



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

2 juni 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Indirecte belastingen — Accijns — Richtlijn 2008/118/EG — Verschuldigdheid van de accijns — Artikel 7, lid 2 — Begrip ‚het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken van accijnsgoederen’ — Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit — Richtlijn 2003/96/EG — Artikel 14, lid 1, onder a) — Gebruik van energieproducten voor de productie van elektriciteit — Koop en wederverkoop door een tussenkoper van energieproducten die zich in een belasting-entrepot bevinden — Rechtstreekse levering van de energieproducten aan een marktdeelnemer met het oog op de productie van elektriciteit — Vermelding van de tussenkoper als ‚geadresseerde’ van de producten in de fiscale documenten — Schending van de naar nationaal recht geldende eisen voor vrijstelling van accijns — Weigering van vrijstelling — Bewijs van het gebruik van de producten onder de voorwaarden voor vrijstelling van accijns — Evenredigheid”

In zaak C-355/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Administrativen sad Pleven (bestuursrechter Pleven, Bulgarije) bij beslissing van 10 juli 2014, ingekomen bij het Hof op 21 juli 2014, in de procedure

„Polihim-SS” EOOD

tegen

Nachalnik na Mitnitsa Svishtov,

in tegenwoordigheid van:

Okrazhna prokuratura Pleven,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

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

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 oktober 2015,

* Procestaal: Bulgaars.

gelet op de opmerkingen van:

- „Polihim-SS” EOOD, vertegenwoordigd door D. Dobrev en L. Angelov, advocaten, en door S. Stefanova,
- de Nachalnik na Mitnitsa Svishtov, vertegenwoordigd door V. Tanov, advocaat, en door S. Yordanova en N. Yotsova-Toteva,
- de Bulgaarse regering, vertegenwoordigd door E. Petranova en D. Drambozova als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze en K. Petersen als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Wasmeier en D. Roussanov 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 1, lid 1, onder a), 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/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12), en van artikel 14, lid 1, onder a), van 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 2003, L 283, blz. 51).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Polihim-SS” EOOD (hierna: „Polihim”) en de Nachalnik na Mitnitsa Svishtov (directeur der douane, Svishtov, Bulgarije) over de geldboeten die aan Polihim zijn opgelegd omdat zij energieproducten aan een belasting-entrepot heeft onttrokken zonder de daarover verschuldigde accijns te hebben betaald.

Rechtskader

Unierecht

Richtlijn 2003/96

- 3 Artikel 2 van richtlijn 2003/96 bepaalt:

„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;

[...]

3. De energieproducten waarvoor in deze richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld en die bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, worden belast tegen het belastingniveau van de gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof, naargelang van het gebruik dat ervan gemaakt wordt.

[...]

4. Deze richtlijn is niet van toepassing op:

- a) outputbelasting op warmte en de belasting op producten van de GN-codes 4401 en 4402;
- b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

- energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof
- duaal gebruik van energieproducten

Een energieproduct kent een duaal gebruik wanneer het zowel als verwarmingsbrandstof als voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof wordt gebruikt. Het gebruik van energieproducten voor chemische reductie of elektrolytische en metallurgische procedés wordt als duaal gebruik beschouwd.

- elektriciteit die voornamelijk wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procedés;
- elektriciteit die meer dan 50 % van de kosten van een product veroorzaakt. De kosten van een product worden gedefinieerd als de som van de totale aankoop van goederen en diensten plus de personeelskosten plus het verbruik van kapitaalgoederen op het niveau van het bedrijf als gedefinieerd in artikel 11. Deze kosten worden berekend op basis van het gemiddelde per eenheid. Onder elektriciteitskosten wordt verstaan de feitelijke aankoopwaarde van de elektriciteit of de productiekosten van de elektriciteit, indien deze in het bedrijf wordt gegenereerd;
- mineralogische procedés.

Onder mineralogische procedés wordt verstaan de procedés die in verordening (EEG) nr. 3037/90 van de Raad van 9 oktober 1990 betreffende de statistische nomenclatuur van de economische activiteiten in de Europese Gemeenschap [(PB 1990, L 293, blz. 1)] zijn ondergebracht onder code DI 26 ‚Vervaardiging van overige niet-metaalhoudende minerale producten’ van de NACE-nomenclatuur.

Op deze energieproducten is artikel 20 evenwel van toepassing.

[...]”

4 Artikel 4 van richtlijn 2003/96 luidt als volgt:

„1. De belastingniveaus die de lidstaten toepassen op de in artikel 2 genoemde energieproducten en op elektriciteit, mogen niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚belastingniveau’ verstaan het totaal van alle geheven indirecte belastingen ([belasting over de toegevoegde waarde] uitgezonderd), rechtstreeks of niet-rechtstreeks berekend over de hoeveelheid energieproducten en elektriciteit op het tijdstip van uitslag tot verbruik.”

5 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Met ingang van 1 januari 2004 worden de minimumbelastingniveaus voor verwarmingsbrandstoffen vastgesteld zoals beschreven in bijlage I.C.”

6 In artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn is bepaald:

„1. Naast de algemene bepalingen 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 1992, L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2000/47/EG van de Raad van 20 juli 2000 (PB 2000, L 193, blz. 73)] inzake vrijgesteld gebruik van belastbare producten, en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten voor onderstaande producten vrijstelling van belasting, op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen:

a) energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren. De lidstaten kunnen deze producten echter uit milieubeleidsoverwegingen aan belasting onderwerpen zonder inachtneming van de in deze richtlijn vastgestelde minimumbelastingniveaus. In dat geval wordt de op deze producten geheven belasting niet in aanmerking genomen voor de inachtneming van het minimumbelastingniveau voor elektriciteit zoals vastgesteld in artikel 10”.

7 Tabel C, „Minimumbelastingniveaus voor verwarmingsbrandstoffen en elektriciteit”, van bijlage I bij deze richtlijn, ziet eruit als volgt:

	Zakelijk gebruik	Niet-zakelijk gebruik
[...]	[...]	[...]
Zware stookolie (euro per 1 000 kg) GN-codes 2710 19 61 tot en met 2710 19 69	15	15
[...]	[...]	[...]

Richtlijn 2008/118

8 De overwegingen 8 en 9 van richtlijn 2008/118 luiden als volgt:

„(8) Aangezien het voor de goede werking van de interne markt noodzakelijk blijft dat het concept ‚accijns’ en de omstandigheden waarin deze verschuldigd wordt, in alle lidstaten dezelfde zijn, moet op communautair niveau worden verduidelijkt wanneer accijnsgoederen tot verbruik worden uitgeslagen en wie de tot voldoening van de accijns gehouden persoon is.

(9) Aangezien de accijns een belasting op het verbruik van bepaalde goederen is, mag geen accijns worden geheven op accijnsgoederen die in bepaalde omstandigheden vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan.”

9 Artikel 1, lid 1, onder a), van deze richtlijn bepaalt:

„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”.

10 Artikel 4 van richtlijn 2008/118 bepaalt:

„In deze richtlijn en de desbetreffende uitvoeringsmaatregelen wordt verstaan onder:

1) ‚erkend entrepouhouder‘: de natuurlijke of rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling in een belasting-entrepot te produceren, te verwerken, voorhanden te hebben, te ontvangen en te verzenden;

[...]

11) ‚belasting-entrepot‘: iedere plaats waar de erkende entrepouhouder bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling produceert, verwerkt, voorhanden heeft, ontvangt of verzendt, zulks onder bepaalde voorwaarden die zijn vastgesteld door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar dit belasting-entrepot gelegen is.”

11 Artikel 7, leden 1 tot en met 3, van richtlijn 2008/118, dat deel uitmaakt van afdeling I, „Tijdstip en plaats van verschuldigheid”, van hoofdstuk II van deze richtlijn, luidt als volgt:

„1. De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder uitslag tot verbruik verstaan:

- a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;
- b) het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving;

[...]

3. Onder het tijdstip van de uitslag tot verbruik wordt verstaan:

- a) in de in artikel 17, lid 1, onder a), ii), bedoelde situaties, het tijdstip van ontvangst van de accijnsgoederen door de geregistreerde geadresseerde;
- b) in de in artikel 17, lid 1, onder a), iv), bedoelde situaties, het tijdstip van ontvangst van de accijnsgoederen door de geadresseerde;

[...]”

12 Artikel 15, lid 2, van richtlijn 2008/118, dat deel uitmaakt van hoofdstuk III, „Productie, verwerking en het voorhanden hebben van accijnsgoederen”, van deze richtlijn bepaalt:

„De productie, de verwerking en het voorhanden hebben van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling vinden plaats in een belasting-entrepot.”

Bulgaars recht

- 13 In de *Zakon za aktsizite i danächnite skladove* (wet betreffende de accijns en de belasting-entrepots, Dv nr. 91, van 15 november 2005; hierna: „accijnswet”), waarbij richtlijn 2008/118 in Bulgaars recht wordt omgezet, is bepaald:

„Aan accijns zijn onderworpen:

[...]

3) energieproducten en elektriciteit;

[...]”

- 14 Artikel 4 van deze wet bepaalt:

„In de zin van deze wet:

[...].

14) is de ‚van accijns vrijgestelde eindverbruiker’ een onafhankelijke handelaar of een rechtspersoon die op grond van het certificaat van vrijstelling van accijns dat hij heeft verkregen, het recht heeft, energieproducten te ontvangen die worden benut voor doelen waarvoor vrijstelling van accijns wordt verleend.”

- 15 In de versie ervan die van kracht was tot en met 16 juli 2012 bepaalde artikel 20 de accijnswet:

„(1) De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de accijnsgoederen tot verbruik worden uitgeslagen.

(2) Onder ‚uitslag tot verbruik’ wordt verstaan:

1. de onttrekking van accijnsgoederen aan een belasting-entrepot, tenzij wanneer de goederen, onder de voorwaarden en op de wijze die in deze wet worden bepaald, vanaf het tijdstip van de onttrekking onder een accijnsschorsingsregeling worden gebracht; hetzelfde geldt voor de onttrekking van accijnsgoederen aan een gespecialiseerde kleine distilleerderij en aan een wijnpers van een kleine wijnbouwer;

[...]”

- 16 In de versie ervan die van kracht is sinds 17 juli 2012 luidt artikel 20, lid 2, van deze wet als volgt:

„Onder ‚uitslag tot verbruik’ wordt verstaan:

1. de onttrekking van accijnsgoederen aan een belasting-entrepot, tenzij wanneer de goederen, onder de voorwaarden en op de wijze die in deze wet worden bepaald, vanaf het tijdstip van de onttrekking onder een accijnsschorsingsregeling worden gebracht;

[...]”

- 17 Artikel 24 van deze wet bepaalt:

„[...]

(2) De volgende energieproducten zijn vrijgesteld van accijns:

[...].

3. energieproducten die worden gebruikt bij de productie van elektriciteit door personen die een overeenkomstig de energiewet verleende vergunning voor de productie van elektriciteit hebben verkregen;

[...]

(3) De in lid 2, punten 1 tot en met 5, bedoelde vrijstelling geldt alleen voor de van accijns vrijgestelde eindverbruiker.”

18 Artikel 24, lid 3, van de accijnswet is ingetrokken met ingang van 17 juli 2012.

19 Artikel 24a van deze wet, dat van kracht is sinds 17 juli 2012, bepaalt:

„[...] (1) De vrijstelling van accijns op de in artikel 24, lid 2, punten 1 tot en met 5, vermelde energieproducten geldt slechts voor personen aan wie een certificaat is afgegeven volgens hetwelk zij van accijns vrijgestelde eindverbruikers zijn.”

20 In artikel 24e van die wet, dat van kracht is sinds 17 juli 2012, wordt bepaald:

„(1) Op grond van het afgegeven certificaat heeft de van accijns vrijgestelde eindverbruiker het recht, van accijns vrijgestelde energieproducten te ontvangen in het in het certificaat vermelde verkooppunt waar de energieproducten zullen worden ontvangen, gelost en gebruikt.

(2) De van accijns vrijgestelde eindverbruiker mag de ontvangen energieproducten slechts gebruiken voor de doeleinden die in het voor het betrokken verkooppunt afgegeven certificaat zijn genoemd.

[...]”

21 Artikel 33, leden 1 en 3, van deze wet, in de versie die van kracht was ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, luidt als volgt:

„[...]

(1) Voor de als verwarmingsbrandstof gebruikte energieproducten gelden de volgende accijnstarieven:

[...]

2. voor zware stookolie van de GN-codes 2710 19 61 tot en met 2710 19 69, andere zware olie dan smeerolie van de GN-code 2710 19 99 en voor energieproducten van de GN-codes 2706, 2707 91, 2707 99 11, 2707 99 19, 2710 91 en 2710 99: 50 lev per 1 000 kg;

[...]

(3) Voor de toepassing van de in lid 1 vermelde tarieven gaan de tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen vergezeld van een document naar het model bepaald in het decreet ter uitvoering van deze wet.”

22 Artikel 33, lid 4, van de accijnswet, in de versie die van kracht was tot en met 16 juli 2012, bepaalde:

„De in lid 1 vermelde tarieven zijn van toepassing indien de persoon die de producten tot verbruik heeft uitgeslagen, beschikt over het in lid 3 vermelde document, gecertificeerd door de persoon die de producten voor het juiste doel zal gebruiken, behalve voor lpg in flessen bestemd om als verwarmingsbrandstof te worden gebruikt, dat bij een flessendepot aan een belasting-entrepot wordt onttrokken. [...]”

23 Artikel 33, lid 4, van deze wet, in de versie die van kracht is sinds 17 juli 2012, bepaalt:

„De in lid 1 vermelde tarieven zijn van toepassing indien de persoon die de producten tot verbruik heeft uitgeslagen, beschikt over het in lid 3 vermelde document, gecertificeerd door de persoon die de producten voor het juiste doel zal gebruiken, behalve voor lpg in flessen bestemd om als verwarmingsbrandstof te worden gebruikt, dat aan een belasting-entrepot wordt onttrokken.”

24 In artikel 112, lid 1, van die wet staat:

„Aan een persoon die de verschuldigde accijns niet voldoet, kan een geldboete worden opgelegd gelijk aan het dubbele van het bedrag van de niet-voldane accijns met een minimum van 500 lev.”

25 Artikel 13 van het decreet ter uitvoering van de accijnswet, in die versie die van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding (hierna: „uitvoeringsdecreet”), bepaalt:

„(1) De vrijstelling van accijns op de in artikel 24, lid 2, punten 1, 2, 3, 4 en 5, van de accijnswet vermelde energieproducten geldt slechts voor de onafhankelijke handelaren of de rechtspersonen aan wie een certificaat is afgegeven volgens hetwelk zij van accijns vrijgestelde eindverbruikers zijn.

[...]

(5) Wanneer een energieproduct rechtstreeks of indirect wordt ingezet in een procedé voor de opwekking van warmte voor residentiële of industriële doeleinden, wordt dit product aangemerkt als een voor gebruik als verwarmingsbrandstof bestemd energieproduct.

[...]”

26 Artikel 80 dit uitvoeringsdecreet bepaalt:

„(1) De accijnsfactuur wordt, naar het in bijlage nr. 14 opgenomen model, uitgeschreven door de accijnsplichtigen, met uitzondering van de personen genoemd in artikel 3, leden 2 en 3, [van de accijnswet]. De accijnsfactuur wordt alleen dan door de van accijns vrijgestelde eindverbruikers uitgeschreven wanneer de energieproducten voor andere dan de in het certificaat genoemde doeleinden worden gebruikt.

[...]

(5) De accijnsfactuur wordt uitgeschreven op de datum van de uitslag tot verbruik van de accijnsgoederen, behalve in de gevallen bedoeld in artikel 20, lid 2, punten 5, 15, 16, 17 en 18 [van de accijnswet].”

27 Artikel 80a van het uitvoeringsdecreet luidt als volgt:

„(1) Ingeval op grond van artikel 33, lid 1, [van de accijnswet] de verlaagde tarieven of ingeval het tarief van artikel 33a, lid 1, [van de accijnswet] wordt toegepast op smeerolie die, volgens de technische specificaties ervan, gemarkeerde gasolie bevat, dient de persoon die de producten tot verbruik uitslaat, vier exemplaren van een document naar het in bijlage nr. 14a opgenomen model in te vullen en af te geven.

(2) Het eerste exemplaar wordt bewaard door degene die het document uitschrijft, en het tweede door de persoon die in de accijnsfactuur als geadresseerde wordt genoemd. Het derde en het vierde exemplaar vergezellen het product tot bij de verbruiker. Het vierde exemplaar wordt bewaard door de verbruiker van de accijnsgoederen die bestemd zijn om als verwarmingsbrandstof te worden gebruikt. Het derde exemplaar wordt teruggestuurd naar de persoon die de goederen tot verbruik heeft uitgeslagen.

[...]”

28 Artikel 82, leden 5 en 6, van dat uitvoeringsdecreet bepaalt:

„(5) De accijnsaangifte gaat vergezeld van een kopie van de accijnsfacturen, alsmede van de overeenkomstig bijlage nr. 14a betreffende tot verbruik als verwarmingsbrandstof uitgeslagen energieproducten opgestelde factuur, behalve voor de producten bedoeld in artikel 33, lid 1, punten 5 en 7, [van de accijnswet] en van in flessen tot verbruik als verwarmingsbrandstof uitgeslagen lpg dat bij een flessendepot aan een belasting-entrepot wordt onttrokken.

(6) Bij de accijnsaangifte betreffende de tot verbruik uitgeslagen energieproducten bestemd voor van accijns vrijgestelde eindverbruikers en betreffende in flessen tot verbruik als verwarmingsbrandstof uitgeslagen lpg dat bij een flessendepot aan een belasting-entrepot is onttrokken, wordt alleen een kopie van de accijnsfacturen gevoegd.”

Hoofding en prejudiciële vragen

29 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Polihim een erkende entrepouder is die een te Lukovit (Bulgarije) gelegen belasting-entrepot beheert waarin zij energieproducten mag vervaardigen en onder een accijnsschorsingsregeling mag opslaan.

30 Op grond van een trilaterale overeenkomst tussen Polihim, Petros Oyl OOD en TETS Bobov dol EAD heeft Polihim zware stookolie verkocht aan Petros Oyl, die deze heeft doorverkocht aan TETS Bobov dol, de van accijns vrijgestelde eindverbruiker in de zin van de Bulgaarse wettelijke regeling. Deze zware stookolie is door Polihim rechtstreeks vanuit haar belasting-entrepot aan TETS Bobov dol geleverd. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat TETS Bobov dol de zware stookolie heeft gebruikt voor de productie van elektriciteit in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96.

31 Naar aanleiding van een fiscale controle bij Polihim hebben de Bulgaarse autoriteiten vastgesteld dat deze vennootschap op haar accijnsaangiften voor de belastingtijdvakken van 1 tot en met 30 juni 2012 en van 1 tot en met 30 september 2012 had aangegeven, acht keer zware stookolie van GN-code 2710 19 64 tot verbruik te hebben uitgeslagen voor Petros Oyl, maar daarover geen accijns verschuldigd te zijn omdat deze stookolie was bestemd om te worden gebruikt bij de productie van elektriciteit in de zin van artikel 24, lid 2, punt 3, van de accijnswet.

32 Omdat zij van oordeel waren dat Petros Oyl, die door Polihim als geadresseerde van de in het hoofding aan de orde zijnde goederen was opgegeven, niet de status van een van accijns vrijgestelde eindverbruiker in de zin van de nationale wettelijke regeling had, en dat daardoor als

gevolg van de onttrekking van deze goederen aan het belasting-entrepot van Polihim accijns verschuldigd was geworden door deze laatste, hebben de Bulgaarse douaneautoriteiten een bestuurlijke inbreuk vastgesteld.

- 33 Polihim heeft schriftelijk bezwaar gemaakt tegen deze vaststelling en heeft aangevoerd dat die goederen, onmiddellijk nadat zij haar belasting-entrepot hadden verlaten, rechtstreeks waren geleverd aan TETS Bobov dol, de vennootschap die elektriciteit produceert en de status van een van accijns vrijgestelde eindverbruiker heeft.
- 34 Bij beslissing van 27 mei 2013 heeft de directeur der douane Svishtov het bezwaar afgewezen en Polihim op grond van artikel 112, lid 1, van de accijnswet voor elk van deze uitslagen tot verbruik een geldboete opgelegd ten belope van het dubbele van het bedrag van de niet-voldane accijns. Voor de berekening van deze geldboeten werd uitgegaan van het accijnstarief voor energieproducten bestemd voor een ander gebruik dan gebruik als motor- of verwarmingsbrandstof.
- 35 Polihim heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij de Rayonen sad Lukovit (rechter in eerste aanleg Lukovit, Bulgarije). In haar vonnis heeft deze rechterlijke instantie bevestigd dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen in strijd met artikel 20, lid 1, van de accijnswet aan het belasting-entrepot van Polihim waren onttrokken zonder dat deze laatste de daarover verschuldigde accijns had betaald. Volgens deze rechterlijke instantie was het dienaangaande van weinig belang dat die goederen rechtstreeks waren geleverd aan TETS Bobov dol, aangezien Petros Oyl, die in de door Polihim zelf opgestelde fiscale documenten als geadresseerde van die goederen was aangewezen, niet de status van een van accijns vrijgestelde eindverbruiker had. Die rechterlijke instantie heeft de beslissing van 27 mei 2013 niettemin herzien en het bedrag van de opgelegde geldboeten verlaagd.
- 36 Tegen dat vonnis heeft Polihim cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechterlijke instantie.
- 37 Van oordeel dat voor de beslechting van het voor haar aanhangige geding de uitlegging van een aantal bepalingen van de richtlijnen 2008/118 en 2003/96 is vereist, heeft de verwijzende rechterlijke instantie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Moet het begrip ‚verbruik van energieproducten’ in artikel 1, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118, in gevallen waarin het gaat om energieproducten die tot verbruik zijn uitgeslagen en aan een belasting-entrepot van een erkende entrepouhouder zijn onttrokken, in het kader van een handelstransactie zijn verkocht aan een koper die noch een vergunning voor elektriciteitsproductie noch een certificaat bezit volgens hetwelk hij een van accijns vrijgestelde eindverbruiker is, en door die koper zijn doorverkocht aan een derde die in het bezit is van een vergunning voor elektriciteitsproductie, van toestemming van de bevoegde autoriteiten om van accijns vrijgestelde energieproducten in ontvangst te nemen en van een certificaat volgens hetwelk hij een van accijns vrijgestelde eindverbruiker is, en aan wie de energieproducten rechtstreeks door de erkende entrepouhouder zijn geleverd zonder dat de koper feitelijk de beschikking over de energieproducten heeft gekregen, in die zin worden uitgelegd dat de energieproducten worden verbruikt door de rechtstreekse koper ervan die deze niet daadwerkelijk in een bepaald procedé gebruikt, dan wel in die zin dat zij worden verbruikt door de derde die ze daadwerkelijk in een door hem toegepast procedé gebruikt?
- 2) Moet de uitdrukking ‚gebruikt voor de productie van elektriciteit’ in artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, in gevallen waarin het gaat om energieproducten die tot verbruik zijn uitgeslagen en zijn onttrokken aan een belasting-entrepot van een erkende entrepouhouder zijn onttrokken, in een handelstransactie zijn verkocht aan een koper die noch een vergunning voor elektriciteitsproductie noch een certificaat bezit volgens hetwelk hij een van accijns vrijgestelde eindverbruiker is, en door die koper zijn doorverkocht aan een derde die in het bezit is van een vergunning voor elektriciteitsproductie, van toestemming van de bevoegde autoriteiten om van

accijns vrijgestelde energieproducten in ontvangst te nemen en van een certificaat volgens hetwelk hij een van accijns vrijgestelde eindverbruiker is, en aan wie de energieproducten rechtstreeks door de erkende entrepouhouder zijn geleverd zonder dat de koper feitelijk de beschikking over de energieproducten heeft gekregen, in die zin worden uitgelegd dat de energieproducten worden gebruikt door de rechtstreekse koper ervan die deze niet daadwerkelijk gebruikt in een bepaald procedé om een van de doelen te bereiken waarvoor vrijstelling van accijns wordt verleend, dan wel in die zin dat zij worden gebruikt door een derde die ze daadwerkelijk gebruikt in een door hem toegepast procedé om een van de doelen te bereiken waarvoor vrijstelling van accijns wordt verleend, namelijk verwarming, bijvoorbeeld voor de productie van elektriciteit?

- 3) Zijn energieproducten, gelet op de beginselen van de accijnswetgeving van de Europese Unie, en vooral artikel 1, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118 en artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, aan accijns onderworpen, en zo ja, tegen welk tarief, dat van brandstof dan wel dat van voor verwarmingsdoeleinden gebruikte energieproducten, wanneer vaststaat dat de betrokken goederen zijn geleverd aan een eindverbruiker die de desbetreffende door de nationale wetgeving vereiste toestemming en vergunningen voor de productie van elektriciteit bezit, alsmede een certificaat volgens hetwelk hij een van accijns vrijgestelde eindverbruiker is, en die het goed rechtstreeks van de erkende entrepouhouder heeft ontvangen, doch die niet de eerste koper van het goed is?
- 4) Zijn energieproducten, gelet op de beginselen van de accijnswetgeving van de Europese Unie, en met name artikel 1, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118 en artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, aan accijns onderworpen, en wel tegen het voor brandstof geldende tarief, wanneer vaststaat dat de betrokken energieproducten zijn verbruikt respectievelijk gebruikt voor een doel waarvoor vrijstelling van accijns is verleend, namelijk de productie van elektriciteit, door een persoon die de desbetreffende door de nationale wetgeving vereiste toestemming en vergunningen voor de productie van elektriciteit bezit en die het goed rechtstreeks van de erkende entrepouhouder heeft ontvangen, doch die niet de eerste koper van het goed is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en tweede vraag

- 38 Met haar eerste en haar tweede vraag, die samen dienen te worden behandeld, wenst de verwijzende rechterlijke instantie in wezen te vernemen of artikel 7, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat de verkoop van een accijnsgoed binnen een belasting-entrepot zonder dat dit goed dat belasting-entrepot fysiek heeft verlaten, een uitslag tot verbruik van dat goed vormt. Verder wenst deze rechterlijke instantie te vernemen of artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, gelezen in samenhang met artikel 7 van richtlijn 2008/118, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een weigering door de nationale autoriteiten om vrijstelling van accijns te verlenen voor energieproducten die, nadat zij door een erkende entrepouhouder aan een tussenkoper zijn verkocht, door deze laatste worden doorverkocht aan een eindverbruiker die voldoet aan alle eisen die in het nationale recht worden gesteld om voor vrijstelling van accijns op deze goederen in aanmerking komen, en aan wie die goederen door die erkende entrepouhouder rechtstreeks uit zijn entrepot worden geleverd, op de enkele grond dat de tussenkoper, die door die entrepouhouder als geadresseerde van die goederen was opgegeven, niet voldoet aan die eisen.
- 39 Om te beginnen dient erop te worden gewezen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen, in het onderhavige geval zware stookolie van GN-code 2710 19 64, een onder GN-code 2710 vallend energieproduct in de zin van artikel 2, lid 1, onder b), van richtlijn 2003/96 is, en onder de in die richtlijn gestelde voorwaarden aan belastingheffing is onderworpen. Het gaat ook om accijnsgoederen in de zin van artikel 1, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118, waarvan het verbruik rechtstreeks of

indirect is onderworpen aan de in deze richtlijn geregelde accijns. Hieraan dient te worden toegevoegd dat het gebruik waarvoor deze goederen bestemd waren, te weten de productie van elektriciteit in een thermische centrale, niet voorkomt onder de vormen van gebruik die volgens artikel 2, lid 4, onder b), van richtlijn 2003/96 van de werkingssfeer van deze richtlijn zijn uitgesloten.

- 40 Uit artikel 4 en artikel 9, lid 1, van richtlijn 2003/96, gelezen in samenhang met tabel C van bijlage I bij die richtlijn, blijkt dat het belastingniveau voor zware stookolie als aan de orde in het hoofdgeding, niet lager mag zijn dan 15 EUR per 1 000 kg.
- 41 Bijgevolg moet over deze zware stookolie dienovereenkomstig belasting worden geheven, tenzij daarvoor een vrijstelling of een vermindering van het toepasselijke belastingniveau geldt.
- 42 In dit verband blijkt uit artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 dat de lidstaten voor energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en voor elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren, vrijstelling van belasting verlenen op de voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen.
- 43 In deze context twijfelt de verwijzende rechterlijke instantie over het antwoord op de vraag of de verkoop van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen door Polihim aan een tussenkoper zonder dat deze laatste ooit feitelijke macht over deze goederen heeft uitgeoefend, uitslag tot verbruik van deze goederen in de zin van artikel 7, lid 2, van richtlijn 2008/118 is of dus op tijdstip van deze verkoop aan de voorwaarden voor vrijstelling voor deze goederen moest worden voldaan.
- 44 Om te antwoorden op de eerste en de tweede vraag, zoals deze in punt 38 van het onderhavige arrest zijn geherformuleerd, dient dus eerst te worden uitgemaakt op welk tijdstip de accijns verschuldigd wordt volgens artikel 7 van richtlijn 2008/118, en vervolgens aan welke voorwaarden de in artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 bedoelde vrijstelling is onderworpen.

Tijdstip waarop de accijns verschuldigd wordt

- 45 Volgens vaste rechtspraak van het Hof dient voor de uitlegging van een bepaling van het Unierecht niet alleen rekening te worden gehouden met de bewoordingen van die bepaling, maar ook met de context ervan en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 26 maart 2015, Litaksa, C-556/13, EU:C:2015:202, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 46 Wat in de eerste plaats de bewoordingen van artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118 betreft, dient erop te worden gewezen dat volgens deze bepaling de accijns verschuldigd wordt op het tijdstip van de uitslag tot verbruik van het accijnsgoed.
- 47 Verder blijkt uit artikel 7, lid 2, onder a), van die richtlijn dat onder „uitslag tot verbruik” met name dient te worden verstaan „het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen”.
- 48 Vast staat dat het zinsdeel „het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken [...] van accijnsgoederen” in artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118, gelet op de gewone betekenis van de term „onttrekken” in de omgangstaal, wijst op het fysieke onttrekken van deze goederen aan het belasting-entrepot en niet op de verkoop van die goederen.
- 49 In de tweede plaats dient erop te worden gewezen dat een dergelijke lezing van artikel 7, lid 1, en artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118 overeenkomt met de doelstellingen van deze richtlijn.

- 50 Aangezien de accijns, zoals in overweging 9 van richtlijn 2008/118 in herinnering wordt gebracht, een belasting op het verbruik is, stelt deze richtlijn, volgens artikel 1, lid 1, ervan, de algemene regeling ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van accijnsgoederen, waaronder met name de onder richtlijn 2003/96 vallende energieproducten en elektriciteit, vast.
- 51 Aangezien de accijns een belasting op het verbruik en niet op de verkoop is, dient het tijdstip waarop de accijns verschuldigd wordt, zo dicht mogelijk bij de verbruiker te liggen.
- 52 Zolang de betrokken goederen in het belasting-entrepot van een erkende entrepouhouder blijven, kan er dus geen verbruik hebben plaatsgevonden, ook al zijn die goederen door deze erkende entrepouhouder verkocht.
- 53 In de derde plaats dient er – met betrekking tot de context van richtlijn 2008/118 – op te worden gewezen dat artikel 7, lid 2, onder a), van deze richtlijn met name doelt op het geval waarin een accijnsgoed onregelmatig aan een accijnsschorsingsregeling wordt onttrokken. Aangezien de woorden „onregelmatig onttrekken” niet anders kunnen worden opgevat dan als het fysiek onttrekken van een goed aan een dergelijke regeling, versterkt het gebruik van deze termen in die bepaling de lezing, dat de uitslag tot verbruik in de zin van deze bepaling plaatsvindt op het tijdstip waarop een accijnsgoed fysiek aan een accijnsschorsingsregeling wordt onttrokken.
- 54 Bovendien vloeit uit artikel 4, punt 1, van richtlijn 2008/118, gelezen in samenhang met artikel 15, lid 2, van deze richtlijn, voort dat een erkende entrepouhouder de accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling in een belasting-entrepot voorhanden heeft. Hieruit volgt dat de accijns niet verschuldigd is zolang de erkende entrepouhouder de betrokken goederen in zijn belasting-entrepot voorhanden heeft, daar in deze situatie immers niet kan worden geoordeeld dat die goederen aan een accijnsschorsingsregeling zijn onttrokken in de zin van artikel 7, lid 2, onder a), van 2008/118.
- 55 Uit deze overwegingen volgt dat artikel 7, lid 2, van 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat de verkoop van een accijnsgoed dat een erkende entrepouhouder in een belasting-entrepot voorhanden heeft, slechts de uitslag tot verbruik van dat goed meebrengt op het tijdstip waarop dat goed dit belasting-entrepot fysiek verlaat.

Vrijstellingsvoorwaarden bedoeld in artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96

- 56 In het onderhavige geval staat vast dat de zware stookolie die in het hoofdgeding aan de orde is, rechtstreeks uit het belasting-entrepot van Polihim is geleverd aan TETS Bobov dol, een vennootschap die een thermische centrale exploiteert en de hoedanigheid heeft van eindverbruiker die naar nationaal recht is gemachtigd om van accijns vrijgestelde energieproducten te ontvangen, en dat die zware stookolie in die thermische centrale is gebruikt om elektriciteit te produceren. Ofschoon artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 voorziet in vrijstelling voor energieproducten die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit, hebben de nationale autoriteiten niettemin geweigerd, vrijstelling van accijns te verlenen voor deze zware stookolie, op grond dat de geadresseerde vermeld in de fiscale documenten die de leveringen vergezelden, niet voldeed aan de eisen die in het nationale recht voor een dergelijke vrijstelling waren gesteld.
- 57 In dit verband dient erop te worden gewezen dat richtlijn 2003/96 niet regelt, op welke wijze moet worden bewezen dat de energieproducten zijn gebruikt voor doeleinden waarvoor vrijstelling wordt verleend. Integendeel, deze richtlijn laat het, zoals uit artikel 14, lid 1, ervan blijkt, aan de lidstaten over om de voorwaarden voor de in deze bepaling bedoelde vrijstelling vast te stellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen.

- 58 Welnu, geoordeeld dient te worden dat een uit het nationale recht voortvloeiende eis als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die de vrijstelling van accijns afhankelijk stelt van de aanwijzing in de fiscale documenten van een geadresseerde die voldoet aan de in het nationale recht gestelde voorwaarden om vrijgestelde energieproducten te ontvangen, geschikt is om het in artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 vermelde doel te verwezenlijken, aangezien die eis, zoals de Bulgaarse regering terecht beklemt, het toezicht op de toepassing van de vrijstellingen van accijns kan vergemakkelijken en het risico vermindert dat goederen worden gebruikt die niet voor vrijstelling in aanmerking komen.
- 59 Dit neemt echter niet weg dat de lidstaten, bij de uitoefening van de hun door artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 verleende bevoegdheid om de voorwaarden voor de vrijstelling vast te stellen, de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het evenredigheidsbeginsel, in acht moeten nemen (zie naar analogie arrest van 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 In het onderhavige geval staat vast dat, enerzijds, TETS Bobov dol voldeed aan de eisen die in het nationale recht werden gesteld om als eindverbruiker van accijns vrijgestelde energieproducten te ontvangen en, anderzijds, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen door deze vennootschap zijn gebruikt om elektriciteit te produceren, dat wil zeggen voor een doel waarvoor recht op vrijstelling van accijns wordt verleend, overeenkomstig artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96.
- 61 Bovendien heeft de verwijzende rechterlijke instantie geen enkele omstandigheid genoemd op grond waarvan zou kunnen worden vermoed dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde handelsverrichtingen, namelijk de achtereenvolgende verkopen van de zware stookolie en de rechtstreekse levering daarvan aan een geadresseerde die van accijns is vrijgesteld, hebben plaatsgevonden om door middel van bedrog of misbruik vrijstelling van accijns te krijgen.
- 62 In die omstandigheden gaat de weigering van de nationale autoriteiten om in een geval als aan de orde in het hoofdgeding zware stookolie van accijns vrij te stellen, op de enkele grond dat de door de erkende entrepouhouder als geadresseerde aangewezen persoon niet de hoedanigheid heeft van eindverbruiker die naar nationaal recht is gemachtigd om van accijns vrijgestelde energieproducten te ontvangen, zonder dat op basis van de aangedragen bewijzen wordt nagegaan of op het tijdstip waarop deze zware stookolie aan het belasting-entrepot werd onttrokken, was voldaan aan de materiële eisen voor het gebruik van deze zware stookolie voor een doel waarvoor vrijstelling wordt verleend, verder dan noodzakelijk is om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen (zie naar analogie arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29).
- 63 Gelet op het voorgaande dient te worden geantwoord dat artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, gelezen in samenhang met artikel 7 van richtlijn 2008/118, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een weigering door de nationale autoriteiten om vrijstelling van accijns te verlenen voor energieproducten die, nadat zij door een erkende entrepouhouder aan een tussenkoper zijn verkocht, door deze laatste worden doorverkocht aan een eindverbruiker die voldoet aan alle eisen die in het nationale recht worden gesteld om voor vrijstelling van accijns in aanmerking te komen, en aan wie die goederen door die erkende entrepouhouder rechtstreeks uit zijn belasting-entrepot zijn geleverd, op de enkele grond dat de tussenkoper, die door de entrepouhouder als geadresseerde van die goederen was opgegeven, niet de hoedanigheid heeft van eindverbruiker die naar nationaal recht is gemachtigd om van accijns vrijgestelde energieproducten te ontvangen.

Derde en vierde vraag

- 64 Gelet op het antwoord op de eerste en tweede vraag hoeven de derde en de vierde vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

⁶⁵ 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 7, lid 2, 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/EEG moet aldus worden uitgelegd dat de verkoop van een accijnsgoed dat een erkende entrepouhouder in een belasting-entrepot voorhanden heeft, slechts de uitslag tot verbruik van dat goed meebrengt op het tijdstip waarop dat goed dit belasting-entrepot fysiek verlaat.**
- 2) **Artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, gelezen in samenhang met artikel 7 van richtlijn 2008/118, moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een weigering door de nationale autoriteiten om vrijstelling van accijns te verlenen voor energieproducten die, nadat zij door een erkende entrepouhouder aan een tussenkoper zijn verkocht, door deze laatste worden doorverkocht aan een eindverbruiker die voldoet aan alle eisen die in het nationale recht worden gesteld om voor vrijstelling van accijns in aanmerking te komen, en aan wie die goederen door die erkende entrepouhouder rechtstreeks uit zijn belasting-entrepot zijn geleverd, op de enkele grond dat de tussenkoper, die door die entrepouhouder als geadresseerde van die producten was opgegeven, niet de hoedanigheid heeft van eindverbruiker die naar nationaal recht is gemachtigd om van accijns vrijgestelde energieproducten te ontvangen.**

ondertekeningen