslagen en boetes het standpunt te handhaven dat N₂O niet gedeeltelijk opgaat in opgeklopte slagroom. De gevorderde verklaring voor recht dat de Belastingdienst onrechtmatig heeft gehandeld is in zoverre toewijsbaar. Dit betekent dat de Staat in beginsel is gehouden om aan [REDACTED] de schade te vergoeden die zij als gevolg van het onrechtmatig handelen heeft geleden, lijdt en nog zal lijden. In zoverre is ook deze verklaring voor recht toewijsbaar. De rechtbank benadrukt, ter voorkoming van misverstanden, dat hiermee nog geen oordeel is gegeven over de vraag of, en in welke mate, de schade wegens eigen schuld voor rekening van [REDACTED] dient te blijven.

Proceskosten

4.24. De Staat wordt als de in het ongelijk gestelde partij in de kosten van deze procedure veroordeeld. De kosten aan de zijde van [REDACTED] tot nu toe worden begroot op:

- kosten dagvaarding	€ 106,73
- betaald griffierecht	€ 676,00
- salaris advocaat	€ 1.228,00 (2 punten x tarief II x € 614,00 per punt)
Totaal	€ 2.010,73

4.25. Daarnaast worden de nakosten en de wettelijke rente toegewezen zoals in de beslissing wordt vermeld. De proceskostenveroordeling zal, zoals gedaagden vorderen, uitvoerbaar bij voorraad worden verklaard.

5. De beslissing

De rechtbank:

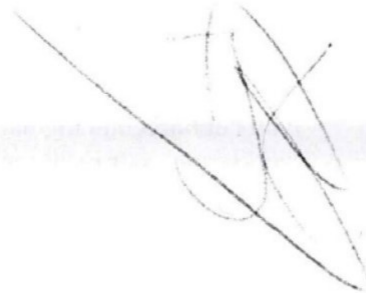
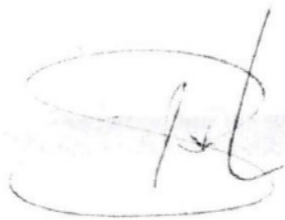
5.1. verklaart voor recht dat de Belastingdienst in de periode van 6 februari 2013 tot juni 2021 bij het voorbereiden van zijn beslissingen tot het opleggen naheffingsaanslagen en boetes onrechtmatig heeft gehandeld jegens [REDACTED] door het standpunt in te blijven nemen dat N₂O niet gedeeltelijk opgaat in opgeklopte slagroom;

5.2. verklaart voor recht dat de Belastingdienst aan [REDACTED] de schade moet vergoeden die zij als gevolg van het onrechtmatig handelen heeft geleden, lijdt en nog zal lijden;

5.3. veroordeelt de Staat in de kosten van deze procedure aan de zijde van de Belastingdienst gevallen en tot op heden begroot op € 2.010,73, te vermeerderen met de wettelijke rente vanaf veertien dagen na dit vonnis tot aan de dag van algehele voldoening. Als de Staat niet tijdig aan de veroordeling voldoet en het vonnis daarna wordt betekend, dan moet hij € 92 extra betalen, plus de kosten van betekening;

5.4. verklaart de kostenveroordeling uitvoerbaar bij voorraad.

Dit vonnis is gewezen door mr. J.J. Kuipers en in het openbaar uitgesproken op 17 juli 2024.



Voor grosse/afschrift

17 JULI 2024

De griffier,

