



Datum van inontvangstneming : 09/07/2025

Zaak T-381/25

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

27 mei 2025

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 januari 2025

Verzoekende partij:

P. sp. z o.o.

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi

[OMISSIS] BESLISSING

29 januari 2025

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) [OMISSIS]

na behandeling op **29 januari 2025**

ter terechtzitting in de **Izba Finansowa** (financiële kamer)

van het cassatieberoep ingesteld door **P. sp. z o.o., gevestigd te T.,**

tegen het vonnis van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi**
(bestuursrechter in eerste aanleg Łódź, Polen)

van **25 februari 2021** [OMISSIS] inzake het beroep van **P. sp. z o.o., gevestigd te T.,**

tegen de beslissing van de **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi**
(directeur van de belastingdienst Łódź, Polen)

van **22 november 2019** [OMISSIS] strekkende tot **vaststelling van de verschuldigde accijns voor januari, februari, maart en april 2014**

beslist:

- I. het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (geconsolideerde versie van 2012, PB C 326 van 26 oktober 2012, blz. 1 e.v.) te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de navolgende vragen:
 1. **Is het voor de weigering van toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 21, in de in 2014 geldende versie) voldoende dat een accijnsgoed in de vorm van ethylalcohol die door toevoeging van propyleenglycol is gedenatureerd, onder GN-tariefcode 220720 wordt ingedeeld?**
 2. **Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord: is voor de weigering van toepassing van die vrijstelling vereist dat de belastingautoriteiten aantonen dat een belastingplichtige die niet voor menselijke consumptie bestemde accijnsgoederen produceert, weet dat deze goederen voor menselijke consumptie worden gebruikt, of is het voldoende dat de belastingautoriteiten omstandigheden aantonen op grond waarvan kan worden aangenomen dat hij dit had moeten weten?**
- II. [OMISSIS] de behandeling van de zaak te schorsen totdat de hierboven uiteengezette prejudiciële vragen zijn beantwoord.

[OMISSIS] Motivering

Toepasselijke bepalingen

1. Unierecht:

Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB L 316 van 31 oktober 1992, blz. 21, in de van 1 januari 2007 tot en met 24 augustus 2020 geldende versie; hierna: „richtlijn 92/83”):

Artikel 19

1. De lidstaten heffen accijns op ethylalcohol overeenkomstig deze richtlijn.
2. De lidstaten stellen hun tarieven vast overeenkomstig richtlijn 92/84/EEG.

Artikel 20

In deze richtlijn wordt onder „ethylalcohol” verstaan:

- alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur;

[...] [OMISSIS] Artikel 27

1. De lidstaten verlenen voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns op de voorwaarden die zij vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik:

[...]

- b) wanneer zij zowel gedenatureerd zijn overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat als worden aangewend voor de vervaardiging van niet voor menselijke consumptie bestemde producten;

[...]

2. Nationaal recht:

Ustawa o podatku akcyzowym (wet op de accijnzen) van 6 december 2008 (Dz. U. 2011, nr. 108, volgnr. 626, zoals gewijzigd; hierna: „wet op de accijnzen”):

Artikel 3

1. Voor de inning van de accijns en het voorzien van accijnsgoederen van merktekens wordt een indeling toegepast conform de gecombineerde nomenclatuur (GN) overeenkomstig verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB L 256 van 7 september 1987, blz. 1, zoals gewijzigd).
2. Wijzigingen van de gecombineerde nomenclatuur (GN) leiden niet tot wijzigingen in de accijns op accijnsgoederen en personenauto's indien zij niet in deze wet zijn gespecificeerd.

Artikel 32

4. Op basis van de bestemming worden van de accijns tevens vrijgesteld:

[...]

2) ethylalcohol die is gedenatureerd door toevoeging van de denatureringsmiddelen die zijn aangewezen door de voor de overheidsfinanciën bevoegde minister en behoren tot de middelen die zijn goedgekeurd voor denaturatie van ethylalcohol op grond van bepalingen vastgesteld overeenkomstig de Ustawa o wyrobie alkoholu etylowego oraz wytwarzaniu wyrobów tytoniowych (wet op de vervaardiging van ethylalcohol en tabaksproducten) van 2 maart 2011 (Dz. U. nr. 31, volgnr. 353, als gewijzigd) en wordt gebruikt bij de productie van niet voor menselijke consumptie bestemde producten – uitsluitend in de in lid 3, punt 1 of 8, bedoelde gevallen, indien aan de voorwaarden van de leden 5-13 is voldaan; voor de gebruiker geldt de vrijstelling van de accijns voor hoeveelheden binnen de toegestane verbruiksnormen bedoeld in artikel 85, lid 1, punt 2, onder b), en lid 2, punt 1, onder b).

[...]

Artikel 93

1. In deze wet worden onder ethylalcohol verstaan:
 - 1) alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol, ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur; [OMISSIS] [...]
2. Onder productie van ethylalcohol worden in deze wet verstaan de vervaardiging, verwerking, zuivering, denaturatie en dehydratatie van ethylalcohol, alsmede het bottelen ervan.

[...]

II. Feiten

1. Procedure voor de belastingautoriteiten

De Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego L. (directeur van belastingkantoor nr. 2 te L.; hierna: „bezwaarinstantie”) heeft na het doorlopen van een belastingprocedure, voorafgegaan door een controle bij het belastingentrepot van P. sp. z o.o. (hierna: „vennootschap” of „belastingplichtige”) met betrekking tot onder andere de periode van januari tot en met april 2014, vastgesteld dat de producten die door de vennootschap in dat belastingentrepot werden vervaardigd – aangeduid als verdunningsmiddelen RRK5 en RRK12 – die zijn ontstaan door toevoeging van 1 massaprocent propyleenglycol aan gedeeltelijk gedenatureerde alcohol, gedenatureerde alcohol vormden die onder GN-code 22072000 had moeten worden ingedeeld. De bezwaarinstantie heeft geconcludeerd dat de belastingplichtige deze producten ten onrechte onder GN-code 38140090 had ingedeeld en als niet voor menselijke consumptie bestemde producten had beschouwd. Wanneer een belastingplichtige aangeeft dat gedeeltelijk

gedenatureerde ethylalcohol wordt gebruikt voor de productie van niet voor menselijke consumptie bestemde producten, terwijl deze feitelijk wordt gebruikt voor de productie van een product dat volgens de indeling nog steeds ethylalcohol is, is er volgens de belastingautoriteiten sprake van schending van het doel van de vrijstelling bedoeld in artikel 32, lid 4, punt 2, van de wet op de accijnzen.

Bovendien heeft de bezwaarinstantie vastgesteld dat slechts drie van de contractanten van de belastingplichtige het gekochte RRK12-product zelf hadden verbruikt en de bestemming ervan hadden aangegeven. De overige zes contractanten hadden het gekochte product doorverkocht, waarbij het niet mogelijk is om de afnemers ervan te identificeren omdat de betreffende transacties door middel van fiscale bonnen waren geregistreerd. Gelet op deze omstandigheden heeft de bezwaarinstantie de belastingplichtige bij beslissing van 26 augustus 2019 met de accijns belast voor de periode van januari tot en met april 2014.

Na behandeling van de klacht van de vennootschap is de beslissing bekrachtigd door de beslissing van de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi (directeur van de belastingdienst Łódź, Polen). De Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi heeft geconcludeerd dat de door de belastingplichtige in het belastingentrepot geproduceerde producten door de bezwaarinstantie terecht onder GN-code 220720 waren ingedeeld. De Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi heeft daarbij verwezen naar de algemene regels voor de interpretatie van de gecombineerde nomenclatuur, de toelichtingen op de gecombineerde nomenclatuur, de toelichtingen van het geharmoniseerde systeem inzake de omschrijving en de codering van goederen en de verklaring van het Comité douanewetboek (62e vergadering op 14-16 juni 2011) betreffende de indeling van een mengsel van ethylalcohol en propyleenglycol. Hij heeft toegelicht dat de bezwaarinstantie de door de belastingplichtige toegepaste tariefindeling in de perioden vóór 2011 niet had betwist vanwege de datum van de verklaring van het Comité douanewetboek.

De Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi heeft benadrukt – onder verwijzing naar het standpunt uit een belastingruling van de minister van Financiën van december 2014, dat in de bestuursrechtspraak is bevestigd – dat uit artikel 27, lid 2, onder b), van richtlijn 92/83 en uit artikel 32, lid 4, punt 2, van de wet op de accijnzen, waardoor de eerstgenoemde bepaling is omgezet, volgt dat het voor de toepassing van de vrijstelling op grond van die bepalingen van belang is dat het product voor de productie waarvan gedeeltelijk gedенatureerde alcohol is gebruikt, geen ethylalcohol meer is. In de regel moet het vervaardigde product dus worden ingedeeld onder een andere code van de gecombineerde nomenclatuur (GN) dan die waaronder de voor de productie gebruikte ethylalcohol is gebruikt, waarvan in het geval van de door de vennootschap geproduceerde verdunningsmiddelen RRK5 en RRK12 geen sprake was.

Daarnaast heeft de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi vastgesteld dat de belastingplichtige – door grote hoeveelheden van het verdunningsmiddel

gedurende een periode van vier maanden op basis van fiscale bonnen aan niet-geïdentificeerde natuurlijke personen te hebben verkocht – met onvoldoende zorgvuldigheid heeft gehandeld en zijn juridische belangen niet heeft veiliggesteld, zodat hij geen vrijstelling kan genieten.

III. Procedure voor de bestuursrechtelijke instanties

1. Bij vonnis van 25 februari 2021 [OMISSIS] heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (bestuursrechter in eerste aanleg Łódź, Polen; hierna: „WSA”) het beroep van de vennootschap tegen de beslissing van de Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Łodzi afgewezen.

In de motivering van het vonnis heeft de WSA het standpunt van de belastingautoriteiten onderschreven dat de door de vennootschap in het belastingentrepot geproduceerde verdunningsmiddelen RRK12 en RRK5 als gedenatureerde alcohol onder GN-code 2207 20 moeten worden ingedeeld. Onder verwijzing naar de argumentatie in de bestreden beslissing heeft de WSA geoordeeld dat de toevoeging van 1 % van propyleenglycol aan gedenatureerde ethylalcohol er niet toe heeft geleid dat het product de eigenschappen van ethylalcohol heeft verloren. Volgens de WSA wordt de juistheid van deze indeling ondersteund door de verklaring van het Comité douanewetboek van de 62ste vergadering op 14-16 juni 2011. De WSA heeft benadrukt dat de vaststelling dat de door de vennootschap geproduceerde producten nog steeds gedenatureerde alcohol zijn die onder GN-code 22072000 moet worden ingedeeld (en niet als verdunningsmiddelen onder code 38140090), erin resulteert dat het verbruik van deze alcohol aan de accijns is onderworpen. De WSA heeft geconcludeerd dat de belastingautoriteiten artikel 32, lid 4, punt 2, van de wet op de accijnzen in de onderhavige zaak correct hebben uitgelegd, omdat er bij de uitlegging – naast de letterlijke bewoordingen van deze bepaling – ook rekening moet worden gehouden met het beoogde doel ervan. Een ander argument voor deze uitlegging is dat het gebruik van de ethylalcohol door de vennootschap geen volledige controle garandeert over de wijze waarop deze verder wordt gebruikt.

De WSA heeft benadrukt dat het voor de toepassing van de vrijstelling noodzakelijk is dat een nieuw product is vervaardigd dat onder een andere GN-code dan 220720 is ingedeeld. Als dit niet gebeurt, is niet voldaan aan de in artikel 32, lid 4, punt 2, gestelde voorwaarde voor de vrijstelling van de accijns voor het gebruik van gedenatureerde ethylalcohol voor de productie van niet voor menselijke consumptie bestemde producten.

2. In haar omvangrijke cassatieberoep van 12 mei 2012 tegen dat vonnis heeft de vennootschap schending gesteld van artikel 32, lid 4, punt 2, juncto artikel 3, leden 1 en 2, juncto artikel 93, lid 1, punt 1, van de wet op de accijnzen, gelezen in samenhang met artikel 26 en artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83 door een onjuiste uitlegging waarbij de WSA heeft geoordeeld dat er naast de twee voorwaarden voor de vrijstelling van ethylalcohol van de accijns – te weten de

denaturatie van dergelijke alcohol en het gebruik ervan voor de productie van niet voor menselijke consumptie bestemde producten – ook andere voorwaarden bestaan, zoals de vrijstellingsvoorwaarde:

- dat het vervaardigde product dat niet voor menselijke consumptie is bestemd, onder een andere GN-code dan 2207 20 00 moet worden ingedeeld, en
- dat de belastingautoriteiten – op grond van verklaringen van de contractanten over de gerealiseerde bestemming van de producten die zij van de vennootschap hebben gekocht – hebben vastgesteld dat het product waarvoor gedensatureerde ethylalcohol is gebruikt die door de vennootschap voor de productie van verdunningsmiddelen is aangewend, niet voor menselijke consumptie is bestemd.

Gelet op de gestelde schending heeft de vennootschap geconcludeerd tot vernietiging van het bestreden vonnis en terugverwijzing van de zaak naar de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi. Daarnaast heeft de vennootschap bij brief van 9 december 2024 de Naczelny Sąd Administracyjny verzocht zich tot het Hof van Justitie van de Europese Unie te wenden met prejudiciële vragen over de uitlegging van artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83.

IV. Motivering van de prejudiciële beslissing van de nationale rechter (NSA)

1. Met zijn vragen beoogt de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna: „NSA”) een antwoord van het Hof te verkrijgen over de uitlegging van artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83, in de voor deze zaak geldende versie van 2014, met betrekking tot de accijnsvrijstelling van gedensatureerde ethylalcohol die wordt „aangewend voor de vervaardiging van niet voor menselijke consumptie bestemde producten”.

In de onderhavige zaak, die een voorbeeld is van uiteenlopende bestuursrechtspraak in ontwikkeling, hebben de belastingautoriteiten en de bestuursrechter in eerste aanleg geoordeeld dat de vrijstelling van de accijns op grond van artikel 32, lid 4, punt 2, van de wet op de accijnzen, waardoor artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83 in de nationale wetgeving is omgezet, mogelijk is op voorwaarde dat het product dat uit gedensatureerde alcohol is vervaardigd, geen ethylalcohol vormt, hetgeen moet blijken uit de indeling ervan onder een andere GN-code dan 2207. Met andere woorden, aan de voorwaarde voor de vrijstelling – „de vervaardiging van niet voor menselijke consumptie bestemde producten” (zoals uit de aangehaalde bepaling van de richtlijn volgt) of het gebruik voor de productie van niet voor menselijke consumptie bestemde producten (zoals uit de wet op de accijnzen volgt) – is alleen voldaan wanneer de vervaardiging resulteert in een product dat anders wordt ingedeeld dan het oorspronkelijke product, te weten de gedensatureerde ethylalcohol. Bij een dergelijke uitlegging van de betreffende bepalingen is de wijze van indeling bepalend voor de toelaatbaarheid van de vrijstelling en draagt

deze het best bij tot de verwezenlijking van het doel van richtlijn 92/83, aangezien niet kan worden uitgesloten dat een product met GN-code 2207 ondanks de denaturatie alsnog wordt geconsumeerd.

De WSA heeft deze uitlegging van de voorwaarden voor de vrijstelling uitdrukkelijk onderschreven. Bij de beoordeling of de bestreden beslissing van de belastingautoriteiten rechtmatig was, heeft de WSA zich eigenlijk beperkt tot de kwesties betreffende de indeling van de door de vennootschap in het belastingentrepot vervaardigde producten onder een juiste tariefcode. De WSA heeft daarbij geen rekening gehouden met de omstandigheden rond de verdere verhandeling van deze producten, die volgens de belastingautoriteiten erop konden wijzen dat ten minste een deel van de producten kon worden geconsumeerd, hetgeen de vennootschap had moeten voorzien. De rechter in eerste aanleg heeft geen onderzoek gedaan naar de gedragingen van de vennootschap, die verklaarde van de gedenatureerde ethylalcohol producten te vervaardigen die niet voor menselijke consumptie zijn bestemd, aangezien hij oordeelde dat producten met tariefcode GN 2207 niet als dergelijke producten kunnen worden aangemerkt.

Uit een analyse van de rechtspraak van het Hof volgt geen eenduidig antwoord op de vraag of uit artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83, in de voor deze zaak geldende versie, kan worden afgeleid dat de vervaardiging van elk product dat niet voor menselijke consumptie is bestemd, moet worden bevestigd door de indeling van dat product onder een andere tariefcode dan GN 2207, en dat het bijgevolg voor de weigering van toepassing van de vrijstelling die uit die bepaling voortvloeit, voldoende is dat het product niet aldus is ingedeeld. Er zij daarbij op gewezen dat de Uniewetgever de vrijstelling van bepaalde producten in artikel 27, lid 1, onder c), aan een bepaalde tariefcode heeft gekoppeld, hetgeen hij in lid 1, onder b), van die bepaling niet heeft gedaan.

Ook bij de verduidelijkende wijziging van artikel 27 van richtlijn 92/83, ingevoerd bij richtlijn (EU) 2020/1151 van de Raad van 29 juli 2020, is in lid 1, onder b), niet als voorwaarde voor de vrijstelling opgenomen dat het vervaardigde niet voor menselijke consumptie bestemde product op een bepaalde manier moet zijn ingedeeld.

2. Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, rijst tegen de achtergrond van de uitlegging van artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83 in de omstandigheden van het geval een andere problematische kwestie, namelijk de vraag of de weigering van toepassing van de vrijstelling van de accijns op accijnsproducten die volgens de producent niet voor menselijke consumptie zijn bestemd, afhankelijk kan worden gesteld van de omstandigheden waarin deze producten worden verkocht. Hoewel de WSA deze kwestie om de eerder genoemde redenen niet heeft geanalyseerd, hebben de belastingautoriteiten onderzoek gedaan zowel naar de juistheid van de indeling van de door de vennootschap in het belastingentrepot vervaardigde producten, als naar de omstandigheden waarin deze producten werden verkocht, waarbij de

belastingautoriteiten hebben gesteld dat de belastingplichtige daarbij onvoldoende zorgvuldig heeft gehandeld. Gezien het bovenstaande is een antwoord op deze vraag – ondanks het ontbreken van een standpunt van de WSA over deze kwestie – noodzakelijk, zodat de NSA kan beoordelen of de rechter in eerste aanleg de controle van de rechtmatigheid van de bestreden beslissing correct heeft uitgevoerd.

De twijfels die met betrekking tot deze kwestie rijzen, volgen ook uit het standpunt van het Hof in de arresten van 7 december 2000, C-482/98, en 28 februari 2019, C-567/17. Uit die arresten volgt namelijk niet dat het mogelijke gebruik van dergelijke producten door afnemers op een wijze die van het door de producent aangegeven gebruiksdoel afwijkt, een belemmering vormt voor de toepassing van de vrijstelling van de accijns op grond van artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83 indien aan de voorwaarden van die bepaling is voldaan.

Rekening houdend met het bovenstaande heeft de NSA als in de aanhef beslist.

■■■■■ rechter van de NSA

■■■■■■■■■■ rechter van de NSA

■■■■■ gedelegeerd rechter van de WSA