



Datum van
inontvangstneming

:

20/03/2018

Zaak C-68/18

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

2 februari 2018

Verwijzende rechter:

Curtea de Apel București (Roemenië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 december 2017

Verzoekende partij:

SC Petrotel-Lukoil SA

Verwerende partijen:

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Administratief geding waarin de verzoekende partij enerzijds verzoekt om volledige nietigverklaring van het besluit van 11 november 2015 (hierna: „bestreden besluit”) van de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (directoraat-generaal voor het behandelen van bezwaren, Roemenië), waarbij deze laatste het bezwaar ongegrond heeft verklaard waarin verzoekster had verzocht om gedeeltelijke nietigverklaring van het belastingbesluit van 18 december 2014 (hierna: „belastingbesluit”) en van het rapport van de inspectieautoriteiten van dezelfde datum (hierna: „inspectierapport”) opgesteld door de Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (directoraat-generaal voor de administratie van grote belastingplichtigen, Roemenië), en anderzijds had verzocht om veroordeling van deze verwerende partij tot het terugbetalen van de geldbedragen die verzoekster in de vorm van accijns heeft betaald.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Verzoek krachtens artikel 267 VWEU om uitlegging van artikel 2, lid 3, en artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96/EG, alsmede van het evenredigheidsbeginsel.

Prejudiciële vragen

- 1) Staan de bepalingen van artikel 21, [lid] 3, van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 inzake de herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit in de weg aan artikel 175, van kracht tot en met 31 maart 2010, van de Codul fiscal – Legea nr. 571/2003 (belastingwetboek – wet nr. 571/2003), aan artikel 206¹⁶, van kracht met ingang van 1 april 2010, van de Codul fiscal – Legea nr. 571/2003, alsmede aan de daaropvolgende wet- en regelgeving?
- 2) Staan de bepalingen van artikel 2, [lid] 3, van richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 inzake de herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit in de weg aan artikel 175, van kracht tot en met 31 maart 2010, van de Codul fiscal – Legea nr. 571/2003, aan artikel 206¹⁶, van kracht met ingang van 1 april 2010, van de Codul fiscal – Legea nr. 571/2003, alsmede aan de daaropvolgende wet- en regelgeving?
- 3) Staat het evenredigheidsbeginsel eraan in de weg dat de Staat er geen rekening mee houdt dat de onderneming na de belastingcontrole toch gelijkstelling heeft verkregen van „stookolie halffabricaat” met „stookolie”, en dat de accijns die oorspronkelijk voor „gasolie” werd berekend in het kader van het onderzoek van het door de belastingplichtige/het bedrijf gemaakte bezwaar wordt gehandhaafd?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

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, p. 51), artikel 2, leden 1 en 3, artikel 5 en artikel 21.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Legea nr. 571 van 22 december 2003 privind Codul fiscal (wet nr. 571 van 22 december 2003 houdende het belastingwetboek; hierna: „wet nr. 572 houdende het belastingwetboek”), **in de versie die gold tot en met 31 maart 2010, artikel 175:**

„1 In de zin van de onderhavige titel wordt onder energieproducten verstaan:

[...]

b) producten met de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715;

[...]

3 De energieproducten waarop accijnzen verschuldigd zijn:

[...]

c) gasolie met GN-codes 2710 19 41 tot en met 2710 19 49;

[...]

g) stookolie met GN-codes 2710 19 61 tot en met 2710 19 69;

[...]

4 Andere energieproducten dan die bedoeld in lid 3 worden aan accijns onderworpen indien ze zijn bestemd voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als verwarmingsbrandstof of motorbrandstof. Het toe te passen tarief van de accijns wordt, naargelang van het gebruik, vastgesteld op het tarief voor de gelijkwaardige verwarmingsbrandstof of motorbrandstof.

[...]

6 Naast de in lid 1 genoemde energieproducten wordt tegen het belastingniveau van het gelijkwaardige energieproduct belast elk ander product, turf uitgezonderd, dat bestemd is voor gebruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt gebruikt als verwarmingsbrandstof.

(7) Het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, is geen uitslag tot verbruik wanneer dit voor productiedoeleinden geschiedt. [...]"

Hotărârea Guvernului României nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare până la 31 martie 2010 (besluit van de regering van Roemenië nr. 44 van 22 januari 2004 houdende goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, in de versie die gold tot en met 31 maart 2010), lid 5 aangaande artikel 175 van het belastingwetboek:

„1 Andere energieproducten dan die welke zijn genoemd in artikel 175, lid 3, van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek [...] zijn onderworpen aan accijns wanneer:

a) de producten worden vervaardigd om te worden gebruikt als verwarmingsbrandstof of motorbrandstof;

b) de producten worden aangeboden voor verkoop als verwarmingsbrandstof of motorbrandstof;

c) de producten worden gebruikt als verwarmingsbrandstof of motorbrandstof.

2 Elke marktdeelnemer die zich bevindt in een van de situaties van lid 1 dient vóór het vervaardigen, verkopen of gebruiken van energieproducten een verzoek in te dienen bij de Ministerul Finanțelor Publice – Comisia cu atribuții în autorizarea antrepozitelor fiscale (ministerie van overheidsfinanciën – commissie belast met het verlenen van vergunning voor belastingentrepots, Roemenië) voor het indelen van de desbetreffende producten met het oog op de belastingheffing. De aanvraag dient vergezeld te gaan van het analyseverslag van het desbetreffende product, afgegeven door een erkend laboratorium, de tariefindeling van het product, gedaan door de Autoritatea Națională a Vămilei (nationale douaneautoriteit, Roemenië) en de aanwijzing van de Ministerul Economiei și Comerțului (ministerie van economie en handel, Roemenië) met betrekking tot de gelijkstelling van het desbetreffende product met een gelijkwaardig product dat in de accijns wordt betrokken.

3 De in lid 2 bepaalde criteria zijn ook van toepassing in het geval van producten vallende onder de leden 5 en 6 van artikel 175 van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek [...]

4 Voor producten die vallen onder een van de situaties bedoeld in de leden 4, 5 en 6 van artikel 175 van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek [...] waarvoor de marktdeelnemer niet voldoet aan de verplichtingen zoals bedoeld in de leden 2 en 3, [...] is, indien er sprake is van verwarmingsbrandstof, de verschuldigde accijns dezelfde als die voor gasolie.”

Wet nr. 571 van 22 december 2003 houdende het belastingwetboek, in de versie die gold na 31 maart 2010, artikel 206¹⁶ leden 1 tot en met 4, en, met ingang van 2011, lid 4¹

De tekst van artikel 206¹⁶ leden 1 tot en met 4, 5 en 6, van deze wet is in wezen identiek aan die van het hierboven aangehaalde artikel 175. Lid 7 van artikel 206¹⁶ heeft een nieuwe formulering gekregen die als volgt luidt:

„Het verbruik van energieproducten binnen een bedrijf dat energieproducten produceert, wordt niet beschouwd als een belastbaar feit waardoor accijns verschuldigd wordt, indien dat verbruik bestaat uit binnen het bedrijf geproduceerde energieproducten. [...]”

Besluit van de regering van Roemenië nr. 44 van 22 januari 2004 houdende goedkeuring van de uitvoeringsbepalingen van wet nr. 571/2003 houdende het belastingwetboek, in de versie die gold na 31 maart 2010, lid 78 aangaande artikel 206¹⁶ van het belastingwetboek:

„[...]”

2 Elk product, anders dan die genoemd in lid 3 van artikel 206¹⁶ van het belastingwetboek, is onderworpen aan accijns wanneer:

- a) het product is vervaardigd met het doel te worden gebruikt als verwarmingsbrandstof of motorbrandstof;
- b) het product voor verkoop wordt aangeboden als verwarmingsbrandstof of motorbrandstof;
- c) het product wordt gebruikt als verwarmingsbrandstof of motorbrandstof.

3 [Tekst in wezen identiek aan lid 3 van de uitvoeringsbepalingen in de eerdere vorm]

[...]

(3²) De bepalingen van lid 3 [...] zijn ook van toepassing in het geval van marktdeelnemers voor de producten bedoeld in artikel 206¹⁶, leden 5 en 6, van het belastingwetboek.

4 Voor de producten die zich bevinden in een van de situaties zoals bedoeld in de leden 4, 5 en 6 van artikel 206¹⁶ van het belastingwetboek, waarvoor de marktdeelnemer niet voldoet aan de verplichtingen bedoeld in lid 3 [...], is de verschuldigde accijns in het geval van verwarmingsbrandstof dezelfde als voor gasolie.

[...]”

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 De verzoekende partij was het onderwerp van een belastingcontrole uitgevoerd door het directoraat-generaal voor de administratie van grote belastingplichtigen, die betrekking had op de periode 1 januari 2009-31 december 2011. De bevindingen van de belastingautoriteiten zijn opgetekend in het verslag van belastingcontrole, dat de grondslag vormde voor het genomen belastingbesluit.
- 2 De controle was gericht op twee punten. Het eerste punt betrof de wijze waarop de verzoekende partij de belasting had berekend, aangegeven en gestort voor drie energieproducten, namelijk „stookolie 40/42S”, „gasolie CC” en „stookolie halffabricaat”, die vallen onder de tariefcode GN 2707 9999. Het tweede punt betrof de wijze waarop de verzoekende partij de belasting heeft berekend die behoort bij het product „raffinagerestgas”, met tariefcode GN 2705 0000.
- 3 Wat het eerste punt betreft, hebben de inspectieautoriteiten in aanmerking genomen dat de verzoekende partij in de gecontroleerde periode heeft gehandeld uit hoofde van meerdere vergunningen voor belastingentrepot. Voor de aan controle onderhevige producten, die zijn vervaardigd in het belastingentrepot voor

productie, heeft zij de bij stookolie behorende belasting berekend, aangegeven en gestort.

- 4 Voor twee van de hierboven genoemde producten, namelijk „stookolie 40/42S” en „gasolie CC”, heeft de verzoekende partij overeenkomstig de nationale wetgeving stappen ondernomen met het oog op de gelijkstelling ervan met stookolie en de tariefindeling ervan voor het vaststellen van de accijnzen. De verzoekende partij heeft aldus van de kant van de bevoegde nationale autoriteiten twee beschikkingen verkregen waarin is bepaald dat de twee producten gelijkwaardig zijn aan stookolie en is bepaald dat deze onderworpen dienen te worden aan hetzelfde accijnstarief als dit laatstgenoemde product.
- 5 Voor „stookolie halffabricaat” had de verzoekende partij, tot aan de datum van de controle, geen stappen ondernomen met het oog op de gelijkstelling ervan met stookolie en het onderwerpen ervan aan hetzelfde belastingtarief als dit laatstgenoemde product, doch slechts stappen met het oog op het verkrijgen van een tariefindeling. In een brief van 17 mei 2006 hebben de nationale autoriteiten verzoekster ervan in kennis gesteld dat het product in kwestie werd ingedeeld onder tariefcode GN 2707 9999.
- 6 In het kader van de uitgevoerde controle hebben de inspectieautoriteiten geconstateerd dat de verzoekende partij in de periode 1 januari 2009-31 juli 2010 in de bedrijfsruimte van het belastingentrepot voor het produceren van stoom die nodig was om warmte-energie en elektrische energie op te wekken voor de eigen warmtecentrale, een hoeveelheid van 1 497 ton „stookolie 40/42 S” en 33 445 ton „stookolie halffabricaat” heeft gebruikt, welke producten zijn gebruikt als verwarmingsbrandstof. Aangezien de verzoekende partij niet aan de bevoegde autoriteiten had verzocht te bepalen dat de accijns voor „stookolie halffabricaat” gelijkgesteld zou worden aan die voor een gelijkwaardig product, hebben de inspectieautoriteiten ten laste van de verzoekende partij aanvullende accijns opgelegd ten bedrage van 43 928 622 Roemeense leu (RON), berekend op basis van gelijkstelling met gasolie.
- 7 Na de controle en nadat het belastingbesluit was vastgesteld, heeft verzoekster gevraagd om „stookolie halffabricaat” gelijk te stellen aan „stookolie”, een verzoek dat is ingewilligd bij besluit van 27 maart 2015.
- 8 Wat het tweede punt betreft, hebben de belastinginspecteurs vastgesteld dat verzoekster in de periode 1 juni 2010-31 december 2011 aan SC Lukoil Energy&Gas România SRL een hoeveelheid van 133.217 ton „raffinagerestgas”, heeft geleverd, met tariefcode GN 2705 0000, waarvoor accijns is berekend tot het bedrag van 4 133 156 RON. De gasleveringen zijn gedaan met het doel deze te gebruiken in de gecombineerde productie van elektrische energie en warmte-energie, aangezien de verzoekende partij sinds juni 2010 de productie van elektrische energie via warmtekrachtkoppeling uitbesteedt aan SC Lukoil Energy&Gas România SRL.

- 9 Enerzijds hebben de belastinginspecteurs geconstateerd dat de verzoekende partij blijkens de facturen in de verkoopprijs van de energieproducten de bijbehorende accijns heeft meegenomen, de accijns heeft geïnd en de bij de leveringen behorende accijns heeft betaald aan de Staat, hoewel zij geen van de bij de wet bepaalde hoedanigheden bezat om de levering met directe vrijstelling te verrichten. Derhalve werden de naderhand door de verzoekende partij ingediende verzoeken om teruggave van de accijnzen over deze levering niet gerechtvaardigd geacht, aangezien genoemde transacties niet in aanmerking komen voor directe of indirecte vrijstelling van belasting.
- 10 Aan de andere kant hebben de belastinginspecteurs geoordeeld dat de verzoekende partij het bedrag van de belasting voor de genoemde leveringen foutief heeft vastgesteld, een onvolkomenheid die ertoe zou hebben geleid dat de betalingsverplichting ten onrechte werd verlaagd met het bedrag van 1 065 149 RON.
- 11 Vanwege de twee onderhavige punten hebben de belastinginspecteurs in het belastingbesluit bepaald dat verzoekster aanvullende accijns dient te betalen tot de bovengenoemde bedragen, alsmede het bedrag van 46 326 057 RON, zijnde de fiscale verplichtingen accessoir aan de fiscale hoofdverplichtingen, bestaande uit rente ten bedrage van 40 034 346 RON en verdragingsrente ten bedrage van 6 291 711 RON.
- 12 De verzoekende partij heeft bezwaar gemaakt tegen het besluit tot belastingheffing bij het directoraat-generaal voor de behandeling van bezwaren, strekkende tot gedeeltelijke nietigverklaring van het inspectierapport, plus teruggave van onverschuldigd betaalde accijns. Het bezwaar is bij het bestreden besluit ongegrond verklaard.
- 13 De verzoekende partij heeft bij de verwijzende rechter een zaak aangebracht en verzocht tot volledige nietigverklaring van het bestreden besluit, gedeeltelijke nietigverklaring van het belastingbesluit en van het inspectierapport, alsmede tot veroordeling van het directoraat-generaal voor de administratie van grote belastingplichtigen tot terugbetaling van de onverschuldigd betaalde accijns.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 14 Ter ondersteuning van haar verzoek heeft de verzoekende partij in essentie aangevoerd dat het eigen verbruik van stookolie geen uitslag tot verbruik vormt, in de zin van de nationale wetgeving, zodat er geen sprake is van een belastbaar feit waardoor accijns verschuldigd wordt. Bovendien zou het tarief van de verschuldigde belasting, zelfs als wordt aangenomen dat er sprake is van een belastbaar feit waardoor accijns verschuldigd wordt, hetzelfde dienen te zijn als dat voor stookolie en niet als dat voor gasolie. De benadering van de nationale wetgeving zou indruisen zowel tegen de algemene strekking en het doel van richtlijn 2003/96 als tegen het beginsel van de vervangbaarheid bedoeld in artikel 2, lid 3, van genoemde richtlijn.

- 15 Derhalve hebben, volgens de verzoekende partij, enerzijds de inspectieautoriteiten de bepalingen van artikel 2, lid 3, juncto artikel 5 van richtlijn 2003/96 en van artikel 21, lid 3, van richtlijn 2003/96 onjuist uitgelegd en toegepast. Anderzijds zijn de dienaangaande bepalingen van het Unierecht niet duidelijk wat betreft de beperkingen die richtlijn 2003/96 oplegt aan de lidstaten wanneer zij het belastingmechanisme vaststellen dat van toepassing is op energieproducten waarvoor de Europese wetgeving als zodanig geen belastingniveau heeft vastgesteld.
- 16 Verzoekster heeft verder aangevoerd dat het directoraat-generaal voor de beslechting van bezwaren er in het bestreden besluit geen rekening mee heeft gehouden dat „stookolie halffabricaat” na de controle op verzoek van verzoekster is gelijkgesteld aan „stookolie”, waardoor het evenredigheidsbeginsel wordt geschonden.
- 17 De verzoekende partij heeft verzocht om prejudiciële verwijzing naar het Hof voor de uitlegging van de relevante bepalingen van richtlijn 2003/96.
- 18 In hun verweerschrift hebben de verweerders gesteld dat de bepalingen van het Unierecht waarop de verzoekende partij zich beroept, zijn omgezet in nationale wetgeving bij een reeks bepalingen van wet nr. 227/2015 houdende het nieuwe belastingwetboek en correct zijn toegepast door de inspectieautoriteiten. Zij concluderen tot afwijzing van het verzoek om verwijzing naar het Hof voor een prejudiciële beslissing.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 19 In de eerste plaats merkt de verwijzende rechter op dat de economische transacties in kwestie hebben plaatsgevonden vóór het in werking treden van de bepalingen van wet nr. 227/2015 houdende het nieuwe belastingwetboek, waar de verweerders zich in hun verweerschrift op beroepen, zodat in de betrokken zaak de bepalingen van wet nr. 571/2003 van toepassing zijn.
- 20 Verder merkt de verwijzende rechter op dat het feit dat verweerders er in het bestreden besluit geen rekening mee hebben gehouden dat „stookolie halffabricaat” later is gelijkgesteld met „stookolie”, strijdig zou zijn met het evenredigheidsbeginsel, zoals de verzoekende partij stelt.
- 21 Ten slotte hebben verweerders volgens de verwijzende rechter de argumenten van de verzoekende bedrijven niet bestreden dat er geen rechtspraak van het Hof bestaat ter ondersteuning van de in casu gebezigde fiscale benadering.