



Datum van
inontvangstneming

:

20/11/2024

Geanonimiseerde versie

Vertaling

T-534/24-1

Zaak T-534/24 [Gotek]ⁱ

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

8 oktober 2024

Verwijzende rechter:

Upravni sud u Osijeku (Kroatië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 september 2024

Verzoekende partij:

MK

Verwerende partij:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

[OMISSIS] Verzoek aan het Hof van Justitie van de Europese Unie

om een prejudiciële beslissing

krachtens artikel 267, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, gelezen in samenhang met artikel 267, lid 1, onder b), van dat verdrag

Partijen in het hoofdgeding:

Verzoeker: MK [OMISSIS]

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.



Verweerder: Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië, onafhankelijke dienst voor administratieve beroepsprocedures) [OMISSIS]

Prejudiciële vraag:

Moeten de bepalingen van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG, en in het bijzonder de artikelen 7 en 8 ervan, of die van richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking), aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale praktijk (en wetgeving) op grond waarvan een verplichting tot voldoening van accijns op energieproducten ontstaat in een situatie waarin de accijnsgoederen in kwestie niet in de handel zijn gebracht en de accijnsschuld is berekend over de energieproducten die op vervalste aankoopfacturen zijn vermeld, terwijl op basis van deze facturen – juist omdat zij vervalst zijn – geen recht op aftrek van de voorbelasting bestaat aangezien er sprake is van fictieve leveringen van energieproducten, hetgeen ook bij onherroepelijke uitspraak in een strafprocedure is vastgesteld?

I. Voorwerp van het geding

- 1 Het geding betreft de verplichting tot voldoening van accijns op energieproducten op basis van vervalste facturen over het tijdvak van activiteiten van 10 oktober 2016 tot en met 31 december 2017.

II. Feiten

- 2 Verzoeker is eigenaar van een onderneming [OMISSIS] die zich bezighoudt met houtkap en ondersteunende diensten in de bosbouw. De bedrijfsactiviteiten van verzoeker zijn onderworpen aan een controle, na afloop waarvan de Carinska uprava, Područni carinski ured Osijek (douaneadministratie, regionaal douanekantoor Osijek) op 7 oktober 2019 een proces-verbaal [OMISSIS] heeft opgesteld. Uit dit proces-verbaal komt naar voren dat de bedrijfsactiviteiten van verzoeker in 2019 zijn gecontroleerd door de douane- en belastingambtenaren van de Ministarstvo financija Republike Hrvatske (ministerie van financiën van de Republiek Kroatië).
- 3 Bij de belastingcontrole was door de ambtenaren van de Porezna uprava (belastingadministratie) nagegaan of de belasting over de toegevoegde waarde (btw) juist was berekend en was voldaan. Tijdens deze controle hebben de belastingautoriteiten vastgesteld dat verzoeker in het tijdvak van 1 oktober 2016 tot en met 31 december 2017 voorbelasting in aftrek heeft gebracht op basis van vervalste facturen van de vennootschap INA d.d. voor leveringen van aardolieproducten. Vastgesteld is namelijk dat er in de werkelijkheid geen

aardolieproducten zijn geleverd, zodat verzoeker geen recht had op aftrek van de voorbelasting. Uiteindelijk heeft de Porezna uprava, Područni ured Virovitica (belastingadministratie, regionaal belastingkantoor Virovitica) op 1 juli 2019 een beschikking gegeven [OMISSIS] waarbij de belastingschuld van verzoeker uit hoofde van de belasting over de toegevoegde waarde is vastgesteld op het bedrag van 135 603,57 HRK, te vermeerderen met de verdragingsrente. Volgens de informatie waarover de rechter beschikt, is de voornoemde belastingbeschikking op 1 juli 2019 definitief geworden.

- 4 Vervolgens hebben de douaneambtenaren van de Carinska uprava (douaneadministratie) – in een administratieve procedure die aan de onderhavige bestuursrechtelijke procedure voorafging – een controle uitgevoerd met betrekking tot de voldoening van de accijns overeenkomstig de zakon o trošarinama (accijnswet) [Narodne novine (Kroatisch staatsblad), nr. 106/18] en de pravilnik o trošarinama (uitvoeringsregeling inzake accijns) (Narodne novine, nr. 1/19). In het kader van deze controle is vastgesteld dat verzoeker ten behoeve van zijn geregistreerde bedrijfsactiviteiten het energieproduct Eurodiesel inkoop, dat wordt gebruikt voor de aandrijving van vervoermiddelen (gemotoriseerde wegvoertuigen en machines). De douaneambtenaren hebben aan de hand van de handelsdocumenten van verzoeker (verkoopfacturen van de leveranciers, te weten INA d.d., Zagreb en PETROL d.o.o., Zagreb) de leveringen en het verbruik van de aardolieproducten gecontroleerd. Vastgesteld is dat verzoeker in de aan de controle onderworpen periode 226 139,54 liter van aardolieproducten, te weten de brandstof Eurodiesel ED BS, met een totale waarde van 2 187 662,62 HRK bij de voornoemde leveranciers heeft ingekocht. Vervolgens is vastgesteld dat 36 facturen uit 2016 en 119 facturen uit 2017 die verzoeker aan de douaneambtenaren heeft overgelegd als facturen voor de brandstof die hij in zijn eigen vervoermiddelen had getankt, geen authentieke boekhoudkundige documenten waren. Er is namelijk vastgesteld dat van de totale hoeveelheid van de bij INA d.d. ingekochte Eurodiesel ED BS (205 338,03 liter) maar liefst 63 435,23 liter op vervalste facturen was vermeld, en dat de vermelde leveringen niet hadden plaatsgevonden. Volgens de douaneautoriteiten heeft verzoeker zich – door de niet-authentieke facturen in zijn boekhouding op te nemen in een poging om het frauduleuze en onrechtmatige gebruik van de energieproducten in de vervoermiddelen, die hij voor zijn bedrijfsactiviteiten in de vorm van het vervoer over de weg en bosbouwwerken gebruikte, te verdoezelen – schuldig gemaakt aan vervalsing van de voornoemde facturen uit 2016 en 2017 die als bewijs van de inkoop van de Eurodiesel moesten dienen.
- 5 Volgens de douaneautoriteiten heeft verzoeker dus – door de op niet-authentieke facturen gebaseerde economische activiteiten in zijn boekhouding op te nemen – misbruik gemaakt van het recht bij overbrenging van accijnsgoederen, te weten 63 435,23 liter aan aardolieproducten, en artikel 124, lid 2, van de zakon o trošarinama geschonden. De Carinska uprava, Područni carinski ured Osijek (belastingadministratie, regionaal belastingkantoor Osijek) heeft derhalve bij beschikking [OMISSIS] van 22 oktober 2019 de accijnsschuld van de verzoeker met betrekking tot de energieproducten over het tijdvak van 10 oktober 2016 tot

en met 31 december 2017 vastgesteld op het bedrag van 194 111,80 HRK, hetgeen vermeerderd met de vertragingsrente in het bedrag van 226 837,09 HRK heeft geresulteerd.

- 6 Bij beschikking [OMISSIS] van 31 maart 2022 heeft de Ministarstvo financija, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak het bezwaar van verzoeker tegen deze in eerste instantie gegeven beschikking van 22 oktober 2019 verworpen.
- 7 Intussen, nog voordat de voornoemde beschikkingen zijn gegeven, is verzoeker (samen met een andere verdachte, [OMISSIS]) bij onherroepelijk vonnis van de Općinski sud u Virovitici (rechter in eerste aanleg Virovitica) [OMISSIS] van 19 maart 2019 schuldig bevonden aan een voortdurend delict, te weten het vervalsen van documenten, waarvan de bestanddelen en strafbaarheid zijn bepaald in artikel 278, lid 1, juncto artikel 52 van de kazneni zakon (wetboek van strafrecht) (Narodne novine, nrs. 125/11, 144/12, 56/15, 61/15, 101/17 en 118/18), alsmede aan een voortdurend economisch delict, te weten het ontwijken van belastingen of accijnzen, waarvan de bestanddelen en strafbaarheid zijn bepaald in artikel 256, lid 1, juncto artikel 52 van de kazneni zakon. Verzoeker is derhalve op grond van artikel 278, lid 1, juncto artikel 5, van de kazneni zakon tot een voorwaardelijke gevangenisstraf veroordeeld.
- 8 Uit het voornoemde strafvonnis volgt dat verzoeker, als eigenaar van en verantwoordelijke persoon in het bedrijf [OMISSIS], op basis van de vervalste facturen voor de niet-bestaande leveringen van de brandstof en andere goederen door INA d.d. aftrek van voorbelasting heeft genoten: in 2015 voor het bedrag van 68 913,18 HRK, in 2016 voor het bedrag van 108 080,59 HRK en in 2017 voor het bedrag van 106 744,89 HRK, en dat de Državni proračun Republike Hrvatske (staatskas van de Republiek Kroatië) deze bedragen is misgelopen. Door de verkeerd opgegeven belastinggrondslag is tegelijkertijd ook onvoldoende inkomstenbelasting betaald. In totaal is de Državni proračun Republike Hrvatske door het handelen van de verdachten het bedrag van 623 369,09 HRK misgelopen, en de kas van de Općina Nova Bukovica (gemeente Nova Bukovica) het bedrag van 20 369,09 HRK.
- 9 Bij het aangehaalde strafvonnis zijn de verdachten bovendien op grond van artikel 158, lid 2, van de zakon o kaznenom postupku (wetboek van strafvordering) (Narodne novine, nrs. 152/08, 76/09, 80/11, 121/11, 91/12, 143/12, 56/13, 145/13, 152/14, 70/17 en 101/17) hoofdelijk veroordeeld om de Republiek Kroatië binnen een jaar een schadevergoeding ten bedrage van 623 123,56 HRK te betalen, daaronder begrepen de onrechtmatig – op basis van de vervalste facturen – in aftrek gebrachte voorbelasting.
- 10 Voorts is verzoeker bij beslissing van de Carinska uprava, Područni carinski ured Osijek [OMISSIS] van 21 april 2021 in een bestuursrechtelijke overtredingszaak schuldig bevonden aan het onrechtmatig omgaan met accijnsgoederen in het tijdvak van 10 oktober 2016 tot en met 31 december 2017, omdat hij in zijn

boekhouding – op basis van 155 vervalste dan wel niet-authentieke facturen – de niet-bestaande inkoop van 63 435,23 liter van een energieproduct, te weten een aardolieproduct (Eurodiesel BS), heeft opgenomen. Doordat verzoeker misbruik heeft gemaakt van het recht bij overbrenging van accijnsgoederen (artikel 124, lid 2, van de zakon o trošarinama), heeft hij zich schuldig gemaakt aan de overtreding van artikel 102, lid 2, onder 4, van de zakon o trošarinama (Narodne novine, nrs. 22/13, 32/13, 81/13, 100/15, 120/15 en 115/16) en is hem een geldboete voor het bedrag van 45 000,00 HRK opgelegd.

- 11 Ondertussen heeft de Visoki prekršajni sud Republike Hrvatske (rechter in tweede aanleg in lichte strafzaken, Kroatië) bij vonnis [OMISSIS] van 7 juli 2021 de bovengenoemde beslissing in de bestuursrechtelijke overtredingszaak gewijzigd en de tenlastelegging op grond van het ne bis in idem-beginsel verworpen, aangezien verzoeker in feite voor hetzelfde feit al bij onherroepelijk vonnis van de Općinski sud u Virovitici [OMISSIS] van 19 maart 2019 was veroordeeld.

III. Toepasselijke bepalingen

III.a. Unierecht

- 12 Artikel 7 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns:

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

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

a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;

b) het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het gemeenschapsrecht en de nationale wetgeving;

c) de productie, met inbegrip van onregelmatige productie, van accijnsgoederen buiten een accijnsschorsingsregeling;

d) de invoer, met inbegrip van onregelmatige invoer, van accijnsgoederen die niet onmiddellijk bij invoer onder een accijnsschorsingsregeling worden geplaatst.

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

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

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

c) in de in artikel 17, lid 2, bedoelde situaties, het tijdstip van ontvangst van de accijnsgoederen op de plaats van rechtstreekse aflevering.

4. De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door niet te voorziene omstandigheden of overmacht, of ingevolge instructies van de bevoegde autoriteiten, wordt niet aangemerkt als uitslag tot verbruik.

Voor de toepassing van deze richtlijn worden goederen geacht totaal vernietigd of onherstelbaar verloren te zijn wanneer zij als accijnsgoed onbruikbaar zijn geworden.

De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van de accijnsgoederen in kwestie wordt aangetoond ten genoegen van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies zich heeft voorgedaan of, indien niet is vast te stellen waar het verlies zich heeft voorgedaan, van de lidstaat waar het verlies is geconstateerd.

5. Elke lidstaat bepaalt zijn regels en voorwaarden voor het vaststellen van de in lid 4 bedoelde verliezen”.

13 Artikel 8 van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. De tot voldoening van de verschuldigd geworden accijns gehouden persoon is:

a) met betrekking tot het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder a):

i) de erkend entrepouhouder, de geregistreeerde geadresseerde of enig andere persoon die de accijnsgoederen aan de accijnsschorsingsregeling onttrekt of voor wiens rekening de accijnsgoederen aan de accijnsschorsingsregeling worden onttrokken en, in geval van onregelmatige onttrekking aan het belastingentrepot, enig andere persoon die bij die onttrekking betrokken is geweest;

ii) in geval van een onregelmatigheid tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling in de zin van artikel 10, leden 1, 2 en 4: de erkende entrepouhouder, de geregistreeerde afzender of enig andere persoon die de in artikel 18, leden 1 en 2, bedoelde zekerheid heeft gesteld en alle personen die bij de onregelmatige onttrekking betrokken zijn geweest terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat het onttrekken op onregelmatige wijze geschiedde;

b) met betrekking tot het voorhanden hebben van accijnsgoederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder b): de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft en enig ander persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is;

c) met betrekking tot de productie van accijnsgoederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder c): de persoon die de accijnsgoederen produceert en, in geval van onregelmatige productie, enig andere persoon die bij de productie ervan betrokken is geweest;

d) met betrekking tot de invoer van accijnsgoederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder d): de persoon die de accijnsgoederen bij invoer aangeeft of voor wiens rekening de goederen bij invoer worden aangegeven en, in geval van onregelmatige invoer, enig andere persoon die bij de invoer betrokken is geweest.

2. Indien er voor eenzelfde accijnsschuld verscheidene schuldenaren zijn, zijn zij hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden.”

III.b. Kroatisch recht

14 Artikel 7 van de zakon o trošarinama (Narodne novine, nr. 106/18), die in casu door de douaneautoriteiten is toegepast:

„(1) Tenzij uit de wet anders voortvloeit, wordt de accijns verschuldigd op het tijdstip waarop de accijnsgoederen op het grondgebied van de Republiek Kroatië tot verbruik worden uitgeslagen, namelijk:

1. op het tijdstip waarop de accijnsgoederen aan de accijnsschorsingsregeling worden onttrokken, dat wil zeggen wanneer:

a) de accijnsgoederen voor eigen behoeften binnen het belastingentrepot worden verbruikt,

b) de accijnsgoederen vanuit het belastingentrepot worden verzonden naar een persoon die niet bevoegd is om de accijnsgoederen in het kader van de schorsingsregeling in ontvangst te nemen,

c) de geregistreerde geadresseerde de accijnsgoederen in het kader van de accijnsschorsingsregeling in ontvangst neemt, tenzij deze persoon eveneens een vrijgestelde gebruiker is,

d) de accijnsgoederen op de plaats van rechtstreekse aflevering in ontvangst worden genomen, tenzij zij door een erkende entrepothouder zijn ontvangen om vervolgens rechtstreeks aan een vrijgestelde gebruiker te worden geleverd,

e) de overbrenging wordt onderbroken.

[...]”

15 Artikel 12 van de zakon o trošarinama:

„(1) De accijns wordt eveneens verschuldigd wanneer wordt vastgesteld dat:

1. er sprake is van een onrechtmatige gedraging met de belaste goederen,
2. de accijnsgoederen onrechtmatig op het grondgebied van de Republiek Kroatië tot verbruik zijn uitgeslagen, en
3. de accijnsgoederen door een vrijgestelde gebruiker zijn verzonden of gebruikt voor doeleinden waarvoor hij geen vergunning had verkregen.

(2) In de zin van deze wet wordt onder de onrechtmatige gedraging verstaan: het produceren, verwerken, opslaan, ontvangen, verzenden, invoeren, binnenbrengen, vervoer, gebruik, verkopen, inkopen of bezit van de belaste goederen waarover geen accijns krachtens deze wet is berekend en voldaan, dan wel waarover de accijns niet volledig is berekend en voldaan, alsmede enige andere vorm van misbruik van het recht om de belaste goederen over te brengen of voorhanden te hebben. Onder onrechtmatige gedraging wordt eveneens verstaan elke gedraging die in deze wet expliciet als onrechtmatig wordt genoemd. Van een onrechtmatige gedraging met de belaste goederen is sprake wanneer de persoon die met deze goederen heeft gehandeld, niet kan aantonen dat hij deze goederen rechtmatig heeft verkregen of bezit, ofwel dat hij deze goederen feitelijk of juridisch gezien rechtmatig voorhanden heeft, terwijl uit de omstandigheden van het geval blijkt dat er met deze goederen onrechtmatig is gehandeld.

(3) De verplichting tot berekening en voldoening van de accijns krachtens dit artikel wordt bij beschikking opgelegd.

(4) De tot voldoening van de accijns gehouden persoon is verplicht om de accijns te voldoen binnen een termijn van tien dagen vanaf de betekening van de in lid 3 van dit artikel bedoelde beschikking.

(5) Indien de accijnsschuld is ontstaan als gevolg van de onrechtmatige gedraging met belaste goederen op het grondgebied van de Republiek Kroatië, kan een persoon die niet in het register van accijnsbetalers is ingeschreven de verplichting tot berekening en voldoening van de accijns nakomen door binnen een termijn van acht dagen vanaf de dag van de controle een accijnsaangifteformulier in te dienen en de accijns te betalen.

(6) De inhoud van het accijnsaangifteformulier wordt bij besluit van de minister van Financiën bepaald”.

16 Artikel 124 van de zakon o trošarinama:

„(1) Onder misbruik van het recht om de belaste goederen te overbrengen of voorhanden te hebben wordt verstaan elke gedraging van personen die op enige

wijze, direct of indirect, betrokken zijn geweest bij het overbrengen of voorhanden hebben van de belaste goederen met als doel:

1. de werkelijke intentie of bedoeling van, ofwel de grondslag voor, het overbrengen of voorhanden hebben van de belaste goederen te verbergen,
2. de voldoening van de accijns of andere overheidsheffingen te ontwijken, daaronder begrepen het faciliteren van de ontwijking van de voldoening van de accijns of andere overheidsheffingen.

(2) Er is sprake van misbruik van het recht om de belaste goederen over te brengen of voorhanden te hebben wanneer de personen die op enige wijze, direct of indirect, betrokken zijn bij het overbrengen of voorhanden hebben van de belaste goederen:

1. fictieve of kunstmatige rechtshandelingen verrichten in verband met het overbrengen of voorhanden hebben van de belaste goederen, dan wel in enige hoedanigheid bij dergelijke rechtshandelingen betrokken zijn,
2. fictieve leveringen, ontvangsten of overbrengingen, of het fictief voorhanden hebben, van de belaste goederen faciliteren, dan wel direct of indirect bij dergelijke handelingen betrokken zijn,
3. misbruik maken van het Excise Movement and Control System door het fictief overbrengen of voorhanden hebben aan te geven,
4. direct of indirect betrokken zijn bij het vervalsen van handels-, vervoers- of andere documenten in verband met het overbrengen of voorhanden hebben van de belaste goederen, ofwel bij het gebruik van dergelijke vervalste documenten,
5. onbevoegd of ongeoorloofd gebruikmaken van de gegevens van andere natuurlijke of rechtspersonen om handelingen te verrichten die verband houden met de belaste goederen, het omgaan daarmee of het overbrengen ofwel voorhanden hebben daarvan, dan wel om dit te faciliteren,
6. met misbruik van vertrouwen – door middel van fraude, onwaarheden of misleidende activiteiten – handelingen verrichten die verband houden met de belaste goederen, het omgaan daarmee of het overbrengen ofwel voorhanden hebben daarvan, dan wel dit faciliteren.

(3) Onder het voorhanden hebben van de belaste goederen wordt elke feitelijke of juridische vorm van het voorhanden hebben daarvan verstaan, met inbegrip van het uitsluitend verrichten van financiële transacties of handelingen die bestaan in het afgeven, bevestigen of waarmerken van enige boekhoudkundige of financiële documenten, het aangaan van overeenkomsten, het deelnemen aan contractuele relaties, ofwel het als koper, verkoper, tussenpersoon, vervoerder, geadresseerde of afzender afgeven, bevestigen of waarmerken van vervoers- of andere documenten die verband houden met de belaste goederen.”

17 Artikel 125 van de zakon o trošarinama:

„(1) Indien de verplichting tot berekening en voldoening van de accijns is ontstaan als gevolg van het misbruik van het recht bij het overbrengen of voorhanden hebben van de belaste goederen, en in verband daarmee is vastgesteld dat er sprake is van een fictieve of kunstmatige rechtshandeling, van een fictieve levering, ontvangst of overbrenging, of van fictief voorhanden hebben van de belaste goederen, dan vormt deze fictieve of kunstmatige rechtshandeling, ofwel deze fictieve levering, ontvangst of overbrenging, of dit fictief voorhanden hebben van de belaste goederen, de grondslag voor de vaststelling van de accijnsverplichting. Eenieder die direct of indirect betrokken is bij het misbruik van het recht door het verrichten of uitvoeren van een fictieve of kunstmatige rechtshandeling, ofwel van een fictieve levering, ontvangst of overbrenging, of het fictief voorhanden hebben van de belaste goederen, is hoofdelijk gehouden tot voldoening van de ontstane accijnsschuld.

(2) Eenieder ten aanzien van wie uit objectieve omstandigheden blijkt dat hij wist of had moeten weten dat hij door zijn handelen of door het nalaten van verplichte handelingen betrokken is bij het misbruik van het recht om belaste goederen over te over of voorhanden te hebben, is hoofdelijk gehouden tot voldoening van de ontstane accijnsschuld.

(3) Indien de verplichting tot de berekening en voldoening van de accijns is ontstaan door het misbruik van het recht om de belaste goederen over te brengen of voorhanden te hebben, kunnen de vennoten en bestuurders van vennootschappen zich niet beroepen op de uitsluiting van wettelijke aansprakelijkheid ten aanzien van de verplichtingen van de vennootschap; deze personen zijn persoonlijk, hoofdelijk, onbeperkt en met hun gehele vermogen gehouden tot voldoening van de accijnsschuld. Een persoon die gebruikmaakt van anderen die als zijn gevolmachtigden optreden – met dien verstande dat er in de vennootschap iemand anders als vennoot optreedt maar dit in opdracht en volgens de aanwijzingen van deze persoon doet – is eveneens persoonlijk, hoofdelijk, onbeperkt en met zijn gehele vermogen gehouden tot voldoening van de accijnsschuld.

(4) De Carinska uprava (douaneadministratie) gebruikt ter vaststelling van de voor de belastingheffing relevante feiten in de procedures betreffende het misbruik van het recht bij het overbrengen of voorhanden hebben van belaste goederen, alle mogelijke bewijsmiddelen, daaronder begrepen kennisgevingen en gegevens die zijn verkregen overeenkomstig de regelingen betreffende de administratieve samenwerking en uitwisseling van gegevens met andere staten.”

IV. Voornaamste argumenten van partijen

- 18 Zowel in de procedure voor de verwijzende rechter als in de administratieve procedure stelt verzoeker dat in het kader van de controle is vastgesteld dat er in casu sprake is van fictieve, vervalste facturen voor goederen die in de

werkelijkheid niet aan de koper zijn geleverd, dat wil zeggen dat verzoeker de Eurodiesel nooit heeft ontvangen. In die zin kan er geen accijnsverplichting en verplichting tot voldoening van de accijns vanwege de onrechtmatige gedraging met accijnsgoederen ontstaan, aangezien de gedraging daarvoor reëel moet zijn, terwijl in de onderhavige zaak niet wordt betwist dat verzoeker de 63 435,23 liter van de Eurodiesel nooit van INA d.d. heeft gekocht of ontvangen. In een dergelijke situatie is het ook niet mogelijk om de Eurodiesel die niet tot verbruik is uitgeslagen, met een accijns te belasten. Er is mogelijk sprake van een strafbaar feit naar aanleiding waarvan een strafprocedure is ingesteld, namelijk een onrechtmatige aftrek van voorbelasting, maar niet van het ontstaan van een accijnsverplichting. Anders kan worden geconcludeerd dat verzoeker met de accijns wordt belast juist omdat hij geen accijnsgoederen in het bezit had of heeft verbruikt, hetgeen in strijd is met de zakon o trošarinama en onlogisch is. Aangezien fictieve facturen – in een situatie waarin de accijnsgoederen in kwestie nooit bestonden, hetgeen ook in de strafprocedure is vastgesteld – niet tot het ontstaan van een accijnsverplichting kunnen leiden, heeft verzoeker aan de verwijzende rechter verzocht beide beschikkingen, dat wil zeggen de beschikking in tweede aanleg van 31 maart 2022 en de beschikking in eerste aanleg van 22 oktober 2019, te vernietigen.

- 19 Met betrekking tot de aangevochten beschikking stelt verweerder daarentegen dat verzoeker misbruik heeft gemaakt van het recht bij overbrenging van accijnsgoederen, te weten 63 535,23 liter van het aardolieproduct Eurodiesel BS, omdat hij met dit energieproduct in strijd met artikel 124, lid 2, van de zakon o trošarinama heeft gehandeld door de op niet-authentieke facturen gebaseerde economische activiteiten in zijn boekhouding op te nemen, waarbij hij in de onderzochte periode 36 niet-authentieke facturen van INA d.d. uit 2016 en 119 van dergelijke facturen uit 2017 als authentieke boekhoudkundige documenten in zijn boekhouding heeft opgenomen, hoewel hij wist of had moeten weten dat deze facturen vervalst waren en dat er sprake was van fictieve leveringen van de Eurodiesel. Als gevolg daarvan heeft verzoeker artikel 124 van de zakon o trošarinama overtreden en is hij met de accijns belast.
- 20 Met betrekking tot de gelijktijdig lopende strafrechtelijke en bestuursrechtelijke procedures en de procedure inzake de voldoening van de accijns stelt verweerder dat de inning van de accijns tot doel heeft de onvoldoende afgedragen accijns te compenseren – dat wil zeggen dat de Državni proračun volledig wordt gecompenseerd voor de verschuldigde, maar niet afgedragen accijns – en niet als straf ten behoeve van algemene preventie dient. Het ne bis in idem-beginsel wordt in casu dus niet geschonden omdat de administratieve (fiscale) procedure en de strafrechtelijke procedure twee afzonderlijke en op zichzelf staande procedures zijn, en het verloop en de uitkomst van de ene procedure geen invloed heeft op de andere procedure.

V. Motivering van de prejudiciële verwijzing

- 21 De Hrvatski sabor (parlement van Kroatië) heeft ter zitting van 10 september 2015 de zakon o izmjenama i dopunama zakona o trošarinama (wet tot wijziging en aanvulling van de accijnswet) aangenomen. De wet is in de Narodne novine nr. 100/15 gepubliceerd. Volgens de memorie van toelichting bij de prijedlog zakona o izmjenama i dopunama zakona o trošarinama (wetsvoorstel betreffende de wet tot wijziging en aanvulling van de accijnswet) en de konačni prijedlog zakona (definitieve wetsvoorstel) die de Vlada Republike Hrvatske (regering van de Republiek Kroatië) op 1 september 2015 bij de voorzitter van de Hrvatski sabor heeft ingediend, zijn de aanvullende normatieve handelingen ingegeven door de bescherming van de fiscale belangen van de Republiek Kroatië, waarbij het noodzakelijk is om in de wet aanvullende instrumenten op te nemen ter voorkoming van misbruik van bepaalde accijnsregelingen en grootschalige belastingfraude, met name bij het accijnsgoederenverkeer op de Europese interne markt.
- 22 In overeenstemming met deze doelen van de wetgever zijn in de zakon o izmjenama i dopunama zakona o trošarinama (Narodne novine, nr. 100/15) bepalingen met betrekking tot het misbruik van het recht bij overbrenging van accijnsgoederen opgenomen (artikel 20.a). Bij de vaststelling of er misbruik is gemaakt van het recht bij overbrenging van accijnsgoederen, zijn de bepalingen van de opći porezni zakon (belastingwet) inzake de procedure voor de vaststelling van het misbruik van het recht in fiscale verhoudingen van overeenkomstige toepassing.
- 23 Dezelfde bepalingen zijn in feite opgenomen in de destijds geldende zakon o trošarinama (artikelen 124 en 125) die de belastingautoriteiten in de onderhavige zaak hebben toegepast. In de administratieve praktijk en de rechtspraak [bijvoorbeeld de uitspraak van de Visoki upravni sud Republike Hrvatske (hoogste bestuursrechter, Kroatië) [OMISSIS] van 18 maart 2021 die in een inhoudelijk vergelijkbare zaak is gegeven] wordt accijns op energieproducten juist op grond van deze bepalingen opgelegd, ongeacht de algemene regeling met betrekking tot het ontstaan van een accijnsverplichting en de in de opći porezni zakon opgenomen algemene regeling met betrekking tot het misbruik van het recht, ook in situaties als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, waarin het duidelijk is dat er geen leveringen van accijnsgoederen hebben plaatsgevonden en dat de facturen die zijn verstrekt ten behoeve van een onrechtmatige aftrek van de voorbelasting zijn vervalst, hetgeen zowel in de fiscale als in de strafrechtelijke procedure is vastgesteld, waarbij aan verzoeker de verplichting tot voldoening van de verschuldigde btw is opgelegd.
- 24 Aangezien accijns een heffing is die betrekking heeft op het verbruik van bepaalde goederen, zijn er twijfels gerezen of de hierboven uiteengezette wijze van vaststelling van de accijnsverplichting in overeenstemming is met het Unierecht, dat wil zeggen met de Europese regels betreffende accijnsheffing. Derhalve heeft de verwijzende rechter de bestuursrechtelijke procedure in kwestie bij beslissing

[OMISSIS] van 27 september 2024 op grond van artikel 267, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, gelezen in samenhang met artikel 267, lid 1, onder b), van dat Verdrag, geschorst en het Hof van Justitie van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de op de eerste pagina van dit verzoek vervatte vraag.

[OMISSIS]