



Datum van
inontvangstneming

:

28/04/2023

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 19/05853
Datum 10 februari 2023

ARREST

in de zaak van

[X] te [Z], Duitsland, (hierna: belanghebbende)

tegen

de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 19 november 2019, nr. 18/01125¹, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 18/1444) betreffende aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslagen in de accijns en in de voorraadheffing, en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente.

¹ ECLI:NL:GHARL:2019:9865.

1. Geding in cassatie

Belanghebbende, vertegenwoordigd door ██████████, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend.

Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend.

De Advocaat-Generaal C.M. Ettema heeft op 31 december 2020 geconcludeerd tot gegrondverklaring van het beroep in cassatie.² De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1 Belanghebbende, woonachtig in Duitsland, is eigenaar van een motortankschip dat hij gebruikt om in opdracht van derden tegen betaling minerale oliën over binnenwateren binnen de Unie te vervoeren (hierna: het tankschip). Het tankschip is zowel aan de voorzijde als aan de achterzijde voorzien van een zogenoemde bunkertank, dat wil zeggen een reservoir voor brandstof die is bestemd om te worden gebruikt voor de aandrijving van dat schip.

2.2 Op 7 juni 2016 bevond het tankschip zich in Nederland op het Amsterdam-Rijnkanaal, toen controleurs van de Belastingdienst/Douane aan boord kwamen voor het uitvoeren van een controle op de juiste heffing van accijns. Op dat moment was belanghebbende de schipper van het tankschip en werd met het tankschip in opdracht van een derde een partij loodvrije benzine in de ladingtanks vervoerd.

2.3 De controleurs hebben vastgesteld dat de bunkertanks van het tankschip bij elkaar genomen 10.900 liter roodgekleurde gasolie bevatten. Tijdens de controle aan boord van het schip heeft belanghebbende aan de controleurs tankbonnen overhandigd waarmee hij heeft willen bewijzen dat hij deze gasolie recent aan boord geleverd had gekregen bij twee zogenoemde bunkerstations (tankstations voor schepen) van brandstoffenleveranciers. Het ene bunkerstation was gelegen in Millingen aan de Rijn (Nederland) en het andere in Emden (Duitsland).

2.4 Van de in de bunkertanks opgeslagen gasolie zijn monsters genomen en voor nader onderzoek opgestuurd naar het Douanelaboratorium. Het Douanelaboratorium rapporteerde dat de hoeveelheid Solvent Yellow 124 (hierna: Solvent Yellow) in deze monsters 5 gram per 1.000 liter respectievelijk 4,4 gram per 1.000 liter bedroeg. Dit gehalte is lager dan het gehalte van 6 gram per 1.000 liter Solvent Yellow dat op grond van nationale bepalingen³ minimaal als herkenningmiddel aan halfzware olie en gasolie moet worden toegevoegd om die oliën met vrijstelling van accijns te mogen uitslaan tot verbruik met het oog op gebruik als brandstof voor de aandrijving van schepen. Verder heeft het Douanelaboratorium vastgesteld dat de monsters gasolie een hoger

² ECLI:NL:PHR:2020:1213, met gemeenschappelijke bijlage ECLI:NL:PHR:2020:1223.

³ Artikel 1a, lid 3, en artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet op de accijns in samenhang gelezen met artikel 13, lid 2, van de Uitvoeringsregeling accijns en artikel 1a, lid 3, van de Wet op de accijns en artikel 20, lid 2, van het Uitvoeringsbesluit accijns.

zwavelgehalte hadden (respectievelijk 16 en 19 mg/kg) dan de volgens Richtlijn 98/70/EG⁴ toegestane norm van 10 mg/kg die een dergelijk product mag bevatten voor gebruik voor de aandrijving van schepen in de binnenvaart.

- 2.5 De Inspecteur heeft zich naar aanleiding van deze bevindingen op het standpunt gesteld dat de in de bunkertanks aangetroffen gasolie niet voldoet aan alle voorwaarden voor toepassing van de hiervoor in 2.4 bedoelde en hierna in 6.2.2 uiteen te zetten vrijstelling voor accijns, omdat die gasolie minder Solvent Yellow bevatte dan het wettelijk voorgeschreven minimumgehalte. Hij heeft op 30 januari 2017 aan belanghebbende het voornemen kenbaar gemaakt om – ondanks de overlegging van de hiervoor in 2.3 bedoelde tankbonnen – een naheffingsaanslag in de accijns op te leggen. De Inspecteur meent dat belanghebbende als eigenaar en schipper van het tankschip de gasolie voorhanden heeft gehouden in de zin van artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet op de accijns (hierna: de Wet), terwijl over die gasolie geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving.
- 2.6 De reactie die belanghebbende op dat voornemen heeft gegeven, heeft de Inspecteur niet doen afzien van naheffen. De Inspecteur heeft over de in de bunkertanks aangetroffen gasolie van belanghebbende niet alleen accijns nageheven maar ook de zogenoemde voorraadheffing als bedoeld in artikel 26, lid 1, van de Wet voorraadvorming aardolieproducten 2012. Het tweede lid van dit wetsartikel bepaalt dat de voorraadheffing wordt geheven en ingevorderd als ware het accijns. De Inspecteur heeft belanghebbende bovendien een boete opgelegd van 10 procent van de nageheven bedragen omdat hij niet heeft voldaan aan de verplichting tot het op aangifte voldoen van deze belastingen.

3. De oordelen van het Hof

- 3.1 Het Hof heeft geoordeeld dat de naheffingsaanslag in de accijns terecht aan belanghebbende is opgelegd op grond van artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 51, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet.
- 3.1.1 Het Hof heeft tot uitgangspunt genomen dat volgens artikel 51, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet voor het naheffen van accijns wegens het belastbare feit als omschreven in artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet niet wordt geëist dat de betrokkene wist of had moeten weten dat over het voorhanden gehouden accijnsgoed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van de Wet.
- 3.1.2 Het Hof heeft vastgesteld dat de gasolie die is aangetroffen in de bunkertanks een goed is waarover accijns is verschuldigd, dat deze gasolie ten tijde van de controle niet onder een accijnsschorsingsregeling was geplaatst en dat belanghebbende de feitelijke beschikkingsmacht over deze gasolie had.

⁴ Richtlijn 98/70/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 oktober 1998 betreffende de kwaliteit van benzine en van dieselbrandstof en tot wijziging van Richtlijn 93/12/EEG van de Raad (Pb 1998, L 350, blz. 58); richtlijn gewijzigd bij Richtlijn 2009/30/EG (Pb 2009, L 140, blz. 88).

- 3.1.3 Het Hof heeft verder het standpunt van de Inspecteur gevolgd dat het niet van belang is waar die gasolie is vervaardigd noch door wie. Anders dan belanghebbende heeft betoogd, hoeft naar het oordeel van het Hof de Inspecteur voor naheffing van accijns wegens het belastbare feit als omschreven in artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet niet te bewijzen dat over de gasolie in de bunkertanks geen accijns is geheven. Uit een redelijke verdeling van de bewijslast vloeit voort dat de (rechts)persoon die zich op een vrijstelling van belasting beroept, hiervoor de bewijslast draagt. Bovendien is het onmogelijk, aldus nog steeds het Hof, te bewijzen dat iets niet is gebeurd. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat over de gasolie in de bunkertanks wél accijns is geheven.
- 3.1.4 Belanghebbende heeft bij het Hof betoogd dat naheffing achterwege moet blijven, omdat de in de bunkertanks aangetroffen gasolie wordt gebruikt voor het doel waarvoor de vrijstelling van artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet in het leven is geroepen, te weten de aandrijving van een schip, en de Staat dus geen nadeel lijdt. Het Hof heeft dit betoog verworpen. Naar het oordeel van het Hof voldeed de gasolie niet aan de voor toepassing van deze vrijstelling geldende voorwaarde dat daaraan de wettelijk voorgeschreven hoeveelheid Solvent Yellow als herkenningsmiddel is toegevoegd en komt de gasolie daarom niet in aanmerking voor de vrijstelling. De lidstaten zijn bevoegd voorwaarden te stellen om fraude, misbruik en ontwijking tegen te gaan. Naar het oordeel van het Hof is het stellen van de voorwaarde van de aanwezigheid van voldoende merkstof (Solvent Yellow) evenredig, omdat het toevoegen van merkstof de controle op het gebruik van de minerale oliën mogelijk maakt en een geschikte manier is om fraude, misbruik en ontwijking te ontmoedigen. Het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 13 juli 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, ECLI:EU:C:2017:537 (hierna: het arrest Vakarų), kan volgens het Hof niet tot een ander oordeel leiden. Dat arrest betrof de uitleg van de vrijstelling bedoeld in artikel 14, lid 1, letter c, van Richtlijn 2003/96/EG (hierna: de Energiebelastingrichtlijn)⁵, welke belastingvrijstelling met artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet is geïmplementeerd. Anders dan in dat arrest, gaat het in de situatie van belanghebbende niet om de schending van puur formele voorwaarden voor de toepassing van een vrijstelling, maar om schending van op het accijnsgoed zelf betrekking hebbende (herkennings)voorwaarden. Die voorwaarden zijn essentieel om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling van artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet te waarborgen, en om fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, aldus nog steeds het Hof.
- 3.2 Aangezien belanghebbende geen zelfstandige grieven had aangevoerd tegen de naheffingsaanslag in de voorraadheffing, is ook deze naheffingsaanslag volgens het Hof terecht opgelegd.
- 3.3 Het Hof heeft de hiervoor in 2.6 bedoelde boetebeschikking vernietigd wegens afwezigheid van alle schuld. In dat kader heeft het Hof geoordeeld dat het te lage gehalte aan Solvent Yellow en het te hoge gehalte aan zwavel niet volstaan om aan te nemen dat belanghebbende de in de bunkertanks aangetroffen gasolie heeft vervaardigd en verder, dat van een schipper niet kan worden gevergd dat hij bij elke tankbeurt bij een gerenommeerde brandstoffenleverancier onderzoek doet naar de samenstelling van de brandstof die hij tankt.

⁵ 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).

4. Rechtskader

Voor de relevante nationale voorschriften wordt verwezen naar de bijlage van dit arrest.

5. Opmerkingen vooraf

5.1 In cassatie staat centraal de vraag of het Hof op goede gronden heeft geoordeeld dat de naheffingsaanslagen terecht aan belanghebbende zijn opgelegd. Middel I is gericht tegen het hiervoor in 3.1.3 weergegeven oordeel van het Hof dat in de door het Hof vastgestelde omstandigheden ervan moet worden uitgegaan dat over de in de bunkertanks aangetroffen gasolie geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de Wet. Middel II is gericht tegen het hiervoor in 3.1.4 weergegeven oordeel van het Hof dat de accijnsvrijstelling van artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet in de gegeven omstandigheden geen toepassing kan vinden. Deze twee cassatiemiddelen roepen vragen op over de uitleg van het Unierecht, die de Hoge Raad bij dit arrest voorlegt aan het Hof van Justitie (zie hierna onderdeel 7).

5.2 De Hoge Raad merkt ter informatie van het Hof van Justitie op dat deze zaak er een is van diverse, bij de Hoge Raad aanhangig gemaakte zaken over de heffing van accijns en voorraadheffing ter zake van het tijdens de vaart op binnenwateren buiten een accijnsschorsingsregeling voorhanden hebben van roodgekleurde gasolie in de bunkertanks van binnenvaartschepen, terwijl die gasolie niet het voor toepassing van een vrijstelling voorgeschreven gehalte Solvent Yellow bevat. Aangezien de klachten van middel II voor de uitkomst van deze zaak en de hiervoor bedoelde andere cassatiezaken verder strekken dan de klachten van middel I, zal de Hoge Raad eerst middel II behandelen.

6. Beoordeling van de middelen

Middel II: accijnsvrijstelling voor energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op communautaire wateren

6.1 Middel II betoogt dat het feit dat in bunkertanks van een binnenvaartschip opgeslagen gasolie niet de voorgeschreven hoeveelheid Solvent Yellow bevat, in de omstandigheden van dit geval niet rechtvaardigt dat van de schipper accijns wordt geheven. In deze procedure heeft de Rechtbank onbestreden vastgesteld, aldus het middel, dat de in de bunkertanks van het tankschip aangetroffen gasolie alleen voor de aandrijving van het tankschip wordt gebruikt. Uit het arrest Vakaru volgt dat de in artikel 14, lid 1, aanhef en letter c, van de Energiebelastingrichtlijn bedoelde vrijstelling moet worden toegepast wanneer het werkelijke gebruik van de energieproducten overeenstemt met doel en strekking van de vrijstelling, aldus het middel.

6.2.1 Bij de behandeling van middel II gaat de Hoge Raad ervan uit dat op het tijdstip van de hiervoor in 2.3 bedoelde controle terecht een uitslag tot verbruik is vastgesteld voor de in de bunkertanks van het tankschip aangetroffen gasolie. Op basis daarvan stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

- 6.2.2 Artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet voorziet – onder voorwaarden – in een vrijstelling van accijns ter zake van de uitslag tot verbruik van minerale oliën die worden gebruikt voor de aandrijving van schepen en voor scheepsbehoeften aan boord van schepen. Een van die voorwaarden is neergelegd in artikel 20, lid 2, van het Uitvoeringsbesluit accijns (hierna: het Uitvoeringsbesluit) in samenhang gelezen met artikel 19 van het Uitvoeringsbesluit en houdt in dat halfzware olie en gasolie zijn voorzien van herkenningmiddelen als bedoeld in artikel 1a, lid 3, van de Wet. De laatstbedoelde bepaling in samenhang gelezen met artikel 13, lid 2, van de Uitvoeringsregeling accijns (hierna: de Uitvoeringsregeling) bepaalt dat aan gasolie als herkenningmiddel wordt toegevoegd ten minste 6 gram en niet meer dan 9 gram Solvent Yellow per 1.000 liter en aan lichte gasolie mede een voldoende hoeveelheid kleursel om aan de gasolie een goed zichtbare en blijvende rode kleur te geven.
- 6.2.3 Volgens artikel 1 van de Energiebelastingrichtlijn moeten lidstaten op energieproducten belasting heffen overeenkomstig deze richtlijn. Uit artikel 3 van de Energiebelastingrichtlijn volgt dat onder die belasting accijnzen zijn begrepen. In artikel 14, lid 1, aanhef en letter c, van de Energiebelastingrichtlijn is voorzien in vrijstelling van belasting voor energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op communautaire wateren (met inbegrip van visserij). Volgens de aanhef van dit artikellid moeten de lidstaten deze vrijstelling verlenen op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze belastingvrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen.
- 6.2.4 Artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet strekt onder meer tot uitvoering van artikel 14, lid 1, aanhef en letter c, van de Energiebelastingrichtlijn.
- 6.2.5 Met het stellen van de voorwaarde dat voorafgaand aan de uitslag tot verbruik aan de desbetreffende gasolie Solvent Yellow moet worden toegevoegd, voldoet Nederland aan de op haar rustende verplichting van Richtlijn 95/60/EG⁶. Op grond van artikel 1, lid 1, aanhef en eerste streepje, van Richtlijn 95/60/EG passen de lidstaten een systeem voor het merken voor fiscale doeleinden toe op onder meer gasolie die met vrijstelling van accijns of met toepassing van een verlaagd accijnstarief tot verbruik is uitgeslagen. In artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit 2011/544/EU (op 27 november 2016 vervallen)⁷ is Solvent Yellow voorgeschreven als gemeenschappelijke merkstof en is verder bepaald dat de lidstaten het gehalte aan merkstof moeten vaststellen op ten minste 6 milligram, maar niet meer dan 9 milligram per liter minerale olie. Solvent Yellow is gemengd in gasolie niet met het blote oog zichtbaar. Artikel 4 van Richtlijn 95/60/EG bepaalt dat de lidstaten naast de in artikel 1, lid 1, bedoelde merkstof een nationale merk- of kleurstof mogen toevoegen. Op basis van deze richtlijnbeepaling is in artikel 13, lid 2, van de Uitvoeringsregeling voorgeschreven dat aan de gasolie een goed zichtbare en blijvende rode kleur moet worden gegeven (zie hiervoor 6.2.2). In deze zaak staat niet ter discussie dat de in de bunkertanks aangetroffen gasolie voldoende roodgekleurd was.

⁶ Richtlijn 95/60/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende het merken van gasolie en kerosine voor fiscale doeleinden (Pb 1998, L 291, blz. 46).

⁷ Uitvoeringsbesluit 2011/544/EU van de Commissie van 16 september 2011 tot vaststelling van een gemeenschappelijke merkstof voor gasolie en kerosine voor fiscale doeleinden (Pb 2011, L 241, blz. 31).

- 6.2.6 De considerans van Richtlijn 95/60/EG verwijst voor het belang van het invoeren van deze richtlijn naar Richtlijn 92/81/EEG⁸ en naar Richtlijn 92/82/EEG⁹. In deze richtlijnen waren bepalingen vastgesteld over (gedeeltelijke) vrijstelling van accijns respectievelijk minimumaccijnzen voor bepaalde minerale oliën, met name voor verschillende categorieën gasolie en kerosine. In artikel 30 van de Energiebelastingrichtlijn is bepaald dat de twee laatstvermelde richtlijnen met ingang van 31 december 2003 worden ingetrokken. Hoewel de Energiebelastingrichtlijn de niet-ingetrokken Richtlijn 95/60/EG niet noemt, neemt de Hoge Raad aan dat deze richtlijn na 31 december 2003 van belang is gebleven voor de accijnsvrijstellingen en de verlaagde accijnstarieven zoals die voor minerale oliën zijn vastgelegd in de Energiebelastingrichtlijn.
- 6.3 Middel II stelt met de hiervoor in 6.1 vermelde verwijzing naar het arrest Vakarų aan de orde of gasolie die niet onder een accijnsschorsingsregeling is geplaatst en die niet het voorgeschreven gehalte aan Solvent Yellow bevat maar waarvan vaststaat dat deze wordt gebruikt voor de aandrijving van een binnenvaartschip, voor de heffing van accijns in aanmerking kan komen voor de in artikel 14, lid 1, aanhef en letter c, van de Energiebelastingrichtlijn bedoelde vrijstelling. Anders dan middel II aanvoert, is die vraag naar het oordeel van de Hoge Raad niet beantwoord in het arrest Vakarų.
- 6.3.1 Het arrest Vakarų betrof de weigering van de Litouwse belastingautoriteiten om accijnzen terug te betalen ter zake van brandstof die rechtstreeks in de tanks van het in het geding zijnde schip was gepompt om te worden gebruikt voor de vaart, omdat de volgens de Litouwse regeling voor toepassing van de vrijstelling benodigde boekhoudkundige documenten ontbraken. Het Hof van Justitie heeft in het arrest Vakarų voor recht verklaard dat artikel 14, lid 1, letter c, van de Energiebelastingrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling op grond waarvan de in die bepaling bedoelde vrijstelling niet van toepassing is wanneer de bevoorrading met energieproducten van een schip heeft plaatsgevonden zonder dat is voldaan aan de formele vereisten van die regeling, ook als alle in artikel 14, lid 1, letter c, van de Energiebelastingrichtlijn genoemde toepassingsvoorwaarden zijn vervuld. Volgens punt 51 van het arrest Vakarų doet zo'n nationale regeling afbreuk aan het onvoorwaardelijke karakter van de in die bepaling neergelegde vrijstellingsverplichting, en druist zij in tegen het evenredigheidsbeginsel, wanneer die formele vereisten geen verband houden met het werkelijke gebruik van de energieproducten in kwestie of met de in de genoemde bepaling gestelde materiële voorwaarden.
- 6.3.2 Uit punt 42 van het arrest Vakarų volgt dat zowel de algemene opzet als het doel van de Energiebelastingrichtlijn berust op het beginsel dat energieproducten worden belast volgens het werkelijke gebruik dat ervan wordt gemaakt. In die context overweegt het Hof van Justitie in punt 43 dat de Energiebelastingrichtlijn niet voorziet in een regeling voor het uitoefenen van controle op het gebruik van brandstof voor de vaart, noch in maatregelen ter bestrijding

⁸ Richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (Pb 1992, L 316, blz. 12); richtlijn gewijzigd bij Richtlijn 94/74/EG (Pb 1994, L 365, blz. 46).

⁹ Richtlijn 92/82/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën (Pb 1992, L 316, blz. 19); richtlijn gewijzigd bij Richtlijn 94/74/EG (Pb 1994, L 365, blz. 46).

van belastingfraude die verband houdt met de verkoop van brandstof, en dat het daarom aan de lidstaten staat om dergelijke regelingen en maatregelen in hun nationale recht in te voeren met inachtneming van het Unierecht, en om de voorwaarden vast te stellen voor de vrijstellingen als bedoeld in artikel 14, lid 1, van de Energiebelastingrichtlijn.

- 6.3.3 Zoals hiervoor in 6.2.5 is uiteengezet, vloeit uit Richtlijn 95/60/EG voort dat in Nederland minerale oliën voor toepassing van een accijnsvrijstelling moeten worden voorzien van een minimumgehalte aan Solvent Yellow. Deze Nederlandse regeling houdt dus, anders dan bij de in het arrest *Vakarų* bedoelde Litouwse regeling het geval was, verband met een Unierechtelijke regeling die is gericht op het voorkomen van onrechtmatig gebruik van brandstoffen die niet vallen onder het normale accijnstarief dat lidstaten voor brandstoffen hanteren. Naar het oordeel van de Hoge Raad is het de vraag of deze uit Richtlijn 95/60/EG voortvloeiende verplichting moet worden aangemerkt als een formeel vereiste in de zin van het arrest *Vakarų* dat geen verband houdt met het werkelijke gebruik als bedoeld in artikel 14, lid 1, letter c, van de Energiebelastingrichtlijn en waaraan daarom voor de beoordeling van het in die bepaling voorziene recht op vrijstelling van accijns moet worden voorbijgegaan.
- 6.3.4 Enerzijds kan worden betoogd dat een minimumgehalte aan Solvent Yellow voor toepassing van de vrijstelling van artikel 14, lid 1, letter c, van de Energiebelastingrichtlijn een materiële voorwaarde betreft waaraan in geen geval mag worden voorbijgegaan, omdat de desbetreffende brandstoffen daarmee een onafscheidelijk kenmerk verkrijgen dat exclusief is verbonden met het gebruik waarvoor de accijnsvrijstelling in het leven is geroepen. Blijkens de considerans van Richtlijn 95/60/EG werd het voor een juiste werking van de interne markt nodig geacht om gemeenschappelijke regels op te stellen voor het merken voor fiscale doeleinden van gasolie en kerosine die niet vallen onder het normale tarief voor minerale oliën die als motorbrandstof worden gebruikt. Hoewel het voorkomen van accijnsfraude, misbruik en ontwijking van accijns niet met zoveel woorden uit de considerans en de bepalingen van Richtlijn 95/60/EG volgt, kan worden betoogd dat de verplichting tot het aanbrengen van merkstoffen en de in artikel 3 van die richtlijn opgenomen bepaling over onrechtmatig gebruik van de gemerkte producten wel met dit doel verband houden.¹⁰ Dit doel komt ook tot uitdrukking in de aanhef van artikel 14, lid 1, van de Energiebelastingrichtlijn. Toevoeging van herkenningmiddelen en kleurstof maken het voor de belastingautoriteiten mogelijk om op een eenvoudige en doeltreffende wijze te controleren of minerale oliën rechtmatig worden gebruikt, dus overeenkomstig het doel van een vrijstelling of een verlaagd accijnstarief. De controle op rechtmatig gebruik kan niet beperkt blijven tot het tijdstip waarop de leverancier – met vergunning van de belastingautoriteiten – accijnsgoederen met toepassing van een vrijstelling of een verlaagd tarief tot verbruik uitslaat. Voor een doeltreffende handhaving van een vrijstellingsbepaling als die hier in geding is, moet die controle zich kunnen uitstrekken tot de fase erna, bij de gebruikers van die accijnsgoederen. Op deze wijze moet het aanbrengen van merkstoffen eraan bijdragen dat onrechtmatig gebruik van gemerkte minerale oliën wordt voorkomen. In deze benadering zou de enkele omstandigheid dat gasolie in de bunkertank van een

¹⁰ Vgl. de analyse die de Europese Commissie, directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie, heeft gemaakt in 'Evaluation study on the application of the provisions of the Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oil and kerosene: final report, volume I – Main text', Bureau voor publicaties van de Europese Unie, 2018, (<https://data.europa.eu/doi/10.2778/25969>), blz. 103.

binnenvaartschip niet het minimumgehalte Solvent Yellow bevat, meebrengen dat de vrijstelling van artikel 14, lid 1, letter c, van de Energiebelastingrichtlijn in geen enkel geval met succes kan worden ingeroepen, ook al staat vast dat die gasolie wordt gebruikt voor doeleinden waarvoor de vrijstelling in het leven is geroepen.

- 6.3.5 Anderzijds kan worden betoogd dat het werkelijke gebruik van de gasolie doorslaggevend is in alle gevallen waarin de belastingautoriteiten niet hebben vastgesteld dat de eigenaar of exploitant van het schip of zijn vertegenwoordiger aan boord van het schip (de schipper) betrokken is bij accijnsfraude, misbruik of ontwijking van accijns met betrekking tot de voorhanden gehouden gasolie.¹¹ Daarbij verdient opmerking dat niet op voorhand valt uit te sluiten dat de oorzaak van een lager gehalte aan Solvent Yellow dan wettelijk is vereist, verband houdt met bijvoorbeeld fouten die zijn gemaakt bij het toevoegen van die merkstof aan de minerale oliën. In deze benadering is voor het recht op vrijstelling van accijns niet van belang dat de voorwaarde dat de gasolie een minimale hoeveelheid aan Solvent Yellow moet bevatten, niet is vervuld, ook al berust deze voorwaarde op Unierechtelijke regelgeving. Deze benadering vindt naar het oordeel van de Hoge Raad steun in het evenredigheidsbeginsel als algemeen beginsel van Unierecht. Wanneer vaststaat dat de minerale oliën worden gebruikt voor het doel waarvoor de vrijstelling geldt en er verder geen derving van belastinginkomsten is vastgesteld, gaat het weigeren van de vrijstelling verder dan noodzakelijk is om ongerechtvaardigd gebruik van met vrijstelling van accijns uitgeslagen minerale oliën tegen te gaan.
- 6.4 Belanghebbende heeft gesteld dat de in de bunkertanks van het tankschip aangetroffen gasolie is gebruikt voor het aandrijven van dat schip. De Inspecteur heeft die stelling niet bestreden. Daarom moet in deze cassatieprocedure ervan worden uitgegaan dat belanghebbende de gasolie overeenkomstig het doel van de vrijstelling van artikel 14, lid 1, letter c, van de Energiebelastingrichtlijn heeft gebruikt voor de aandrijving van het tankschip. Verder brengt het in cassatie niet bestreden oordeel van het Hof dat iedere schuld bij belanghebbende ontbreekt, zoals hiervoor in 3.3 is weergegeven, mee dat in cassatie ervan moet worden uitgegaan dat belanghebbende niet was betrokken bij accijnsfraude, misbruik of ontwijking van accijns ter zake van de in de bunkertanks aangetroffen gasolie.
- 6.5 Gelet op hetgeen hiervoor in 6.3.1 tot en met 6.4 is overwogen, is de Hoge Raad van oordeel dat voor de beslechting van het geschil beantwoording noodzakelijk is van de vraag of de Inspecteur moet voorbijgaan aan de volgens artikel 14, lid 1, aanhef en letter c, van de Energiebelastingrichtlijn bestaande verplichting voor lidstaten om vrijstelling van belasting te verlenen in gevallen waarin aan accijns onderworpen minerale oliën worden ge- en verbruikt voor de vaart op communautaire wateren, vanwege het enkele feit dat voorhanden gehouden gasolie niet voldoende van het herkenningsmiddel Solvent Yellow bevat dat op basis van een Unierechtelijke regeling is voorgeschreven. Deze twijfel heeft de Hoge Raad voor gevallen als het onderhavige, waarin de schipper van een binnenvaartschip de gasolie die hij in de bunkertanks voorhanden heeft, gebruikt voor de aandrijving van dat schip, en aanwijzingen van betrokkenheid bij accijnsfraude, misbruik of ontwijking van accijns ontbreken.

¹¹ Vgl. onder meer HvJ 22 december 2022, *Quadrant Amroq Beverages SRL*, C-332/21, ECLI:EU:C:2022:1031, en HvJ 9 december 2010, *Repertoire Culinaire Ltd*, C-163/09, ECLI:EU:C:2010:752.

Daarom zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 7 geformuleerde vraag 1 voorleggen aan het Hof van Justitie.

Middel I: inleiding

- 6.6.1 Alleen wanneer uit de beantwoording van de hiervoor in 6.5 bedoelde prejudiciële vraag volgt dat de accijnsvrijstelling van artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet in samenhang gelezen met artikel 14, lid 1, aanhef en letter c, van de Energiebelastingrichtlijn in dit geval niet van toepassing is, behoeven de klachten van middel I behandeling. Die klachten zijn gericht tegen de hiervoor in 3.1 en 3.1.3 weergegeven oordelen van het Hof.
- 6.6.2 Middel I betoogt dat het enkele feit dat de in de bunkertanks van een binnenvaartschip aangetroffen gasolie een onvoldoende hoeveelheid Solvent Yellow bevatte, niet de conclusie rechtvaardigt dat het belastbare feit van artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet zich heeft voorgedaan. Het ligt, aldus het middel, op de weg van de Inspecteur om eerst bij de brandstoffenleveranciers (in dit geval in Nederland respectievelijk Duitsland) te onderzoeken of zij hebben voldaan aan alle voorwaarden voor het met vrijstelling van accijns afleveren van de in de bunkertanks aangetroffen gasolie. Zo dit niet het geval is, mag de ter zake van uitslag tot verbruik verschuldigde accijns niet van de schipper worden nageheven maar moet deze worden nageheven van de brandstoffenleveranciers, aldus het middel.
- 6.6.3 Voorafgaand aan de behandeling van middel I merkt de Hoge Raad het volgende op. De situatie van belanghebbende kenmerkt zich erdoor dat bij controle van de Belastingdienst/Douane op het Amsterdam-Rijnkanaal in de bunkertanks van het tankschip (i) roodgekleurde gasolie is aangetroffen met een onvoldoende hoeveelheid Solvent Yellow, (ii) belanghebbende tijdens die controle tankbonnen heeft getoond waarmee hij heeft willen bewijzen dat hij voorafgaand aan die controle recent tweemaal gasolie aan boord van het schip geleverd heeft gekregen rechtstreeks vanuit een tankstation van brandstoffenleveranciers die ieder waren gerechtigd om in Nederland respectievelijk Duitsland gasolie met vrijstelling van accijns aan boord van schepen af te leveren, en (iii) gelet op de hiervoor in 3.3 weergegeven, in cassatie niet bestreden oordelen van het Hof over de afwezigheid van alle schuld bij belanghebbende, geen feiten of omstandigheden zijn vastgesteld, ook niet na afloop van de controle aan boord van het tankschip, op grond waarvan aannemelijk is dat belanghebbende is betrokken bij accijnsfraude, misbruik of ontwijking van heffing van accijns.
- 6.7 Bij de beoordeling van middel I stelt de Hoge Raad het volgende voorop.
- 6.7.1 Op grond van artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet wordt wegens uitslag tot verbruik accijns verschuldigd ter zake van het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving. Op de inspecteur rust de stelplicht en in beginsel ook de bewijslast ter zake van feiten die van belang zijn om dit belastbare feit vast te stellen.¹²

¹² Vgl. HR 6 augustus 2021, ECLI:NL:HR:2021:1187 (hierna: het arrest van 6 augustus 2021), rechtsoverweging 4.2.

- 6.7.2 Voor accijnsgoederen die in Nederland buiten een douaneschorsingsregeling of een accijnsschorsingsregeling voorhanden worden gehouden en waarvan niet aan de hand van merktekens op de accijnsgoederen zelf (waarvoor bijvoorbeeld accijnzegels dienen) kan worden vastgesteld dat ter zake daarvan accijns is geheven, is in artikel 80 van de Wet en de daarop gebaseerde uitvoeringsbepalingen voorzien in een aanvullend systeem van toezicht en controle. Dit wettelijke systeem is erop gericht om van accijnsgoederen die op Nederlands grondgebied worden aangetroffen buiten een accijnsschorsingsregeling, na te gaan of zij op een eerder tijdstip op regelmatige wijze in de heffing van accijns zijn betrokken. Op die manier heeft de wetgever beoogd te verzekeren dat alle accijnsgoederen die zich op Nederlands grondgebied bevinden, in de heffing van accijns worden betrokken.¹³
- 6.7.3 Het hiervoor in 3.1 weergegeven oordeel van het Hof houdt in dat het Hof in het midden heeft gelaten of belanghebbende aan de hand van niet alleen tankbonnen maar ook het logboek van het tankschip kan bewijzen dat hij in de bunkertanks geen andere gasolie voorhanden had dan gasolie die afkomstig was van een brandstoffenleverancier die met toestemming van de belastingautoriteiten die gasolie vrij van accijns mocht uitslaan tot verbruik. Het middel doet de vraag rijzen of het Hof dit onder de hiervoor in 6.6.3 vermelde omstandigheden in het midden kon laten.
- 6.7.4 Op de hierna in 6.8.1 tot en met 6.8.6 uiteen te zetten gronden is de Hoge Raad van oordeel dat wanneer de schipper de desbetreffende gasolie inderdaad geleverd heeft gekregen van een brandstoffenleverancier die beschikt over een belastingentrepot waaruit hij met toestemming van de belastingautoriteiten gasolie met vrijstelling van accijns mag uitslaan tot verbruik en die brandstoffenleverancier daarbij jegens de belanghebbende overeenkomstig artikel 19 van het Uitvoeringsbesluit heeft verklaard dat de gasolie met vrijstelling van accijns is uitgeslagen, het niet zeker is dat de schipper volgens Richtlijn 2008/118/EG (hierna: de Accijnsrichtlijn)¹⁴ de persoon is die tot voldoening van accijns moet worden gehouden. In dit verband is van belang dat in de cassatieprocedure geen plaats is voor feitelijk onderzoek. Het hangt van de beantwoording door het Hof van Justitie van de hierna in 7 weergegeven prejudiciële vragen 2 en 3 af of een feitelijk onderzoek naar de herkomst van de gasolie nodig is voor de beslechting van het geschil, in welk geval de Hoge Raad de zaak voor een dergelijk onderzoek zal moeten verwijzen naar een gerechtshof. Daarom zal de Hoge Raad bij de behandeling van middel I veronderstellenderwijs ervan uitgaan dat belanghebbende de gasolie heeft betrokken van een brandstoffenleverancier zoals bedoeld in de vorige alinea.

Middel I: (i) verschuldigdheid van accijns ter zake van uitslag tot verbruik

- 6.7.5 Volgens artikel 7, lid 1, van de Accijnsrichtlijn wordt de accijns verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van uitslag tot verbruik. In artikel 7, lid 2, van de Accijnsrichtlijn zijn vier vormen van uitslag tot verbruik beschreven. Volgens de algemene opzet van Richtlijn 92/12/EEG¹⁵, die is ingetrokken met de

¹³ Vgl. het arrest van 6 augustus 2021, rechtsoverweging 4.5.

¹⁴ 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).

¹⁵ Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsprodukten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (Pb 1992, L 76, blz. 1).

inwerkingtreding van de Accijnsrichtlijn, worden accijnsgoederen slechts eenmaal tot verbruik uitgeslagen.¹⁶ Dat betekent dat binnen een handelsketen voor een accijnsgoed het belastbare feit – uitslag tot verbruik – slechts eenmaal plaatsvindt en niet bij verschillende schakels in die keten.¹⁷ Er is geen aanwijzing dat de Uniewetgever met de Accijnsrichtlijn van deze algemene opzet heeft willen afwijken.

- 6.7.6 Artikel 2, lid 1, aanhef en letter b, van de Wet geeft uitvoering aan artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn. Deze vorm van uitslag tot verbruik heeft de richtlijngever geïntroduceerd bij de inwerkingtreding van de Accijnsrichtlijn met ingang van 1 april 2010 en lijkt een codificatie te zijn van hetgeen het Hof van Justitie heeft geoordeeld in het arrest van 5 april 2001, ██████████ C-325/99, ECLI:EU:C:2001:201 (hierna: het arrest ██████████). Dat oordeel hield in dat het enkele buiten een schorsingsregeling voorhanden hebben van een accijnsproduct uitslag tot verbruik is wanneer voor de nationale rechter is aangetoond dat voor dat product nog geen accijns is voldaan overeenkomstig de geldende communautaire bepalingen en nationale wetgeving.
- 6.8.1 Aan artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn ligt het uitgangspunt ten grondslag, zo heeft het Hof van Justitie verduidelijkt, dat een accijnsgoed dat buiten een schorsingsregeling voorhanden wordt gehouden, noodzakelijkerwijs ooit, op welke wijze dan ook, is uitgeslagen tot verbruik in de zin van artikel 7, lid 1, van deze richtlijn.¹⁸
- 6.8.2 Volgens artikel 7, lid 2, letter a, van de Accijnsrichtlijn wordt onder uitslag tot verbruik verstaan het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen. Voor de beslechting van deze zaak rijst de vraag hoe 'uitslag tot verbruik' zoals omschreven in artikel 7, lid 2, letter b, van de Accijnsrichtlijn zich verhoudt tot 'uitslag tot verbruik' zoals omschreven in artikel 7, lid 2, letter a, van de Accijnsrichtlijn in het geval dat is aangetoond dat het desbetreffende accijnsgoed is verworven bij een leverancier die over een vergunning beschikt voor een belastingentrepot als bedoeld in de Accijnsrichtlijn en die in verband met die levering het accijnsgoed heeft uitgeslagen tot verbruik in de zin van artikel 7, lid 2, letter a, van de Accijnsrichtlijn en zich dus met betrekking tot dat goed in elk geval een belastbaar feit heeft voorgedaan. De vraag betreft de reikwijdte van de zinsnede "wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving".
- 6.8.3 Wordt met deze zinsnede alleen bedoeld de situatie waarin een accijnsgoed ooit is uitgeslagen tot verbruik zonder dat degene die heeft uitgeslagen tot verbruik, dit accijnsgoed overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving in de heffing van accijns heeft betrokken, in de zin dat hij van deze uitslag tot verbruik niet overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving kennisgeving heeft gedaan aan de belastingautoriteiten (onregelmatig onttrekken)?
Of wordt daarmee ook bedoeld de situatie waarin een accijnsgoed ooit is uitgeslagen tot

¹⁶ Vgl. HvJ 24 februari 2021, Silcompa SpA, C-95/19, ECLI:EU:C:2021:128, punt 65.

¹⁷ Vgl. ook punt 25 van de conclusie van A-G Kokott, ECLI:EU:C:2017:159, in de zaak die heeft geleid tot het arrest Vakarų.

¹⁸ Vgl. HvJ 8 februari 2018, Commissie/Helleense Republiek, C-590/16, ECLI:EU:C:2018:77, punt 48.

verbruik en die uitslag tot verbruik overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving is gemeld aan de belastingautoriteiten (regelmatig onttrekken), maar ter zake van die uitslag tot verbruik – om welke reden dan ook (bijvoorbeeld doordat achteraf gezien ten onrechte een vrijstelling is toegepast) – ten onrechte niet een bedrag aan accijns is betaald aan de belastingautoriteiten? Met andere woorden, wordt met deze zinsnede “wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving” ook bedoeld op de situatie waarin de schipper een accijnsgoed rechtstreeks voorhanden heeft gekregen van een erkende entrepouhouder van wie mag worden aangenomen dat hij dat accijnsgoed op regelmatige wijze tot verbruik heeft uitgeslagen uit zijn belastingentrepot, maar ter zake daarvan geen accijns heeft voldaan onder opgaaf dat voor de accijnsgoederen een accijnsvrijstelling van toepassing is?

- 6.8.4 Het arrest ██████████ noch latere rechtspraak van het Hof van Justitie biedt naar het oordeel van de Hoge Raad voldoende aanwijzingen om de hiervoor in 6.8.2 bedoelde vraag over de reikwijdte van artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn te beantwoorden.
- 6.8.5 Gelet op hetgeen hiervoor in 6.7.5 is overwogen over het karakter van de accijnsheffing als eenmalige heffing, lijkt de hiervoor in 6.8.2 weergegeven zinsnede niet te zien op de situatie waarin een accijnsgoed door een erkende entrepouhouder regelmatig is onttrokken aan zijn belastingentrepot en nadien blijkt dat het accijnsgoed ten tijde van die uitslag tot verbruik niet voldeed aan de voorwaarden voor toepassing van een vrijstelling. Deze uitleg strookt met de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat de erkende entrepouhouders een centrale rol spelen in de procedure voor het verkeer van accijnsproducten, en dat deze een risicoaansprakelijkheid dragen. Een erkende entrepouhouder moet bij de belastingautoriteiten periodiek opgave doen van alle accijnsgoederen die hij onttrekt aan zijn belastingentrepot. Het bij uitslag tot verbruik niet-voldoen aan de wettelijke voorschriften voor levering van een accijnsgoed met vrijstelling brengt voor de erkende entrepouhouder de plicht mee om de verschuldigde accijns op de voet van artikel 7, lid 2, aanhef en letter a, van de Accijnsrichtlijn (alsnog) te voldoen. In geval van niet-nakoming van die verplichting zijn de belastingautoriteiten bevoegd om de verschuldigde accijns ter zake van dat belastbare feit van de erkende entrepouhouder na te heffen, wat dan zal moeten gebeuren naar het tarief op het tijdstip van die uitslag tot verbruik. Ook het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel biedt steun voor deze uitleg. Van afnemers van de erkende entrepouhouder mag worden geëist dat zij de accijnsgoederen overeenkomstig de Unierechtelijke en nationale bepalingen met vrijstelling van accijns gebruiken, maar het lijkt te ver te gaan om indien achteraf blijkt dat het accijnsproduct al bij uitslag tot verbruik bij gelegenheid van levering door de erkende entrepouhouder niet voldeed aan de voorwaarden voor vrijstelling van accijns, van die afnemers bovendien te verlangen dat zij jegens de belastingautoriteiten bewijzen dat die erkende entrepouhouder de verschuldigd geworden accijns al heeft voldaan. Deze uitleg van artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn brengt mee dat de vaststelling van een te laag gehalte Solvent Yellow in gasolie in de bunkertanks van een binnenvaartschip in de hiervoor in 6.8.1 beschreven situatie voor de belastingautoriteiten meebrengt dat zij, alvorens te kunnen naheffen van schippers, onderzoek moeten verrichten naar de herkomst van de gasolie om vast te stellen dat er geen accijns is geheven bij degene

die de gasolie met vrijstelling tot verbruik heeft onttrokken aan zijn belastingentrepot en deze aan boord, in de bunkertank(s) van het binnenvaartschip heeft afgeleverd, in dit geval dus bij de door het Hof bedoelde brandstoffenleveranciers.

- 6.8.6 Gelet op het voorgaande is onzeker of artikel 7, lid 2, van de Accijnsrichtlijn aldus moet worden uitgelegd dat in het geval dat in de bunkertank van een binnenvaartschip aangetroffen gasolie geen andere gasolie bevat dan gasolie die afkomstig is van een brandstoffenleverancier die met toestemming van de belastingautoriteiten die gasolie vrij van accijns mocht uitslaan tot verbruik, op grond van het enkele feit dat die gasolie niet voldoet aan het wettelijke vereiste van een minimumgehalte Solvent Yellow, accijns verschuldigd wordt op grond van artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van die richtlijn. De Hoge Raad zal daarom op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 7 geformuleerde vraag 2 voorleggen aan het Hof van Justitie.

Middel I: (ii) persoon die is gehouden tot voldoening van de over deze goederen verschuldigd geworden accijns

- 6.9 Met artikel 8 van de Accijnsrichtlijn is een ruime omschrijving gegeven van de categorieën personen die tot voldoening van de accijns zijn gehouden ter zake van de in artikel 7, lid 2, van de Accijnsrichtlijn omschreven vormen van uitslag tot verbruik. De keuze van de Uniewetgever om in artikel 8, lid 2, van de Accijnsrichtlijn het beginsel van hoofdelijke aansprakelijkheid vast te leggen, is daarmee in overeenstemming.¹⁹
- 6.9.1 Indien uit het antwoord op de hierna in onderdeel 7 geformuleerde vraag 2 volgt dat in dit geval accijns is verschuldigd op grond van het onttrekken van accijnsgoederen aan een accijnsschorsingsregeling als bedoeld in artikel 7, lid 2, aanhef en letter a, van de Accijnsrichtlijn, zijn volgens artikel 8, lid 1, aanhef en letter a, onder i), van de Accijnsrichtlijn tot voldoening van de verschuldigd geworden accijns gehouden de erkende entrepouhouder, de geregistreerde geadresseerde of enig andere persoon die de accijnsgoederen aan de accijnsschorsingsregeling onttrekt of voor wiens rekening de accijnsgoederen aan de accijnsschorsingsregeling worden onttrokken of, in geval van onregelmatige onttrekking aan het belastingentrepot, enig andere persoon die bij die onttrekking betrokken is geweest. Met onregelmatige onttrekking kan niet worden gelijkgesteld het geval waarin de erkende entrepouhouder accijnsgoederen tot verbruik uitslaat en bij het doen van aangifte bij de belastingautoriteiten beroep heeft gedaan op een vrijstelling waarvan achteraf blijkt dat ten tijde van de uitslag niet aan alle voorwaarden daarvoor werd voldaan. Belanghebbende kan in dat geval dus niet worden aangemerkt als een persoon die bij de onttrekking betrokken is geweest, als bedoeld in artikel 8, lid 1, aanhef en letter a, onder i), van de Accijnsrichtlijn. Belanghebbende kan dan volgens de Accijnsrichtlijn niet worden gehouden tot voldoening van accijns. Hij moet worden beschouwd als een persoon die de betrokken gasolie onder zich heeft gekregen terwijl hij op dat ogenblik niet wist en ook redelijkerwijs niet heeft moeten weten dat de gasolie op dat moment een onvoldoende gehalte aan Solvent Yellow bevatte.

¹⁹ Vgl. punt 32 van de conclusie van A-G Tanchev, ECLI:EU:C:2021:59, in de zaak die heeft geleid tot het arrest HvJ 10 juni 2021, WR, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473 (hierna: het arrest WR).

- 6.9.2 Indien uit het antwoord op de hierna in onderdeel 7 geformuleerde vraag 2 volgt dat in elk geval op grond van het voorhanden hebben als bedoeld in artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn accijns is verschuldigd, volgt uit artikel 8, lid 1, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn dat de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft, kan worden aangewezen als de persoon die tot voldoening van de verschuldigd geworden accijns is gehouden. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat, gelet op de tekst van artikel 8, lid 1, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn, het Unierecht niet eist dat de daarin als accijnsschuldenaar aangewezen persoon weet of redelijkerwijs had behoren te weten dat ter zake van die accijnsgoederen op grond van artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn accijns is verschuldigd.²⁰
- 6.9.3 De vraag rijst niettemin of het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel zich ertegen verzet dat de Inspecteur op de voet van artikel 8, lid 1, aanhef en letter b, van de Accijnsrichtlijn de voor de gasolie verschuldigd geworden accijns van belanghebbende (de eigenaar van het schip en de schipper) heft en niet in plaats van hem van de brandstoffenleverancier op de voet van artikel 8, lid 1, aanhef en letter a, onder i), van de Accijnsrichtlijn. Wanneer de schipper van een binnenvaartschip gasolie heeft afgenomen bij een brandstoffenleverancier die met toestemming van de belastingautoriteiten gasolie met vrijstelling van accijns verkoopt en levert, en die schipper geen reden had eraan te twifelen dat de gasolie overeenkomstig de Unierechtelijke en nationale bepalingen met vrijstelling van accijns werd geleverd, kan het als onevenredig worden beschouwd om van hem in plaats van van de brandstoffenleverancier de verschuldigd geworden accijns te heffen. Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat bij levering van gasolie niet met het blote oog waarneembaar is of Solvent Yellow is toegevoegd, waardoor de schipper bij levering van gasolie niet kan vaststellen of (voldoende) Solvent Yellow is toegevoegd. Onder deze omstandigheden ligt het in de rede om die leverancier tot voldoening van accijns te houden op grond van artikel 8, lid 1, aanhef en letter a, onder i), in samenhang gelezen met artikel 7, lid 2, letter a, van de Accijnsrichtlijn. De betaling van de accijns moet voor zijn risico blijven, juist omdat hij als erkende entrepouhouder een centrale rol speelt in de procedure voor het verkeer van accijnsproducten. Het is in de praktijk voor de Belastingdienst/Douane in de regel ook niet moeilijk om de alsnog verschuldigde accijns bij de brandstoffenleverancier te innen. Weliswaar is er voor de persoon die op grond van de Accijnsrichtlijn accijns heeft voldaan, de mogelijkheid om een regresvordering in te stellen tegen een andere, tot voldoening van die accijns gehouden persoon²¹, maar het met succes uitoefenen van een dergelijk verhaalsrecht kan voor een schipper, niet alleen wanneer hij deze functie in dienstbetrekking uitoefent maar ook als de schipper tevens de eigenaar van het schip is, een onevenredig tijdrovende en kostbare procedure zijn.
- 6.9.4 Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, is het niet zeker of de hiervoor in 6.9.3 weergegeven vraag bevestigend moet worden beantwoord. Daarom zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU de hierna in onderdeel 7 geformuleerde vragen 3 en 4 voorleggen aan het Hof van Justitie.

7. **Beslissing**

²⁰ Vgl. het arrest WR, punten 28 tot en met 30.

²¹ Vgl. het arrest WR, punt 33 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie de volgende vragen over de uitleg van het Unierecht te beantwoorden:

1. Moet artikel 14, lid 1, aanhef en letter c, van Richtlijn 2003/96/EG²² aldus worden uitgelegd dat de in deze bepaling voorziene belastingvrijstelling van toepassing is op energieproducten waarvan vaststaat dat zij worden gebruikt voor de aandrijving van schepen bij de vaart over binnenwateren van de Unie, ook wanneer die energieproducten (in dit geval gasolie) tijdens dat gebruik niet het vereiste minimumgehalte aan merkstof Solvent Yellow 124 bevatten²³, indien de belastingautoriteiten niet over een of meer aanwijzingen beschikken dat de eigenaar of exploitant van het schip of zijn vertegenwoordiger aan boord van het schip (de schipper) is betrokken bij accijnsfraude, misbruik of ontwijking van accijns met betrekking tot de voorhanden gehouden gasolie?

2. Indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord, moet artikel 7, lid 2, van Richtlijn 2008/118/EG²⁴ aldus worden uitgelegd dat wanneer vaststaat dat de bunkertank van een binnenvaartschip uitsluitend gasolie bevat die afkomstig is van een brandstoffenleverancier die met toestemming van de belastingautoriteiten die gasolie met vrijstelling van accijns mag uitslaan tot verbruik, het enkele feit dat die gasolie niet het vereiste minimumgehalte aan merkstof Solvent Yellow 124 bevat, betekent dat accijns uitsluitend ten tijde van die eerdere uitslag tot verbruik op grond van artikel 7, lid 2, aanhef en letter a, van die richtlijn verschuldigd is geworden?

3. Indien vraag 2 ontkennend wordt beantwoord en dus in het daar bedoelde geval artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van Richtlijn 2008/118/EG ook van toepassing is, verzet het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel zich ertegen dat de op de voet van artikel 7, lid 2, aanhef en letter b, van Richtlijn 2008/118/EG verschuldigd geworden accijns op de voet van artikel 8, lid 1, aanhef en letter b, van die richtlijn wordt geheven van de schipper die de accijnsgoederen voorhanden heeft, ook al had deze persoon geen reden eraan te twijfelen dat de gasolie overeenkomstig de Unierechtelijke en nationale bepalingen met vrijstelling van accijns werd geleverd?

4. Is voor de beantwoording van vraag 3 van belang dat de schipper zijn functie niet in dienstbetrekking uitoefent maar tevens de eigenaar van het schip is?

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

²² 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).

²³ Op grond van artikel 1 in samenhang gelezen met artikel 3 van Richtlijn 95/60/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende het merken van gasolie en kerosine voor fiscale doeleinden (Pb 1995, L 291, blz. 46), en artikel 1 van het Uitvoeringsbesluit 2011/544/EU van de Commissie van 16 september 2011 tot vaststelling van een gemeenschappelijke merkstof voor gasolie en kerosine voor fiscale doeleinden (Pb 2011, L 241, blz. 31).

²⁴ 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).

19/05853

Dit arrest is gewezen door de vice-president [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED] en in het openbaar uitgesproken op 10 februari 2023.

Bijlage²⁵

1. Artikel 2 van de Wet op de accijns (hierna: de Wet)²⁶ luidt, voor zover van belang, als volgt:

“1. In deze wet en in de daarop gebaseerde regelingen wordt verstaan onder uitslag tot verbruik:
(...)

b. het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving;
(...).”
2. Artikel 51 van de Wet²⁷ luidt, voor zover van belang, als volgt:

“1. De accijns wordt geheven van:
(...)

b. bij toepassing van artikel 2, eerste lid, onderdeel b: de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft en enig andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is;
(...).”
3. Artikel 66, lid 1, aanhef en letter a, van de Wet²⁸ luidt als volgt:

“1 Onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen wordt vrijstelling van accijns verleend ter zake van de uitslag tot verbruik van minerale oliën die worden gebruikt:

a. voor de aandrijving van schepen of als scheepsbehoeften aan boord van schepen;
(...).”
4. Artikel 80 van de Wet²⁹ luidt, voor zover van belang, als volgt:

“1. Bij algemene maatregel van bestuur kunnen, ter verzekering van de heffing van accijns, regels worden gesteld met betrekking tot:
(...)

c. het voorhanden hebben van accijnsgoederen buiten een accijnsgoederenplaats.
(...)

3. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit artikel.”
5. Artikel 26 van de Wet voorraadvorming aardolieproducten 2012³⁰ luidt, voor zover van belang, als volgt:

²⁵ Waar in de hierna volgende voetnoten wordt verwezen naar vindplaatsen van wijzigingen van de nationale regelgeving, betreft het steeds de vindplaats van de laatste wijziging van de desbetreffende bepaling voorafgaand aan het moment waarop die bepaling in deze zaak van toepassing is (7 juni 2016).

²⁶ Stb. 1991, 561, gewijzigd bij Stb. 2013, 413.

²⁷ Stb. 1991, 561, gewijzigd bij Stb. 2012, 544.

²⁸ Stb. 1991, 561, gewijzigd bij Stb. 2012, 321.

²⁹ Stb. 1991, 561, gewijzigd bij Stb. 2009, 608.

³⁰ Stb. 2013, 15.

“1. Onder de naam voorraadheffing wordt een heffing geheven van de in artikel 27 bedoelde producten. (...)

2. De voorraadheffing wordt vanwege Onze Minister van Financiën door de rijksbelastingdienst geheven en ingevorderd als ware het accijns.

(...).”

6. Ter uitvoering van de in artikel 66, lid 1, van de Wet bedoelde voorwaarden en beperkingen geldt krachtens Nederlandse regelgeving, voor zover van belang, het volgende:

- Artikel 1a, lid 3, van de Wet³¹:

“(...)

3. Bij algemene maatregel van bestuur kan worden bepaald dat aan minerale oliën bij ministeriële regeling, onder daarbij te stellen voorwaarden, voorgeschreven herkenningmiddelen worden toegevoegd.”

- Artikel 19 van het Uitvoeringsbesluit accijns (hierna: het Uitvoeringsbesluit)³²:

“Vrijstelling van accijns ter zake van de uitslag tot verbruik van minerale oliën die worden gebruikt voor de aandrijving van schepen of als scheepsbehoeften aan boord van schepen, wordt verleend indien:

a. de eigenaar of exploitant van het schip of zijn vertegenwoordiger aan boord van het schip verklaart dat de aan hem te leveren minerale oliën worden gebruikt voor het in de aanhef bedoelde gebruik;

b. de verklaring in tweevoud geschiedt met gebruikmaking van een door de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats opgesteld bescheid in geval van uitslag uit de accijnsgoederenplaats of met gebruikmaking van een door degene die de levering verricht opgesteld bescheid in geval van invoer;

c. de eigenaar of exploitant van het schip of zijn vertegenwoordiger aan boord van het schip beide exemplaren van de verklaring ondertekent; en

d. een exemplaar op overzichtelijke wijze wordt bewaard bij de administratie van de vergunninghouder van de accijnsgoederenplaats in geval van uitslag uit de accijnsgoederenplaats en bij de administratie van degene die de aangifte tot plaatsing onder de douaneregeling brengen in het vrije verkeer doet, in geval van invoer. Het andere exemplaar wordt op overzichtelijke wijze bewaard bij de administratie aan boord van het schip.”

- Artikel 20, lid 2, van het Uitvoeringsbesluit³³:

“(...)

2. Vrijstelling van accijns als bedoeld in artikel 19 wordt voor halfzware olie en gasolie uitsluitend verleend indien die oliën zijn voorzien van herkenningmiddelen als bedoeld in artikel 1a, derde lid, van de wet.”

³¹ Stb. 1991, 561, gewijzigd bij Stb. 2016, 163.

³² Stb. 1991, 754, gewijzigd bij Stb. 2009, 614.

³³ Stb. 1991, 754, gewijzigd bij Stb. 2012, 694.

- Artikel 13, lid 2, van de Uitvoeringsregeling accijns (hierna: de Uitvoeringsregeling)³⁴:

“(…)

2. Als herkenningmiddel als bedoeld in artikel 1a, derde lid, van de wet wordt aan gasolie toegevoegd: per 1 000 L ten minste 6 g en niet meer dan 9 g Solvent Yellow 124 en aan lichte gasolie mede een voldoende hoeveelheid kleursel om aan de gasolie een goed zichtbare en blijvende rode kleur te geven.”

7. Ter uitvoering van de in artikel 80, lid 1, aanhef en letter c, en lid 3, van de Wet bedoelde, bij lagere wetgeving vast te stellen regels zijn de volgende voorschriften van belang:

- Artikel 34 van het Uitvoeringsbesluit³⁵, voor zover van belang:

“1. Van accijnsgoederen, andere dan tabaksproducten die zijn voorzien van de wettelijk voorgeschreven accijnzegels, die worden vervoerd of voorhanden zijn, niet zijnde onder een accijnsschorsingsregeling, wordt aan de hand van bescheiden de herkomst aangetoond.

2. Het bescheid dat wordt gebruikt om de herkomst aan te tonen van accijnsgoederen die worden vervoerd, niet zijnde onder een accijnsschorsingsregeling, mag niet ouder zijn dan zes dagen, tenzij wordt aangetoond dat het vervoer langer dan zes dagen geleden is aangevangen.

(…).”

- Artikel 54 van de Uitvoeringsregeling³⁶, voor zover van belang:

“1. Als een in artikel 34, eerste lid, van het besluit bedoeld bescheid kan dienen een factuur of een vervoersbescheid. (...)

2. Een kopie van het bescheid wordt bij de administratie bewaard.

3. Het bescheid vermeldt de volgende gegevens:

- a. de plaats en dagtekening van afgifte;
- b. de naam, het adres en de hoedanigheid van de afzender;
- c. de naam, het adres en de hoedanigheid van de ontbieder en de plaats waar het pand zich bevindt waar de goederen naartoe worden vervoerd;
- d. de soort van de accijnsgoederen naar de onderscheidingen van de wet en de hoeveelheid van de accijnsgoederen;
- e. de merken en nummers, aantal en soort van de verpakkingen.”

³⁴ Stcr. 1991, 252, gewijzigd bij Stcr. 2012, 26349.

³⁵ Stb. 1991, 754, gewijzigd bij Stb. 2010, 885.

³⁶ Stcr. 1991, 252, gewijzigd bij Stcr. 2003, 21.