



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

12 februari 2015\*

„Prejudiciële verwijzing — Accijns — Richtlijnen 92/12/EEG en 2008/118/EG — Werkingssfeer — Minerale oliën en energieproducten — Smeeroliën die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt — Daarvan uitgesloten — Accijns op het verbruik van energieproducten die door een lidstaat overeenkomstig de regels van de regeling betreffende de geharmoniseerde accijns wordt geheven — Begrip ‚formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen’ — Artikel 110 VWEU — Betalingstermijn die in een aantal gevallen korter is voor intracommunautaire verwervingen dan voor op de nationale markt verworven producten”

In zaak C-349/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 5 maart 2013, ingekomen bij het Hof op 25 juni 2013, in de procedure

**Minister Finansów**

tegen

**Oil Trading Poland sp. z o.o.,**

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: C. Vajda (rapporteur), kamerpresident, E. Juhász en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 juli 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- de Minister Finansów, vertegenwoordigd door W. Bronicki als gemachtigde,
- Oil Trading Poland sp. z o.o., vertegenwoordigd door L. Mazur en A. Rutkowska,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en A. Kramarczyk-Szaładzińska als gemachtigden,

\* Procestaal: Pools.

- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door F. Urbani Neri, avvocato dello Stato,
  - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener en K. Herrmann als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,  
het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1) en van artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12 (PB 2009, L 9, blz. 12).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Minister Finansów (minister van Financiën; hierna: „Minister”) en Oil Trading Poland sp. z o.o. (hierna: „OTP”) over de heffing, in Polen, van accijns op smeeroliën die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

- 3 Artikel 3 van richtlijn 92/12 bepaalde:  
„1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:  
— minerale oliën,  
[...]  
2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de btw geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.  
3. De lidstaten blijven bevoegd belastingen op andere dan de in lid 1 genoemde producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.  
[...]”
- 4 Richtlijn 92/12 is met ingang van 1 april 2010 ingetrokken bij richtlijn 2008/118.
- 5 In de overwegingen 4 en 5 van richtlijn 2008/118 staat te lezen:  
„(4) Accijnsgoederen mogen voor specifieke doeleinden aan andere indirecte belastingen worden onderworpen. [...]

(5) Teneinde het vrije verkeer te garanderen, mag de belasting van andere goederen dan accijnsgoederen geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen.”

6 Artikel 1 van deze richtlijn bepaalt:

„1. Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

a) energieproducten en elektriciteit vallende onder richtlijn [2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit (PB L 283, blz. 51)];

[...]

2. De lidstaten kunnen op accijnsgoederen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden heffen [...]

3. De lidstaten kunnen belastingen heffen op:

a) andere producten dan accijnsgoederen;

[...]

De heffing van dergelijke belastingen mag in het handelsverkeer tussen de lidstaten evenwel geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

7 Artikel 34, lid 2, van richtlijn 2008/118 bepaalt:

„De in artikel 33, lid 3, bedoelde personen moeten:

a) voorafgaand aan de verzending van de goederen aangifte doen bij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming en zekerheid stellen voor de betaling van de accijns;

b) de accijns in de lidstaat van bestemming voldoen volgens de procedure die door deze lidstaat is vastgesteld;

c) elke controle toelaten waardoor de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming zich kunnen vergewissen van de daadwerkelijke ontvangst van de accijnsgoederen en van de betaling van de accijns waartoe deze aanleiding geven.

[...]”

8 Artikel 1 van richtlijn 2003/96 bepaalt dat de lidstaten belasting heffen op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn.

9 Artikel 2, leden 1, 4 en 5, van die richtlijn is in de volgende bewoordingen gesteld:

„1. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚energieproducten’ verstaan de hieronder vermelde producten:

[...]

b) producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715;

[...]

4. Deze richtlijn is niet van toepassing op:

[...]

b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

— energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof,

[...]

5. De in deze richtlijn vervatte verwijzingen naar codes van de gecombineerde nomenclatuur zijn verwijzingen naar verordening (EG) nr. 2031/2001 van de Commissie van 6 augustus 2001 tot wijziging van bijlage I bij verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiek nomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief [(PB L 279, blz. 1; hierna: „gecombineerde nomenclatuur“)].

[...]”

10 Smeeroliën vallen onder de GN-codes 2710 19 71 tot en met GN 2710 19 99 van de gecombineerde nomenclatuur.

11 Artikel 20, lid 1, van richtlijn 2003/96 bepaalt dat de bepalingen inzake controles en verkeer van richtlijn 92/12 uitsluitend van toepassing zijn op de energieproducten die zijn vermeld in de in dat lid opgenomen lijst. Smeeroliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met GN 2710 19 99 zijn niet vermeld in die lijst.

#### *Pools recht*

12 Artikel 1, lid 1, van de Ustawa o podatku akcyzowym (accijnswet) van 6 december 2008, in de op het hoofdingeding toepasselijke versie ervan (Dz. U. 2011, nr. 108, rubriek 626; hierna: „accijnswet”), luidt:

„Deze wet regelt de heffing van verbruiksbelasting, hierna te noemen: ‚accijns’, op accijnsproducten alsook op personenauto’s, het verkeer van accijnsproducten, en het markeren met accijnszegels”.

13 Volgens artikel 2, lid 1, punt 1, van de accijnswet, en post 27 van bijlage 1 bij deze wet, waarin de lijst van accijnsproducten is opgenomen, behoren onder meer tot de accijnsproducten de energieproducten van de GN-code 2710.

14 Artikel 86, lid 1, van die wet bepaalt:

„Volgende goederen zijn energieproducten in de zin van deze wet:

[...]

2) producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715”.

15 In artikel 89, lid 1, van die wet heet het:

„De accijns op energieproducten bedraagt voor:

[...]

11) smeeroliën, andere oliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99, met uitzondering van de producten van de GN-code 2710 19 85 (white oils, paraffinum liquidum) en smeerstoffen van de GN-code 2710 19 99: 1 180,00 [Poolse zloty (PLN)] per 1 000 liter”.

16 Artikel 40, lid 6, van die wet luidt als volgt:

„Onder voorbehoud van artikel 47, lid 1, punten 1 en 5, wordt de regeling tot schorsing van de accijns op het nationale grondgebied ook toegepast op andere accijnsproducten dan die bedoeld in bijlage 2 bij de onderhavige wet, waarvoor het accijnstarief niet gelijk is aan nul.”

17 In artikel 21, leden 1 tot en met 3, van de accijnswet is bepaald:

„1. De belastingplichtige is verplicht, zonder daartoe door de belastingadministratie te zijn opgeroepen:

[...]

2) de accijns te berekenen en over te maken aan de bevoegde douaneautoriteit

— maandelijks, uiterlijk de vijftiendste dag na afloop van de maand waarin de belastingsschuld is ontstaan, behoudens andersluidende bepaling.

2. In geval van toepassing van de regeling tot schorsing van de accijns dient de belastingplichtige, zonder daartoe door de belastingadministratie te zijn opgeroepen:

[...]

2) de accijns te berekenen en over te maken aan de bevoegde douaneautoriteit

— maandelijks, uiterlijk de vijftiendste dag na afloop van de maand waarin de belastingsschuld is ontstaan als gevolg van de beëindiging van de regeling tot schorsing van de accijns.

3. De leden 1 en 2 zijn niet van toepassing:

1) wanneer de belastingplichtige verplicht is tot indiening van een vereenvoudigde aangifte voor de berekening en betaling van de accijns overeenkomstig artikel 78, lid 1, punt 3;

[...]”

18 Artikel 78, leden 1 en 3, van die wet bepaalt:

„1. De belastingplichtige die in het kader van een in het binnenland uitgeoefende bedrijfsactiviteit intracommunautair accijnsproducten verwerft waarvoor in een lidstaat accijns werd betaald, is verplicht:

1) vóór de invoer van accijnsproducten bij de directeur van het bevoegde douanekantoor aangifte te doen van de geplande intracommunautaire verwerving en zekerheid te stellen voor de betaling van de accijns;

2) de ontvangst van de accijnsproducten te vermelden op het vereenvoudigde geleidedocument en bij het voor terugzending bestemde vereenvoudigde geleidedocument een document te voegen waaruit blijkt dat zekerheid is gesteld voor de betaling van de accijns of dat de accijns op het nationale grondgebied is voldaan;

- 3) zonder daartoe te zijn opgeroepen door de belastingadministratie, in de voorgeschreven vorm een vereenvoudigde aangifte in te dienen bij het bevoegde douanekantoor, alsook de accijns te berekenen en op het nationale grondgebied te betalen aan de bevoegde douanediens binnen een termijn van 10 dagen na de dag van het ontstaan van de belastingschuld;
- 4) een administratie te voeren van de intracommunautair verworven accijnsproducten.

[...]

3. Lid 1, punten 1, 3 en 4, is van overeenkomstige toepassing op andere gevallen van intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten dan die bedoeld in bijlage 2 bij de onderhavige wet, waarvoor het accijnstarief op het nationale grondgebied niet gelijk is aan nul.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

- 19 OTP is actief in de verkoop van smeeroliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met GN 2710 19 99 van de gecombineerde nomenclatuur die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt. OTP koopt die smeeroliën in het kader van intracommunautaire transacties en verkoopt deze verder in Polen.
- 20 Op 10 april 2009 heeft OTP een verzoek om uitlegging van het Poolse belastingrecht ingediend, dat met name de vraag betrof of voormelde smeeroliën onderworpen zijn aan accijns. In zijn schriftelijke uitlegging van 23 april 2010 heeft de directeur van de belastingdienst van Bydgoszcz (Polen), die namens de Minister handelde, die vraag bevestigend beantwoord.
- 21 Nadat bij haar beroep was ingesteld tegen die uitlegging, heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (regionale bestuursrechtbank te Szczecin) geoordeeld dat smeeroliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof niet aan de regeling van de geharmoniseerde accijns van de Europese Unie zijn onderworpen, en dat de bepalingen van het Poolse recht die voorzien in de toepassing van de accijns op deze smeeroliën niet mogen worden toegepast.
- 22 Nadat de Minister tegen die beslissing cassatieberoep had ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter), merkt deze rechterlijke instantie op dat uit het arrest *Fendt Italiana* (C-145/06 en C-146/06, EU:C:2007:411) volgt dat smeeroliën die niet aan die regeling zijn onderworpen, andere producten zijn dan de producten die worden genoemd in artikel 3, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 92/12, zodat de lidstaten overeenkomstig artikel 3, lid 3, eerste alinea, bevoegd blijven belastingen op deze producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.
- 23 Volgens de verwijzende rechter beantwoordt voormeld arrest echter niet de vraag, of een belasting op het verbruik van smeeroliën kan worden geheven in overeenstemming met de regeling betreffende de geharmoniseerde accijns, met andere woorden door die producten, bij intracommunautaire verwerving ervan, te onderwerpen aan dezelfde verplichtingen en formaliteiten als die welke gelden voor de onder die regeling vallende producten.
- 24 In dat verband wijst de verwijzende rechter erop dat in Polen bij de verwerving van smeeroliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof en afkomstig zijn uit een andere lidstaat, gebruik kan worden gemaakt van twee regelingen. Ten eerste zouden zij overeenkomstig artikel 40, lid 6, van de accijnswet kunnen worden onderworpen aan de regeling tot schorsing van de accijns, in het kader waarvan strenge administratieve formaliteiten in acht moeten worden genomen, te weten met name de toekenning van de status van geregistreerde geadresseerde en de opslag van de producten. Volgens de verwijzende rechter gelden voor de opening en het beheer van een belastingentrepot verplichtingen waarmee aanzienlijke kosten gemoeid zijn, waardoor het



kleinere ondernemingen die intracommunautair smeeroliën aankopen vaak in de praktijk onmogelijk is aan die voorwaarden te voldoen, en brengt ook het gebruik van door een andere onderneming verrichte diensten van een belastingentrepot extra kosten met zich mee. Bijgevolg zouden die ondernemingen worden benadeeld ten opzichte van ondernemingen die op de nationale markt met smeerolie handel drijven.

- 25 Ten tweede zouden voormelde producten ingevolge artikel 78, lid 3, van de accijnswet bij intracommunautaire verwerving ervan met toepassing van de regeling van betaling van de accijns, onderworpen zijn aan de verplichtingen van artikel 78, lid 1, van die wet. Onder verwijzing naar de arresten *Brzeziński* (C-313/05, EU:C:2007:33) en *Kalinchev* (C-2/09, EU:C:2010:312) vraagt de verwijzende rechter zich af of de verplichtingen om aangifte te doen van de intracommunautaire verwerving en om vóór de invoer zekerheid te stellen voor de betaling van de accijns, moeten worden geacht formaliteiten te zijn die verband houden met het overschrijden van een grens in de zin van artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12 en artikel 1, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 2008/118. Hij betwijfelt of moet worden geoordeeld dat bedoelde verplichtingen ertoe strekken te verzekeren dat de accijns wordt voldaan, aangezien die doelstelling kan worden verwezenlijkt door de naleving van andere in artikel 78, lid 1, van die wet vastgestelde verplichtingen, namelijk de verplichtingen om een vereenvoudigde aangifte in te dienen, om de accijns te berekenen en deze te betalen binnen een termijn van tien dagen na de dag van het ontstaan van de belastingschuld, en om een administratie te voeren van de intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten.
- 26 De verwijzende rechter merkt bovendien op dat ingevolge de artikelen 21, lid 1, punt 2, en 78, lid 1, punt 3, van de accijnswet, een verschillende termijn voor de betaling van de accijns geldt naargelang dat de smeeroliën op de nationale markt worden verworven dan wel het voorwerp uitmaken van een intracommunautaire verwerving met toepassing van de regeling van betaling van de accijns, welk verschil in strijd kan zijn met artikel 110 VWEU.
- 27 Daarop heeft de *Naczelny Sąd Administracyjny* de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moeten artikel 3, lid 3, van [richtlijn 92/12] en het daarmee overeenstemmende, thans geldende artikel 1, lid 3, [eerste alinea], onder a), [en tweede alinea], van richtlijn [2008/118] aldus worden uitgelegd dat deze bepalingen niet eraan in de weg staan dat een lidstaat over smeeroliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99 die voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof worden gebruikt, accijns heft overeenkomstig de voorschriften voor de geharmoniseerde accijns op het verbruik van energieproducten?”

### **Beantwoording van de prejudiciële vraag**

- 28 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12 en artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118 aldus moeten worden uitgelegd dat zij eraan in de weg staan dat niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijnen vallende producten, zoals smeeroliën die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, worden onderworpen aan een heffing waarvoor dezelfde regels gelden als voor de in die richtlijnen opgenomen regeling betreffende de geharmoniseerde accijns.
- 29 Om te beginnen moet worden opgemerkt dat het hoofdgeding een vraag betreft over de uitlegging van het nationale recht, die OTP heeft gesteld toen richtlijn 92/12 nog gold, terwijl de Minister die vraag na de intrekking van deze richtlijn, op 1 april 2010, door richtlijn 2008/118, heeft beantwoord. Gelet op het feit dat dit antwoord zowel kan worden toegepast op verrichtingen van vóór de inwerkingtreding van richtlijn 2008/118 als op verrichtingen van na deze inwerkingtreding, moeten

deze twee richtlijnen worden geacht *ratione temporis* van toepassing te zijn op dit geding. Dit is a fortiori het geval aangezien artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118 overeenstemt met artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12.

*Onderwerping aan een heffing waarvoor dezelfde regels gelden als voor de regeling betreffende de geharmoniseerde accijns, van producten die niet aan die regeling zijn onderworpen*

- 30 Zoals de verwijzende rechter en alle belanghebbenden die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, hebben opgemerkt, volgt uit punt 43 van het arrest *Fendt Italiana* (EU:C:2007:411) dat smeeroïën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof, ook al vallen zij onder de definitie van het begrip „energieproducten” in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), van richtlijn 2003/96, door artikel 2, lid 4, onder b), eerste streepje, van deze richtlijn uitdrukkelijk van de werkingssfeer ervan worden uitgesloten. Derhalve vallen die smeeroïën ingevolge artikel 1, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118 niet onder de in deze laatste richtlijn opgenomen regeling betreffende de geharmoniseerde accijns.
- 31 In die omstandigheden moet worden vastgesteld dat de betrokken smeeroïën andere producten zijn dan de „accijnsgoederen” in de zin van artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/118, zodat de lidstaten overeenkomstig voormeld artikel 1, lid 3, belasting kunnen heffen op die producten, mits dergelijke heffingen in het handelsverkeer tussen lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen (zie in die zin met betrekking tot artikel 3, leden 1 en 3, van richtlijn 92/12, arrest *Fendt Italiana*, EU:C:2007:411, punt 44).
- 32 OTP betwist dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Poolse wettelijke regeling verenigbaar is met artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118, aangezien deze regeling smeeroïën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof aan een heffing onderwerpt waarvoor dezelfde regels gelden als die voor de in deze richtlijn opgenomen regeling betreffende de geharmoniseerde accijns.
- 33 Dienaangaande zij erop gewezen, zoals blijkt uit punt 31 van het onderhavige arrest, dat die bepaling als enige voorwaarde voor de mogelijkheid voor de lidstaten om belastingen te heffen op andere producten dan die welke zijn onderworpen aan de regeling betreffende de geharmoniseerde accijns, stelt dat die heffingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen. Anders dan artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118, gelezen tegen de achtergrond van overweging 4 ervan, waarin het gaat over de aan die regeling onderworpen producten, bepaalt artikel 1, lid 3, dus niet dat het bij de bedoelde heffingen moet gaan om andere heffingen dan de geharmoniseerde accijns of dat daarmee specifieke doeleinden moeten worden nagestreefd.
- 34 Hieruit volgt dat artikel 1, lid 3, van die richtlijn niet als zodanig eraan in de weg staat dat de lidstaten ten aanzien van andere producten dan die welke zijn onderworpen aan de regeling betreffende de geharmoniseerde accijns, een heffing toepassen waarvoor dezelfde regels gelden als voor deze regeling.
- 35 Aan die conclusie wordt niet afgedaan door het door OTP aangevoerde artikel 20, lid 1, van richtlijn 2003/96, op grond waarvan de bepalingen inzake controles en verkeer van richtlijn 2008/118 uitsluitend van toepassing zijn op de energieproducten die zijn vermeld in de in die bepaling opgenomen lijst. Het feit dat die lijst niet verwijst naar voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof gebruikte smeeroïën, die buiten de werkingssfeer van richtlijn 2003/96 vallen, is immers irrelevant voor de uitlegging van artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118.



*Verbod van formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen*

- 36 Zoals reeds in herinnering is gebracht, mag een heffing op smeeroliën die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, wil zij voldoen aan de eisen van artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118, in het handelsverkeer tussen de lidstaten evenwel geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen.
- 37 In dat verband blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat indien de doelstelling van een formaliteit die wordt opgelegd aan de importeur van een aan een nationale heffing onderworpen product, erin bestaat de betaling te verzekeren van de schuld die met het bedrag van die heffing overeenkomt, een dergelijke formaliteit verband houdt met het belastbaar feit van die heffing, namelijk de intracommunautaire verwerving, en niet met de overschrijding van een grens in de zin van deze bepaling (zie in die zin arresten *Brzeziński*, EU:C:2007:33, punten 47 en 48, en *Kalinchev*, EU:C:2010:312, punt 27).
- 38 Wat in de eerste plaats de regeling tot schorsing van de accijns betreft, die overeenkomstig artikel 40, lid 6, van de accijnswet van toepassing is op smeeroliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof, gelden de eisen in het kader van die regeling blijkbaar zowel voor producten die vanuit een andere lidstaat worden ingevoerd als voor producten die worden verworven op de Poolse nationale markt, hetgeen evenwel door de verwijzende rechter moet worden nagegaan. Zoals de Europese Commissie heeft opgemerkt, kunnen dergelijke eisen alleen al om die reden niet worden aangemerkt als formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.
- 39 Wat in de tweede plaats de regeling van betaling van de accijns betreft, vraagt de verwijzende rechter zich af of de verplichtingen van artikel 78, lid 1, punt 1, van de accijnswet, te weten de verplichting om de voorgenomen intracommunautaire verwerving aan te geven en vóór de invoer van de betrokken producten zekerheid te stellen voor de betaling van de accijns, formaliteiten zijn die verband houden met het overschrijden van een grens.
- 40 In dat verband moet worden vastgesteld dat reeds uit de bewoordingen van deze bepaling volgt dat de daarin neergelegde verplichtingen moeten worden nagekomen voordat de betrokken producten de Poolse grens overschrijden. Bovendien is duidelijk dat het stellen van zekerheid voor de betaling van de accijns tot doel heeft ervoor te zorgen dat de accijns wordt betaald en dus verband houdt met het belastbare feit van het accijnsrecht in de zin van de in punt 37 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak.
- 41 Bovendien komen de in artikel 78, lid 1, punt 1, van de accijnswet bedoelde verplichtingen overeen met de voorschriften die, wat de producten betreft waarvoor de geharmoniseerde accijnsregeling geldt, de personen die de accijns moeten betalen, dienen na te leven ingevolge artikel 34, lid 2, eerste alinea, onder a), van richtlijn 2008/118. Hieruit moet worden afgeleid dat de Uniewetgever die voorschriften niet als formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen heeft beschouwd.
- 42 Overigens blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de in artikel 78, lid 1, punten 3 en 4, van de accijnswet vastgestelde verplichtingen om een vereenvoudigde aangifte in te dienen, om de accijns te berekenen en deze te betalen binnen een termijn van tien dagen na de dag van het ontstaan van de belastingschuld, en om een administratie te voeren van de intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten, tot doel hebben ervoor te zorgen dat de accijns wordt betaald. Die overweging sluit evenwel niet uit dat de in artikel 78, lid 1, punt 1, vermelde verplichtingen dezelfde doelstelling nastreven.
- 43 Hieruit volgt dat verplichtingen zoals die van artikel 78, lid 1, punten 1, 3 en 4, van de accijnswet niet kunnen worden geacht in het handelsverkeer tussen de lidstaten formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen te vormen, die krachtens artikel 1, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 2008/118 verboden zijn.

*Naleving van artikel 110 VWEU*

- 44 Ofschoon de verwijzende rechter niet uitdrukkelijk een vraag betreffende de uitlegging van artikel 110 VWEU stelt, vraagt hij zich in de motivering van de verwijzingsbeslissing toch af, of de in een aantal bepalingen van de accijnswet vastgestelde termijnen voor de betaling van de accijns in overeenstemming zijn met dat artikel.
- 45 Uit vaste rechtspraak van het Hof blijkt dat het feit dat de verwijzende rechter bij de formulering van een prejudiciële vraag slechts heeft verwezen naar bepaalde voorschriften van het Unierecht, er niet aan in de weg staat dat het Hof deze rechter alle uitleggingsgegevens verschaft die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of deze al dan niet in zijn vragen worden genoemd. Het staat in dit verband aan het Hof om uit alle door de nationale rechter verschaft gegevens, met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de elementen van het Unierecht te putten die, gelet op het voorwerp van het geschil, uitlegging behoeven (zie met name arrest *Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve e.a.*, C-225/13, EU:C:2014:245, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bijgevolg moet worden onderzocht of artikel 110 VWEU zich verzet tegen de toepassing van deze betalingstermijnen.
- 46 Volgens vaste rechtspraak kan een belastingstelsel van een lidstaat slechts worden geacht verenigbaar te zijn met artikel 110 VWEU, indien vaststaat dat het zodanig is ingericht dat het in alle gevallen is uitgesloten dat ingevoerde producten zwaarder worden belast dan binnenlandse producten en dat het bijgevolg in geen geval discriminerende gevolgen heeft (zie arrest *X*, C-437/12, EU:C:2013:857, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 47 In dat verband wordt artikel 110, eerste alinea, VWEU geschonden wanneer de belasting op het ingevoerde product en die op het soortgelijke binnenlandse product op verschillende wijze en volgens verschillende modaliteiten worden berekend, waardoor het ingevoerde product, al is het maar in sommige gevallen, zwaarder wordt belast (zie in die zin arresten *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, punt 3, en *Stadtgemeinde Frohnleiten en Gemeindebetriebe Frohnleiten*, C-221/06, EU:C:2007:657, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 48 Zoals het Hof reeds heeft gepreciseerd, is dat het geval wanneer de betalingstermijnen voor een heffing op de nationale productie langer zijn dan die welke gelden voor producten die worden ingevoerd uit andere lidstaten. Een dergelijk aan de nationale productie voorbehouden voordeel levert immers een verschil in behandeling ten nadele van ingevoerde producten op, dat in strijd is met het verbod van artikel 110 VWEU (zie in die zin arrest *Grundig Italiana*, C-68/96, EU:C:1998:299, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 49 Uit de verwijzingsbeslissing lijkt voort te vloeien dat smeeroliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof en worden verworven op het nationale grondgebied, verplicht onderworpen zijn aan de regeling tot schorsing van de accijns, hetgeen ter terechtzitting door de Poolse regering is bevestigd, doch nog door de nationale rechter dient te worden nagegaan. Overeenkomstig artikel 21, lid 2, van de accijnswet dient de belastingplichtige de accijns op die producten uiterlijk te betalen de vijftiendste dag na afloop van de maand waarin de belastingschuld op grond van de beëindiging van die regeling is ontstaan. Deze betalingstermijn geldt ook voor smeeroliën die uit een andere lidstaat worden ingevoerd in het kader van de regeling tot schorsing van de accijns. De betalingstermijn van de accijns voor met toepassing van de regeling van accijnsbetaling ingevoerde producten bedraagt daarentegen, uit hoofde van de artikelen 21, lid 3, punt 1, en 78, lid 1, punt 3, en lid 3, van die wet, tien dagen te rekenen vanaf de dag waarop de belastingschuld is ontstaan.
- 50 Onder voorbehoud van een door de verwijzende rechter te verrichten verificatie blijkt dus dat de betalingstermijn van de accijns die verschuldigd is voor smeeroliën die met toepassing van de regeling tot schorsing van de accijns worden ingevoerd, te rekenen vanaf het tijdstip waarop zij op de Poolse

markt in het verkeer worden gebracht, dezelfde is als die waarin is voorzien voor de op die markt verworven smeeroïën. Bovendien kunnen ingevoerde smeeroïën ook worden ingevoerd met toepassing van de regeling van betaling van de accijns, hetgeen resulteert in een kortere termijn voor betaling van de accijns.

- 51 Hieruit volgt dat, wat de regeling tot schorsing van de accijns betreft, waaraan de verwerving van smeeroïën op de nationale markt verplicht lijkt te zijn onderworpen, er met betrekking tot de betalingstermijn voor de verschuldigde accijns geen sprake is van een verschil in behandeling ten nadele van de ingevoerde smeeroïën. Dat uitsluitend voor ingevoerde producten ook gebruik kan worden gemaakt van de regeling van accijnsbetaling, die voorziet in een kortere betalingstermijn, kan niet afdoen aan het feit dat een regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet discriminerend is.
- 52 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12 en artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118 aldus moeten worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staan dat niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijnen vallende producten, zoals smeeroïën die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, worden onderworpen aan een heffing waarvoor dezelfde regels gelden als voor de in die richtlijnen opgenomen regeling betreffende de geharmoniseerde accijns, voor zover de toepassing van die heffing op bedoelde producten in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen.

### **Kosten**

- 53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tiende kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop en artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12 moeten aldus worden uitgelegd dat zij niet eraan in de weg staan dat niet binnen de werkingssfeer van deze richtlijnen vallende producten, zoals smeeroïën die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof worden gebruikt, worden onderworpen aan een heffing waarvoor dezelfde regels gelden als voor de in die richtlijnen opgenomen regeling betreffende de geharmoniseerde accijns, voor zover de toepassing van die heffing op bedoelde producten in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen.**

ondertekeningen