



Datum van inontvangstneming : 02/11/2021

**Zaak C-553/21**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

8 september 2021

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

8 juni 2021

**Verweerder en verzoeker tot „Revision”:**

Hauptzollamt Hamburg

**Verzoekster en verweerster in „Revision”:**

Shell Deutschland Oil GmbH

---

VII R 44/19

[OMISSIS]

**BUNDESFINANZHOF**

**BESLISSING**

In het geding tussen

Hauptzollamt Hamburg

[OMISSIS] verweerder en verzoeker tot „Revision”

en

Shell Deutschland Oil GmbH

[OMISSIS] Hamburg

verzoekster en verweerster in „Revision”

[OMISSIS] betreffende vrijstelling van de energiebelasting voor de periode van augustus tot en met november 2010

heeft de VII. Senat (Zevende kamer)

[OMISSIS] [samenstelling van de rechtsprekende formatie]

op 8 juni 2021 de volgende beslissing gegeven:

1) Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Geldt het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel ook voor de facultatieve belastingverlaging als bedoeld in artikel 5, eerste volzin, vierde streepje, van richtlijn 2003/96, met als gevolg dat de lidstaat de belastingverlaging niet mag weigeren na het verstrijken van de in zijn nationaal recht gestelde termijn om deze verlaging aan te vragen, wanneer op het tijdstip waarop de aanvraag bij de bevoegde instantie toekomt, de vaststelling van de belasting nog niet is verjaard?

2) De behandeling van de zaak wordt geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan op het verzoek om een prejudiciële beslissing.

### Motivering

#### I.

Verzoekster en verweerder in „*Revision*” (hierna: „verzoekster”), een onderneming in de be- en verwerkende industrie, heeft bij verweerder en verzoeker tot „*Revision*” (Hauptzollamt; hierna: „HZA”) verschillende verzoeken tot vrijstelling van de energiebelasting krachtens § 54, lid 1, van het Energiesteuergesetz (Duitse wet op de energiebelasting; hierna „EnergieStG”) ingediend voor de periode van augustus tot en met november 2010, waarbij zij gebruik heeft gemaakt van het voorgeschreven officiële formulier. Deze verzoeken zijn pas in mei 2012 bij verweerder toegekomen. Intussen was er in 2011 een controle ter plaatse bij verzoekster gestart.

Vast staat dat verzoekster in het gehele jaar 2010, afgezien van de indiening van het verzoek, heeft voldaan aan alle voorwaarden voor de belastingvrijstelling krachtens § 54, lid 1, EnergieStG.

Het HZA heeft de vrijstelling van energiebelasting geweigerd. Nadat verzoekster zonder succes bezwaar had gemaakt, is haar beroep toegewezen. Tegen die beslissing heeft verweerder beroep in „*Revision*” ingesteld.

#### II.

De Senat (hierna „verwijzende rechter”) schorst de behandeling van de bij hem aanhangige zaak in „*Revision*” [OMISSIS] [nationale procedurele bepalingen] en verzoekt het Hof krachtens artikel 267 VWEU om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Geldt het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel ook voor de facultatieve belastingverlaging als bedoeld in artikel 5, eerste volzin, vierde streepje, van richtlijn 2003/96/EG, met als gevolg dat de lidstaat de belastingverlaging niet mag weigeren na het verstrijken van de in zijn nationaal recht gestelde termijn om deze verlaging aan te vragen, wanneer op het tijdstip waarop de aanvraag bij de bevoegde autoriteit toekomt, de vaststelling van de belasting nog niet is verjaard?

### III.

Volgens de verwijzende rechter zijn bepalingen 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004 tot wijziging van richtlijn 2003/96/EG waarbij voor energieproducten en elektriciteit tijdelijk belastingverlagingen of -vrijstellingen mogen worden toegepast (PB 2004, L 157, blz. 100; hierna: „richtlijn 2003/96”) bepalend voor de afdoening van het geding. Over de uitlegging van deze richtlijn bestaan twijfels die relevant zijn voor de beslechting van het geding.

#### **Toepasselijk Unierecht:**

Artikel 5 van richtlijn 2003/96:

De lidstaten kunnen, onder fiscaal toezicht, gedifferentieerde belastingniveaus toepassen in de volgende gevallen, op voorwaarde dat deze belastingniveaus niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen en verenigbaar zijn met het Gemeenschapsrecht:

- [...]
- om onderscheid te maken tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik voor energieproducten en elektriciteit als bedoeld in de artikelen 9 en 10.

Artikel 6 van richtlijn 2003/96:

Het staat de lidstaten vrij aan de bij deze richtlijn voorgeschreven belastingvrijstellingen of -verlagingen uitvoering te geven:

- a) rechtstreeks,
- b) middels een gedifferentieerd belastingniveau of
- c) door het betaalde belastingbedrag geheel of gedeeltelijk terug te geven.

#### **Toepasselijk nationaal recht:**

§ 54 EnergieStG Belastingvrijstelling voor ondernemingen:

(1) Een belastingvrijstelling wordt op verzoek verleend voor energieproducten waarvoor aantoonbaar overeenkomstig § 2, lid 3, eerste volzin, punt 1 en punten 3 tot en met 5, belasting is betaald en die door een onderneming in de be- en verwerkende industrie in de zin van § 2, punt 3, van het Stromsteuergesetz (Duitse wet op de elektriciteitsbelasting; hierna: „StromStG”) of door een onderneming in de land- en bosbouw in de zin van § 2, punt 5, StromStG als verwarmingsbrandstof voor bedrijfsdoeleinden zijn gebruikt of in begunstigde installaties in de zin van § 3 zijn gebruikt. Een belastingvrijstelling voor energieproducten die zijn gebruikt om warmte te produceren, wordt echter alleen toegekend voor zover de geproduceerde warmte aantoonbaar door een onderneming in de be- en verwerkende industrie of een onderneming in de land- en bosbouw is gebruikt.

(2) tot en met (4) [...]

§ 100 van de Verordnung zur Durchführung des Energiesteuergesetzes (besluit ter uitvoering van het EnergieStG; hierna „EnergieStV”) Belastingvrijstelling voor ondernemingen:

(1) De belastingvrijstelling waarin § 54 van het [EnergieStG] voorziet, moet voor alle energieproducten die tijdens een vrijstellingsperiode zijn gebruikt, met behulp van het voorgeschreven officiële formulier worden aangevraagd bij het bevoegde HZA waaronder de aanvrager ressorteert. De aanvrager moet in zijn aanvraag alle noodzakelijke gegevens voor de vaststelling van de belastingvrijstelling opgeven en dient het bedrag daarvan zelf te berekenen. De belastingvrijstelling wordt alleen toegekend indien de aanvraag uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de energieproducten zijn gebruikt, is ingediend bij het HZA.

(2) tot en met (5) [...]

§ 47 Abgabenordnung (Duitse belastingwet; hierna: „AO”) Verval

Rechten uit de belastingschuldverhouding vervallen met name door [...], verjaring (§§ 169-171, §§ 228-232), [...]

§ 169 AO Termijn voor de vaststelling:

(1) De vaststelling van een belasting alsook de intrekking of wijziging van deze vaststelling zijn niet meer mogelijk wanneer de termijn voor de vaststelling is verlopen. [...]

(2) De termijn voor de vaststelling bedraagt:

1. één jaar voor accijnzen en accijnsteruggaven;
2. [...]

§ 170 AO Aanvang van de termijn voor de vaststelling:

(1) De termijn voor de vaststelling begint te lopen zodra het kalenderjaar is afgelopen waarin de belastingschuld is ontstaan of in het kalenderjaar waarin een voorwaardelijk verschuldigde belasting onvoorwaardelijk is geworden.

(2) tot en met (7) [...]

§ 171 AO Schorsing van de termijn: (1) tot en met (3a) [...]

(4) Indien een controle ter plaatse is begonnen vóór het verstrijken van de termijn voor de vaststelling of indien de aanvang van die controle op verzoek van de belastingplichtige wordt uitgesteld, dan loopt de termijn voor de vaststelling van de belastingen waarop de controle ter plaatse betrekking heeft of, indien deze controle werd uitgesteld, betrekking zou hebben, pas af wanneer de op grond van de controle ter plaatse vast te stellen belastingaanslagen niet meer kunnen worden aangevochten [...]. Schorsing van de termijn op grond van andere voorschriften blijft onverlet.

#### IV.

De juridische beoordeling van het onderhavige geval is vanuit Unierechtelijk oogpunt onzeker.

De vraag is of een recht van verzoekster op belastingvrijstelling krachtens § 54, lid 1, eerste volzin, eerste alternatief, EnergieStG uitgesloten is omdat de aanvraag die volgens § 100, lid 1, EnergieStV met behulp van het voorgeschreven officiële formulier moet worden ingediend, pas na afloop van de in § 100, lid 1, derde volzin, EnergieStV geregelde indieningstermijn, maar vóór het verstrijken van de vaststellingstermijn als bedoeld in § 169, lid 2, AO bij het HZA is toegekomen, dan wel of deze uitsluiting in strijd is met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel.

1. Volgens artikel 5 van richtlijn 2003/96 kunnen de lidstaten onder bepaalde omstandigheden in gedifferentieerde belastingniveaus voorzien. Dit is onder meer het geval wanneer voor energieproducten en elektriciteit als bedoeld in de artikelen 9 en 10 van richtlijn 2003/96 onderscheid wordt gemaakt tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik (artikel 5, eerste volzin, vierde streepje, van richtlijn 2003/96). Hierbij gaat het om een keuzerecht van de lidstaten en dus om een facultatief belastingvoordeel. Overeenkomstig artikel 6, onder c), van richtlijn 2003/96 staat het de lidstaten ook vrij om uitvoering te geven aan belastingvrijstellingen door het betaalde belastingbedrag geheel of gedeeltelijk terug te geven.

Op basis daarvan heeft de Duitse wetgever de belastingvrijstelling van § 54, lid 1, EnergieStG ingevoerd. Volgens deze bepaling wordt op verzoek onder meer een belastingvrijstelling toegekend voor energieproducten waarvoor aantoonbaar overeenkomstig § 2, lid 3, eerste volzin, punt 1 of punten 3 tot en met 5,

EnergieStG belasting is betaald en die door een onderneming in de be- en verwerkende industrie in de zin van § 2, punt 3, StromStG als verwarmingsbrandstof voor bedrijfsdoeleinden zijn gebruikt. Voorts kan de belastingvrijstelling volgens § 100, lid 1, EnergieStV slechts worden toegekend indien zij bij het bevoegde HZA waaronder de aanvrager ressorteert, met het voorgeschreven officiële formulier wordt aangevraagd voor alle energieproducten die binnen een bepaald tijdvak (vrijstellingsperiode) zijn gebruikt. De aanvrager moet in zijn aanvraag alle noodzakelijke gegevens voor de vaststelling van de belastingvrijstelling opgeven en moet het bedrag daarvan zelf berekenen. De belastingvrijstelling wordt alleen toegekend indien de aanvraag uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op het kalenderjaar waarin het recht op belastingvrijstelling is ontstaan, bij het Hauptzollamt wordt ingediend. De verlaging van de energiebelasting hangt derhalve af van de tijdige indiening van de aanvraag.

2. In casu is het juist dat aan alle voorwaarden voor de toepassing van § 54 EnergieStG is voldaan. Met name is verzoekster een onderneming in de be- en verwerkende industrie, die de energieproducten waarop de vrijstellingsverzoeken betrekking hadden, als verwarmingsbrandstof voor bedrijfsdoeleinden heeft gebruikt.

a) Verzoeksters recht op belastingvrijstelling is ook niet vervallen door het verstrijken van de termijn voor de vaststelling (§ 47 AO).

Volgens § 169, lid 1, eerste volzin, AO zijn de vaststelling van de belastingschuld alsook de intrekking of wijziging ervan niet meer mogelijk wanneer de termijn voor de vaststelling is verstreken. Hetzelfde geldt voor de vaststelling van de teruggaaf van de belasting. De vaststellingstermijn voor accijnzen en accijnsteruggaven bedraagt één jaar (§ 169, lid 2, eerste volzin, punt 1, AO) en is in de onderhavige zaak volgens § 170, lid 1, AO ingegaan na afloop van 2010, voor welk jaar verzoekster om teruggaaf van de belasting verzoekt en waarin de rechten op teruggaaf zijn ontstaan door het gebruik van de energieproducten. De afwijkende regeling van § 170, lid 2, eerste volzin, punt 1, juncto tweede volzin, AO kan niet worden toegepast omdat degene die recht op belastingvrijstelling heeft, vrij kan beslissen of hij aanspraak maakt op het belastingvoordeel en dus geen belastingaangifte hoeft in te dienen [zie arrest van de verwijzende rechter van 26 september 2017, VII R 26/16, (OMISSIS) en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Ervan uitgaande dat de vaststellingstermijn een jaar bedraagt, was deze in beginsel op 31 december 2011 verstreken. De vaststellingstermijn was krachtens § 171, lid 4, AO echter geschorst, omdat de controle ter plaatse reeds vóór afloop van die termijn was begonnen en de op grond van deze controle vastgestelde belastingaanslagen nog konden worden aangevochten. De vaststelling was dus nog niet verjaard toen de verzoeken tot belastingvrijstelling in mei 2012 bij verweerder toekwamen.

Deze vaststellingstermijn komt de rechtszekerheid en de rechtsvrede ten goede. Dat is de reden waarom ook het Hof dergelijke vervaltermijnen erkent. De

mogelijkheid om een verzoek in te dienen zonder tijdsbeperking staat haaks op het rechtszekerheidsbeginsel, dat verlangt dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, gelet op zijn rechten en plichten jegens de belastingadministratie, niet gedurende onbepaalde tijd in het ongewisse blijft [arrest van 21 juni 2012, *Elsacom*, C-294/11, EU:C:2012:382, punt 29, (OMISSIS)].

b) Niettemin zou verzoekster de gevraagde belastingvrijstelling moeten worden geweigerd, omdat haar verzoeken niet binnen de indieningstermijn van § 100, lid 1, *EnergieStV* bij verweerder zijn toegekomen. De verzoeken tot belastingvrijstelling voor de periode van augustus tot en met november 2010 zijn namelijk pas in mei 2012 bij het bevoegde HZA toegekomen, dus na afloop van de indieningstermijn, die liep tot en met 31 december 2011.

3. De verwijzende rechter vraagt zich af of de belastingvrijstelling van § 54, lid 1, *EnergieStG* mag worden geweigerd op de enkele grond dat verzoekster de indieningstermijn niet in acht heeft genomen, dan wel of het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel gebiedt dat de belastingvrijstelling toch wordt toegekend.

a) Bij de uitoefening van hun bevoegdheden moeten de lidstaten de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, eerbiedigen [arresten van 6 september 2012, ██████████ C-273/11, EU:C:2012:547, (OMISSIS), en 2 juni 2016, *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, (OMISSIS)]. Volgens het evenredigheidsbeginsel mogen de maatregelen die de lidstaten kunnen nemen ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude, niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is [zie arrest van 21 maart 2000, ██████████ e.a., C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 52, (OMISSIS); beschikking van 3 maart 2004, *Transport Service*, C-395/02, EU:C:2004:118, punt 29, (OMISSIS), en arrest van 27 september 2007, ██████████ C-146/05, EU:C:2007:549, punt 26, (OMISSIS)].

Volgens de rechtspraak van het Hof [zie arrest van 7 november 2019, *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, (OMISSIS)] is het in strijd met het Unierecht indien de niet-nakoming van nationale vormvereisten wordt gesanctioneerd door een in richtlijn 2003/96 vastgesteld belastingvoordeel te weigeren. De nationale regelingen mogen namelijk niet verder gaan dan noodzakelijk is om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen [arrest van 2 juni 2016, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, punt 62, (OMISSIS)].

b) De verwijzende rechter is geneigd te oordelen dat de omstandigheid dat het verzoek te laat is toegekomen bij de bevoegde autoriteit, niet kan leiden tot verval van het recht op vrijstelling van de energiebelasting, zolang de vaststellingstermijn niet is verstreken.



aa) Het Hof heeft in zijn arrest Petrotel-Lukoil [EU:C:2019:933, (OMISSIS)] uiteengezet dat het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden wanneer bij gebreke van een verzoek om indeling van gebruikte energieproducten voor accijnsdoeleinden, het accijnstarief voor gasolie automatisch wordt toegepast en er wordt vastgehouden aan dit tarief. Deze uitspraak had betrekking op een verplichte belastingvrijstelling (artikel 21, lid 3, richtlijn 2003/96). Het Hof wees er in zijn beslissing met name op dat zowel de algemene opzet als het doel van richtlijn 2003/96 berust op het beginsel dat energieproducten worden belast volgens het werkelijke gebruik dat ervan wordt gemaakt (punten 50 en 53). De schending van vormvereisten kan echter geen afbreuk doen aan de heffing van belasting over producten overeenkomstig de materiële voorwaarden van deze richtlijn (punt 59).

Volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter is het verzoek tot vrijstelling van de energiebelasting geen materiële, maar slechts een formele voorwaarde voor het recht op belastingvrijstelling [zie bijvoorbeeld arresten van de verwijzende rechter van 20 september 2016 - VII R 7/16, (OMISSIS), en 18 februari 2020 - VII R 39/18, (OMISSIS) punt 32, en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Dit zou ervoor kunnen pleiten dat een te laat ingediend verzoek niet eraan in de weg staat dat energieproducten worden belast volgens het werkelijke gebruik dat daarvan wordt gemaakt (in casu het verbranden ervan voor bedrijfsdoeleinden). De in casu aangevraagde belastingvrijstelling van § 54, lid 1, EnergieStG is echter gebaseerd op een facultatief belastingvoordeel, zodat de verwijzende rechter zich afvraagt of de rechtspraak van het Hof over verplichte belastingvrijstellingen ook van toepassing is op het onderhavige geval.

bb) Volgens de verwijzende rechter moeten de lidstaten het evenredigheidsbeginsel ook eerbiedigen wanneer zij besluiten om facultatieve belastingvoordelen om te zetten in nationaal recht. Anders zou er sprake zijn van een ongelijke behandeling van verplichte en facultatieve belastingvoordelen. De vraag rijst echter of de verschillende rechtsgrondslagen in het Unierecht die ongelijke behandeling kunnen rechtvaardigen.

Met betrekking tot richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1) heeft het Hof geoordeeld dat het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel ook in acht dient te worden genomen wanneer een lidstaat gebruikmaakt van een hem toegekende bevoegdheid om een facultatieve gunstregeling in nationaal recht om te zetten (zie arrest van 30 april 2020, CTT - Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, punten 34 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak, [OMISSIS]). Hoewel de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken bij de keuze van de te nemen maatregelen ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, moeten zij hun bevoegdheid niettemin uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, met name de beginselen van evenredigheid, fiscale neutraliteit en rechtszekerheid. Hieruit zou kunnen worden geconcludeerd dat ook met betrekking tot richtlijn 2003/96 een verschil in

behandeling van verplichte en facultatieve belastingvrijstellingen uitgesloten is wegens de verplichting tot eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel.

In zijn conclusie van 12 mei 2021 in zaak C-100/20 [Hauptzollamt B (Facultatieve belastingverlaging), EU:C:2021:387] heeft advocaat-generaal Szpunar ten aanzien van richtlijn 2003/96 echter gewezen op de verschillen tussen verplichte en facultatieve verlagingen van elektriciteitsbelasting. In het bijzonder heeft de advocaat-generaal gepreciseerd dat facultatieve bepalingen voor de belastingplichtigen geen rechtstreekse werking scheppen waarvan zij de bescherming voor de nationale rechterlijke instanties zouden kunnen invoeren (punt 69). Dit zou erop kunnen wijzen dat voor facultatieve belastingvoordelen – afgezien van algemene beginselen zoals het beginsel van gelijke behandeling of het eigendomsrecht (punten 72 e.v. en 82 e.v.) – met name de omzetting ervan in het nationale recht van belang is en dat de rechtspraak van het Hof over het evenredigheidsbeginsel niet noodzakelijkerwijs in acht moet worden genomen.

c) De beantwoording van de prejudiciële vraag is relevant voor de beslechting van het geding. Indien de vraag van de verwijzende rechter bevestigend wordt beantwoord, zou het beroep in „*Revision*” ongegrond zijn.

[OMISSIS] [namen van de rechters die betrokken waren bij de beslissing]