



Datum van
inontvangstneming

:

08/08/2013

Zaak C-349/13

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

25 juni 2013

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

5 maart 2013

Verzoeker tot cassatie:

Minister Finansów (minister van Financiën)

Verweerster in cassatie:

Oil Trading Poland sp. z o.o.

(omissis)

BESCHIKKING

van 5 maart 2013

De Naczelny Sąd Administracyjny (administratief hooggerechtshof),
samengesteld als volgt:

(omissis),

heeft na de behandeling op 12 februari 2013,

ter terechtzitting van de Izba Gospodarcza (kamer voor economische zaken),

van het cassatieberoep van de minister van Financiën

tegen het vonnis van de Wojewódzki Sąd Administracyjny (regionale
administratieve rechtbank) te Szczecin

van 11 januari 2011 (omissis)

betreffende het beroep van Oil Trading Poland Spółka z o.o., gevestigd te Szczecin,

tegen het besluit van de minister van Financiën van 23 april 2010 (omissis)

over de uitlegging van fiscale regels op het gebied van de accijns in een specifiek geval,

de volgende beschikking gegeven:

(omissis)

- 2) Aan het Hof van Justitie wordt overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie de volgende vraag betreffende de uitlegging van het Unierecht voorgelegd: „Moeten artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76 van 23 maart 1992, blz. 1, zoals gewijzigd, en bijzondere uitgave van het PB in het Pools, hoofdstuk 9, deel 1, blz. 179) en het daarmee overeenstemmende, thans geldende artikel 1, lid 3, [eerste alinea], sub a, [en tweede alinea], 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 (PB L 9 van 14 januari 2009, blz. 12, zoals gewijzigd) aldus worden uitgelegd dat deze bepalingen niet eraan in de weg staan dat een lidstaat over smeeroliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99 die voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof worden gebruikt, accijns heft overeenkomstig de voorschriften voor de geharmoniseerde accijns op het verbruik van energieproducten?”;
- 3) De behandeling van de zaak voor de Naczelny Sąd Administracyjny wordt geschorst.

[Or. 2] MOTIVERING

I. Toepasselijke bepalingen

Unierecht

- 1 Artikel 3, leden 1 en 3, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [PB L 76 van 23 maart 1992, blz. 1, zoals gewijzigd (omissis); hierna: „richtlijn 92/12/EEG”], bepaalt:

„1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

– minerale oliën,

[...]

3. De lidstaten blijven bevoegd belastingen op andere dan de in lid 1 genoemde producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.

[...]”

2 In punt 5 van de considerans 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 (PB L 9 van 14 januari 2009, blz. 12, zoals gewijzigd; hierna: „richtlijn 2008/118/EG”), heet het: „Teneinde het vrije verkeer te garanderen, mag de belasting van andere goederen dan accijnsgoederen geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van grenzen.”

3 Artikel 1, leden 1 en 3, sub a, van richtlijn 2008/118/EG bepaalt:

„1. Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

a) energieproducten en elektriciteit vallende onder richtlijn 2003/96/EG;

[...]

3. De lidstaten kunnen belastingen heffen op:

a) andere producten dan accijnsgoederen;

[...]

[Or. 3] De heffing van dergelijke belastingen mag in het handelsverkeer tussen de lidstaten evenwel geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.”

4 Punt 22 van de considerans 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 (omissis) [PB L 283 van 31 oktober 2003, blz. 51, (omissis) zoals gewijzigd; hierna „richtlijn 2003/96”], luidt als volgt: „Op energieproducten moet in wezen een communautair regelgevingskader van toepassing zijn wanneer deze als verwarmingsbrandstof of als motorbrandstof worden gebruikt. In dat opzicht gebiedt de aard en de logica van het

belastingstelsel om vormen van duaal gebruik van energieproducten en vormen van gebruik voor andere doeleinden dan als brandstof, alsmede mineralogische procedés, van de werkingssfeer van dit regelgevingskader uit te sluiten. Elektriciteit die op vergelijkbare wijze wordt gebruikt, dient op dezelfde wijze te worden behandeld.”

5 Artikel 1 van richtlijn 2003/96/EG bepaalt dat de lidstaten belasting heffen op energieproducten en elektriciteit overeenkomstig deze richtlijn.

6 Volgens artikel 2, lid 1, sub b, van richtlijn 2003/96/EG wordt onder „energieproducten” verstaan de producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715. Dat betekent dat o.a. minerale oliën van GN-code 2710 onder het begrip „energieproducten” vallen.

7 Artikel 2, lid 4, sub b, van richtlijn 2003/96/EG luidt:

„4. Deze richtlijn is niet van toepassing op:

[...]

b) de volgende vormen van gebruik van energieproducten en elektriciteit:

– energieproducten gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof,

[...]

Op deze energieproducten is artikel 20 evenwel van toepassing.”

8 Volgens artikel 20, lid 1, van richtlijn 2003/96/EG zijn „[d]e bepalingen inzake controles en verkeer van richtlijn 92/12/EEG [...] uitsluitend van toepassing op de volgende energieproducten: **[Or. 4]**

a) producten van de GN-codes 1507 tot en met 1518, indien deze zijn bestemd om als verwarmings- of motorbrandstof te worden gebruikt;

b) producten van de GN-codes 2707 10, 2707 20, 2707 30 en 2707 50;

c) producten van de GN-codes 2710 11 tot en met 2710 19 69. Voor producten van de GN-codes 2710 11 21, 2710 11 25 en 2710 19 29 echter zijn de bepalingen inzake controles en verkeer uitsluitend van toepassing op commercieel bulkverkeer;

d) producten van GN-code 2711 (met uitzondering van 2711 11, 2711 21 en 2711 29);

e) producten van GN-code 2901 10;

- f) producten van de GN-codes 2902 20, 2902 30, 2902 41, 2902 42, 2902 43 en 2902 44;
- g) producten van GN-code 2905 11 00 die niet van synthetische oorsprong zijn, indien deze zijn bestemd voor gebruik als verwarmings- of motorbrandstof;
- h) producten van de GN-code 3824 90 99, indien deze zijn bestemd voor gebruik als verwarmings- of motorbrandstof.”

Nationale wetgeving

- 9 Artikel 1, lid 1, van de ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Poolse accijnswet van 6 december 2008) (gecoördineerde tekst bekendgemaakt in Dz. U. 2011, nr. 108, rubriek 626, zoals gewijzigd; hierna: „accijnswet”) bepaalt: “Deze wet regelt de heffing van verbruiksbelasting, hierna te noemen: ‚accijns’, op accijnsproducten alsook op personenauto’s, het verkeer van accijnsproducten, en het markeren met accijnszegels.”
- 10 Volgens artikel 2, [lid 1,] punt 1, van de accijnswet, en post 27 van bijlage 1 bij deze wet, waarin de lijst van accijnsproducten is opgenomen, behoren onder meer tot de accijnsproducten de energieproducten van de GN-code 2710.
- 11 Artikel 2, [lid 1,] punt 10, van de accijnswet bepaalt: „[Onder] belastingentrepot [wordt verstaan]: een plaats waar bepaalde accijnsproducten – onder een accijnsschorsingsregeling – worden geproduceerd, opgeslagen en verladen, waar zij worden ontvangen en van waaruit zij worden verzonden; wanneer het belastingentrepot zich op het nationale grondgebied bevindt, wordt deze plaats vermeld op de door het bevoegde douanekantoor afgegeven vergunning”. **[Or. 5]**
- 12 Volgens artikel 2, [lid 1,] punt 12, van de accijnswet: “[wordt onder] accijnsschorsingsregeling [verstaan]: de regeling die geldt tijdens de productie, de opslag, het verladen en het verkeer van accijnsproducten, in het kader waarvan, mits is voldaan aan de voorwaarden van deze wet en van de uitvoeringsmaatregelen ervan, de accijns niet opeisbaar is.”
- 13 Een „geregistreerde geadresseerde” is volgens artikel 2, [lid 1,] punt 13, van de accijnswet: “een persoon die in het kader van zijn bedrijfsuitoefening gemachtigd is tot intracommunautaire verwerving van onder een accijnsschorsingsregeling verzonden accijnsproducten of tot eenmalige intracommunautaire verwerving van dergelijke producten (hierna: ‚machtiging tot verwerving van accijnsproducten als geregistreerde geadresseerde’ respectievelijk ‚machtiging tot eenmalige verwerving van accijnsproducten als geregistreerde geadresseerde””.
- 14 Artikel 86, lid 1, punt 2, van de accijnswet bepaalt: “Volgende goederen zijn energieproducten in de zin deze wet:

[...]

2) producten van de GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715”

- 15 Volgens artikel 89, lid 1, punt 11, van de accijnswet, “bedraagt de accijns op energieproducten voor:

[...]

11) smeeroliën, andere oliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99, met uitzondering van de producten van de GN-code 2710 19 85 (white oils, paraffinum liquidum) en smeerstoffen van de GN-code 2710 19 99: 1 180,00 PLN per 1 000 liter”.

- 16 Artikel 40, lid 6, van de accijnswet luidt: „Onder voorbehoud van artikel 47, lid 1, punten 1 en 5, wordt de regeling tot schorsing van de accijns op het nationale grondgebied ook toegepast op andere accijnsproducten dan die bedoeld in bijlage 2 bij de onderhavige wet, waarvoor het accijnstarief niet gelijk is aan nul.”

- 17 Artikel 21, leden 1, punt 2, en 3, punt 1, van de accijnswet luiden:

„1. De belastingplichtige is verplicht, zonder daartoe door de belastingadministratie te zijn opgeroepen:

[...]

2) de accijns te berekenen en over te maken aan de bevoegde douaneautoriteit

[Or. 6] – maandelijks, uiterlijk de vijftiengste dag na afloop van de maand waarin de belastingschuld is ontstaan, behoudens andersluidende bepaling.

[...]

3. De leden 1 en 2 zijn niet van toepassing.

1) wanneer de belastingplichtige verplicht is tot indiening van een vereenvoudigde aangifte en tot berekening en de betaling van de accijns in de in artikel 78, lid 1, punt 3 bedoelde gevallen[.]”

- 18 Artikel 78, leden 1 en 3, van de accijnswet bepaalt:

„1. De belastingplichtige die in het kader van een in het binnenland uitgeoefende bedrijfsactiviteit intracommunautair accijnsproducten verwerft waarvoor in deze andere lidstaat accijns werd betaald, is verplicht:

1) vóór de invoer van accijnsproducten bij het bevoegde douanekantoor aangifte te doen van de geplande intracommunautaire verwerving en zekerheid te stellen voor de betaling van de accijns;

2) de ontvangst van de accijns te vermelden op het vereenvoudigde geleidedocument en bij het voor terugzending bestemde vereenvoudigde geleidedocument een document te voegen waaruit blijkt dat zekerheid is gesteld voor de betaling van de accijns of dat de accijns op het nationale grondgebied is voldaan;

3) zonder daartoe te zijn opgeroepen door de belastingadministratie, in de voorgeschreven vorm een vereenvoudigde aangifte in te dienen bij het bevoegde douanekantoor, alsook de accijns te berekenen en op het nationale grondgebied te betalen aan de bevoegde douanediens binnen een termijn van 10 dagen na de dag van het ontstaan van de belastingschuld;

4) een administratie te voeren van de intracommunautair verworven accijnsproducten.

[...]

3. Lid 1, punten 1, 3 en 4, is van overeenkomstige toepassing op andere gevallen van intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten dan die bedoeld in bijlage 2 bij de onderhavige wet, waarvoor het accijnstarief op het nationale grondgebied niet gelijk is aan nul.”

II. Feiten

Procesverloop voor de belastingdiensten

- 19 Op 10 april 2009 heeft de te Szczecin gevestigde onderneming Oil Trading Poland Sp. z o.o. (hierna: „onderneming”) verzocht om schriftelijke uitlegging van fiscale voorschriften in een specifiek geval betreffende de accijns [Or. 7] op smeeroliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99, door het formuleren van de volgende vraag: “Zijn smeeroliën niet onderworpen aan accijns en worden zij niet beheerst door de bepalingen inzake de controles en het verkeer waarin is voorzien bij de horizontale richtlijn en deel III van de accijnswet?”
- 20 In de motivering van haar verzoek zette de onderneming uiteen, dat zij actief is in de groot- en kleinhandel in smeeroliën en smeerstoffen van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99. In het kader daarvan koopt zij in andere lidstaten smeeroliën van de GN-codes 2710 19 81, 2710 19 83, 2710 19 87, 2710 19 91, 2710 19 93 en 2710 19 99, die zij vervolgens in Polen aan eindverbruikers verkoopt, of aan tussenhandelaars met het oog op verdere verkoop. In geen geval worden de smeeroliën bestemd voor een gebruik als of gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, en evenmin als additief of toeslagmiddel voor brandstoffen of voor de productie van brandstoffen, stookolie, additieven of toeslagmiddelen voor brandstoffen. De onderneming is niet geregistreerd voor de toepassing van de accijns.

- 21 Volgens de onderneming zijn de in de aanvraag bedoelde smeeroliën overeenkomstig de artikelen 2, lid 4, en 20, lid 1, van richtlijn 2003/96/EG niet onderworpen aan de accijns en zijn daarop de bepalingen van richtlijn 92/12/EG inzake het verkeer en de controles niet van toepassing. Onder verwijzing naar het beginsel van de rechtstreekse werking van richtlijnen, en in het bijzonder naar de artikelen 2, lid 4, en 20, lid 1, van richtlijn 2003/96/EG, alsook naar het feit dat de Poolse accijnswetgeving niet in overeenstemming is met de communautaire accijnsregeling, waarbij onder meer inbreuk is gemaakt op de artikelen 90 EG en 10 EG, de intracommunautaire verwerving en de verdere verkoop belemmerd werden en het bedrijfsmodel van de onderneming werd aangetast, heeft de onderneming aangevoerd dat zij op smeeroliën en smeerstoffen van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99 geen accijns hoeft te betalen en de bepalingen inzake de controle en het toezicht op het verkeer ervan, waaraan die producten krachtens artikel 40, lid 6, van de accijnswet onderworpen zijn, niet hoeft toe te passen.
- 22 In zijn schriftelijke individuele uitlegging van 23 april 2010 kwam de Dyrektor Izby Skarbowej (directeur van de belastingdienst) van Bydgoszcz, die namens de minister van Financiën handelde, tot de slotsom dat het standpunt van onderneming onjuist was.

Hij voerde aan dat smeeroliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99 in het licht van richtlijn 2008/118/EG (voorheen richtlijn 92/12/EEG) en van richtlijn 2003/96/EG **[Or. 8]** energieproducten en accijnsproducten zijn, en dat zij dus onderworpen zijn aan de accijnswetgeving, ongeacht het gebruik waartoe zij bestemd zijn.

Volgens hem maakt een lidstaat geen inbreuk op het gemeenschapsrecht wanneer hij producten die niet zijn vermeld in artikel 20, lid 1, van richtlijn 2003/96/EG op zijn grondgebied onderwerpt aan de bepalingen van richtlijn 2008/118/EG. In die bepaling worden immers enkel de energieproducten genoemd waarop de bepalingen van richtlijn 2008/118/EG inzake de controles en het verkeer dwingend van toepassing zijn in het intracommunautair handelsverkeer. De uitsluiting, op grond van artikel 2, lid 4, sub b, van richtlijn 2003/96/EG, uit de werkingssfeer van deze richtlijn van energieproducten die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof, betekent slechts dat een lidstaat bij de belasting van dergelijke producten niet is gebonden aan geharmoniseerd gemeenschapsrecht.

Volgens de directeur maakt de heffing van accijns op smeeroliën van de GN-codes 2710 19 71 tot en met 2710 19 99 geen inbreuk op het discriminatieverbod van artikel 90 EG (thans artikel 110 VWEU), aangezien het accijnstarief voor smeerolie hetzelfde is, ongeacht de oorsprong ervan en de bestemmingen waarvoor het wordt gebruikt. Bovendien waarborgen de accijnsvrijstellingsregels een gelijke behandeling van producten, ongeacht of deze afkomstig zijn uit een

andere lidstaat, uit een derdeland zijn ingevoerd of zich in het binnenland in het verkeer bevinden.

II – Procesverloop in eerste aanleg

- 23 In het verzoekschrift voor de rechter in eerste aanleg respectievelijk in het verweerschrift hebben partijen hun standpunt ter zake gehandhaafd.
- 24 De Wojewódzki Sąd Administracyjny te Szczecin (hierna: „WSA”) deelde het standpunt van de onderneming en heeft de individuele uitlegging (omissis) nietig verklaard bij vonnis van 11 januari 2011.
- 25 De WSA heeft benadrukt dat de uitbreiding van de werkingssfeer van de accijnswet tot de intracommunautaire verwerving van smeeroliën die voor andere doeleinden dan verwarmings- of motorbrandstof worden gebruikt, indruist tegen het Unierecht. Volgens artikel 2, lid 4, sub b, van richtlijn 2003/96/EG wordt in het kader van de geharmoniseerde regeling slechts accijns geheven over energieproducten wanneer zij worden gebruikt als verwarmings- of motorbrandstof. Richtlijn [Or. 9] 2003/96/EG is dwingend en de uitsluiting van smeeroliën, vanwege het gebruik dat ervan wordt gemaakt, is definitief, zodat zij niet binnen de regeling van de geharmoniseerde accijns vallen. Daarvan uitgaande heeft de WSA zich aangesloten bij de opvatting van de onderneming, volgens welke smeeroliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof volgens het Unierecht niet aan de geharmoniseerde accijns zijn onderworpen. De nationale bepalingen die – in strijd met het Unierecht – voorzien in de toepassing van de accijns op deze smeeroliën mogen niet worden toegepast. De voorschriften van richtlijn 2003/96/EG zijn onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig, zodat zij voorrang genieten. Volgens de WSA zijn er geen gronden om aan te nemen dat er bij de accijns die door het nationale recht wordt geheven over smeeroliën die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof, sprake is van een andere verbruiksbelasting, die in de plaats van de geharmoniseerde accijns wordt opgelegd. Uit de accijnswet blijkt dat de smeeroliën op dezelfde wijze aan de belasting waren onderworpen als producten die binnen de werkingssfeer van richtlijn 2003/96/EG vielen. De Poolse regeling, waarin accijns wordt geheven over smeeroliën voldoet niet aan de in artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG vermelde voorwaarde, aangezien zij in het handelsverkeer tussen de lidstaten aanleiding geeft tot in formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.

Procedure voor de Naczelny Sąd Administracyjny

- 26 In het cassatieberoep dat bij de Naczelny Sąd Administracyjny (omissis) tegen voormeld vonnis (omissis) is ingesteld, heeft de minister van Financiën, vertegenwoordigd door de directeur van de belastingdienst te Bydgoszcz, onder meer schending aangevoerd van artikel 2, leden 1, sub b, en 4, sub b, eerste

streepje, van richtlijn 2003/96/EG en van artikel 20, lid 1, van deze richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 3, leden 1 en 3, van richtlijn 92/12/EG, thans artikel 1, lid 1, sub a, respectievelijk lid 3, sub a, van richtlijn 2008/18/EG.

- 27 In de motivering van het verzoekschrift tot cassatie hield de minister van Financiën vast aan zijn standpunt en betoogde dat de nationale wetgever energieproducten die niet onder de regeling van op communautair niveau geharmoniseerde accijns vallen, kan aanmerken als accijnsproducten, waarover **[Or. 10]** accijns wordt geheven overeenkomstig de gemeenschapsrechtelijke heffingsvoorschriften, waarbij de op gemeenschapsniveau vastgestelde beginselen en instellingen (bijvoorbeeld de accijnsschorsingsregeling) mutatis mutandis worden toegepast.
- 28 Volgens [de minister van Financiën] heeft de heffing van accijns op smeeroliën die voor andere doeleinden dan als verwarmings- en motorbrandstof worden gebruikt, in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding gegeven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van de grens. Afgezien van de vaststelling van procedures die op deze producten moeten worden toegepast, ongeacht hoe zij verworven zijn, voorzagen de nationale voorschriften niet in beperkingen van de handel in die producten en evenmin in met het Unierecht strijdige verplichtingen voor de belastingplichtige en de andere lidstaten.
- 29 In haar memorie van repliek in het cassatieberoep heeft de onderneming verzocht om verwerping van het beroep. In dat verband verwees zij naar haar in de eerdere fasen van de procedure verdedigde standpunt.
- 30 Bij het onderzoek van het cassatieberoep is de Naczelny Sąd Administracyjny tot de conclusie gekomen dat de uitlegging van de bepalingen van het gemeenschapsrecht die relevant zijn voor het onderhavige geding, ernstige twijfel doet rijzen, en heeft zij besloten het Hof van Justitie van de Europese [Unie] te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de vraag die is geformuleerd in het beschikkende gedeelte van de onderhavige beschikking.

Motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing van de nationale rechter

Algemeen

- 31 (omissis)
- 32 (omissis) **[Or. 11]**
- 33 In de bij de Naczelny Sąd Administracyjny aanhangige zaak dient te worden beoordeeld of accijns mag worden geheven over intracommunautair verworven smeerolie die wordt gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.

- 34 Rekening houdend met de inhoud van richtlijn 92/12/EEG en van richtlijn 2008/118/EG (met name artikel 3, lid 3, respectievelijk artikel 1, lid 3, [eerste alinea,] sub a, [en tweede] alinea, ervan), is de Naczelny Sąd Administracyjny tot de overtuiging gekomen dat de beoordeling van de gegrondheid van de in het cassatieberoep aangevoerde grieven op dit gebied een uitlegging van de bepalingen van deze richtlijn vereist.
- 35 (omissis)
- 36 (omissis)

Prejudiciële vraag

- 37 Volgens artikel 1, lid 3, [eerste alinea,] sub, a van richtlijn 2008/118/EG kunnen de lidstaten belastingen heffen op andere producten dan accijnsgoederen. De heffing van dergelijke belastingen mag in het handelsverkeer tussen de lidstaten evenwel geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.

Deze voorwaarde komt ook tot uitdrukking in punt 5 van de considerans van richtlijn 2008/118/EG. De heffing van een verbruiksbelasting op energieproducten die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof vereist: 1) dat deze energieproducten vallen onder het begrip „andere producten dan accijnsproducten” in de zin van richtlijn 92/12/EEG (thans richtlijn 2008/118/EG) en 2) dat bedoelde heffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens. **[Or. 12]**

- 38 Het Hof van Justitie heeft in zijn arrest van 5 juli 2007 in de gevoegde zaken C-145/06 en C-146/06, Fendt Italiana (Jurispr. blz. I-5869), geoordeeld dat „[...] smeerolie die wordt gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming, [ook al valt zij] onder de definitie van het begrip ‚energieproducten’ in de zin van artikel 2, lid 1, sub b, van richtlijn 2003/96, [...] bij lid 4, sub b, eerste streepje, van dit artikel uitdrukkelijk van de werkingssfeer van deze richtlijn [wordt] uitgesloten en [...] derhalve niet onder de regeling betreffende de geharmoniseerde accijns [valt]” (punt 43) en dat „[...] de betrokken smeerolie, die niet aan de geharmoniseerde accijns is onderworpen, een ander product is dan de producten die worden genoemd in artikel 3, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 92/12 [...], zodat de lidstaten overeenkomstig lid 3, eerste alinea, van dit artikel bevoegd blijven belastingen op deze producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens” (punt 44). Daarenboven heeft het Hof van Justitie vastgesteld dat de lidstaten bij de uitoefening van hun bevoegdheid om energieproducten, zoals smeerolie, die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of als brandstof voor verwarming, te belasten, niet alleen de bepalingen van het EG-

Verdrag, inzonderheid de artikelen 25 EG en 90 EG (thans artikel 30 VWEU respectievelijk artikel 110 VWEU), maar eveneens het bepaalde in artikel 3, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/12 (thans artikel 1, lid 3, [eerste alinea], sub a, van richtlijn 2008/118/EG) dienen te eerbiedigen (punten 41 en 42).

- 39 Derhalve rijst in verband met de uitlegging van artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EG (thans artikel 1, lid 3, [eerste alinea,] sub a, van richtlijn 2008/118/EG) de vraag, die tot dusver niet is beantwoord in de rechtspraak van het Hof (wegens een andere feitelijke en juridische situatie in de gevoegde zaken C-145/06 en C-146/06, *Fendt Italiana*), of een lidstaat aldus gebruik mag maken van de bevoegdheid tot heffing van een verbruiksbelasting, dat smeerolie die wordt gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- en verwarmingsbrandstof, wordt belast volgens de voor de geharmoniseerde accijns geldende regels, waarbij de belasting direct of indirect wordt geheven op het verbruik van (onder richtlijn 2003/96/EG vallende) energieproducten. In het bijzonder gaat het hier om de mogelijkheid om gebruik te maken van de specifieke instellingen en mechanismen van de geharmoniseerde accijnsregeling (bijvoorbeeld, de schorsingsregeling, het belastingentrepot), waarvan de toepassing is uitgesloten voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde smeeroliën. De gebruikmaking van dergelijke instellingen en mechanismen uitsluitend op het grondgebied [**Or. 13**] van de belastingheffende lidstaat lijkt het handelsverkeer tussen de lidstaten te kunnen belemmeren of discriminerend te zijn en in bepaalde gevallen aanleiding te kunnen geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.
- 40 De in het nationale recht vastgestelde heffing van accijns op smeerolie die voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof wordt gebruikt, betekent dat deze producten die in een andere lidstaat zijn verworven en niet vielen onder de regeling van de geharmoniseerde accijns, bij het overschrijden van de Poolse grens worden behandeld als onder die regeling vallende accijnsproducten. Door smeeroliën te rekenen tot de accijnsproducten waarop de geharmoniseerde regels van toepassing zijn, worden de personen die deze goederen intracommunautair verwerven, in wezen onderworpen aan een reeks verplichtingen (formaliteiten) waarvan de omvang varieert en afhangt van de in concretu toepasselijke nationale procedure voor de intracommunautaire verwerving van goederen.
- 41 Naar nationaal recht heeft de koper van accijnsproducten die voornemens is dergelijke producten in een andere lidstaat te verwerven voor commerciële doeleinden op het nationale grondgebied, het recht deze producten te verwerven onder schorsing van de accijns of met betaling van de accijns. Bij verwerving van accijnsgoederen onder de schorsingsregeling dient de verwerver vooraf een accijnsrechtelijke status te verkrijgen in het kader waarvan hij gerechtigd is accijnsproducten onder schorsing van accijns te ontvangen, bijvoorbeeld het statuut van geregistreerd bedrijf (thans geregistreerde geadresseerde), dan wel een beroep te doen op de diensten van een marktdeelnemer die gemachtigd is om

accijnsproducten onder schorsing van accijns te ontvangen (dat wil zeggen een geregistreerd dienstverlener of een onderneming die belastingentrepotdiensten aanbiedt).

- 42 Volgens artikel 89, lid 1, punt 11, van de accijnswet bedraagt de accijns op smeeroliën 1 180 PLN per 1 000 liter, ook indien zij worden gebruikt voor andere doeleinden dan als verwarmings- en motorbrandstoffen (met inbegrip van additieven of toeslagmiddelen voor deze brandstoffen). Bijgevolg zijn deze oliën op grond van artikel 40, lid 6, van de accijnswet aan de accijnsschorsingsregeling onderworpen. De toepassing van deze regeling vereist dat is voldaan aan een reeks administratieve formaliteiten in verband met het verkrijgen van de status van geregistreerde geadresseerde (voorheen geregistreerd bedrijf), in het bijzonder het bezit van de geschikte **[Or. 14]** machtiging tot verwerving van accijnsgoederen als geregistreerde geadresseerde. Bovendien bestaat de verplichting om die producten in een belastingentrepot op te slaan. Voor de opening en het beheer van een belastingentrepot moet een daartoe strekkende vergunning worden verkregen (artikel 49, lid 1, van de accijnswet). De aanvrager moet voldoen aan de voorwaarden van artikel 48 van de accijnswet, en met name beschikken over een rechtstitel voor de exploitatie van de ruimten waarin het belastingentrepot zich zal bevinden (artikel 48, lid 1, punt 7, van de accijnswet). Wordt uitsluitend een vergunning aangevraagd voor de opslag en het verladen van smeeroliën die in een ander belastingentrepot zijn geproduceerd, geldt de extra voorwaarde dat de omzet die met deze producten wordt gerealiseerd, ten minste twintig miljoen zloty bedraagt (artikel 48, lid 3, punt 4, van de accijnswet).
- 43 De vervulling van de hierboven beschreven voorwaarden is in de praktijk vaak onmogelijk voor kleinere ondernemingen, wegens de daarmee gemoeide aanzienlijke kosten. In theorie bestaat de mogelijkheid gebruik te maken van de diensten van een dienstverlenend belastingentrepot, maar dat resulteert eveneens in extra kosten (voor de opslag en het transport van en naar het belastingentrepot). Gelet op de in het nationale recht geldende voorwaarden voor de toepassing van de schorsingsregeling heeft die regeling in de praktijk weinig belang voor kleinere ondernemingen die intracommunautair smeerolie verwerven. Deze ondernemingen worden benadeeld ten opzichte van ondernemingen die in het binnenland met smeerolie handel drijven. Vanuit het oogpunt van de marktdeelnemers uit andere lidstaten kunnen de toepassingsvoorwaarden van de betrokken regeling daarentegen, gelet op de formaliteiten waarin voor dat soort verrichting niet is voorzien in het Unierecht, worden beschouwd als een inbreuk op het beginsel van het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten.
- 44 Volgens artikel 78, lid 1, van de accijnswet kan intracommunautaire verwerving van accijnsproducten plaatsvinden in het kader van een procedure voor verwerving van goederen waarvoor reeds accijns is betaald.
- 45 Naar luid van artikel 78, lid 3, van de accijnswet zijn de voorschriften voor de intracommunautaire verwerving van accijnsproducten uit een andere lidstaat van

- overeenkomstige toepassing op de intracommunautaire verwerving van dergelijke producten die enkel op het nationale grondgebied aan accijns worden onderworpen (o.a. [Or. 15] smeerolie). De overeenkomstige toepassing van artikel 78, lid 1, van de accijnswet betekent dat een onderneming die in een andere lidstaat smeerolie koopt om deze in Polen voort te verkopen, verplicht is: 1) vóór de invoer op het nationale grondgebied aangifte te doen van de intracommunautaire verwerving (artikel 78, lid 1, punt 1, van de accijnswet); 2) zekerheid te stellen voor de betaling van de accijns (artikel 78, lid 1, punt 1 *in fine*, van de accijnswet); 3) een vereenvoudigde aangifte AKC-U te doen (artikel 78, lid 1, punt 3, van de accijnswet); 4) de verschuldigde heffing binnen tien dagen na ontvangst van de goederen te betalen (artikel 78, lid 1, punt 3 *in fine*, van de accijnswet), en 5) een administratie van de accijnsproducten te voeren (artikel 78, lid 1, punt 4, van de accijnswet).
- 46 Voor goederen die geen accijnsproducten zijn (waaronder personenvoertuigen waarop nationale accijns wordt geheven), bestaat vóór de invoer ervan op het nationale grondgebied geen verplichting om de bevoegde douaneautoriteiten in kennis te stellen van de voorgenomen intracommunautaire verwerving ervan, en evenmin om zekerheid voor de betaling van de accijns te stellen. Bijgevolg moet worden onderzocht of de verplichting om voornoemde handelingen te verrichten in het handelsverkeer tussen de lidstaten aanleiding kan geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens.
- 47 Het in artikel 3, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/12/EEG (artikel 1, lid 3, van richtlijn 2008/118/EG) gebezigde begrip “aanleiding geven tot formaliteiten” (die verband houden met het overschrijden van grenzen in het handelsverkeer tussen de lidstaten) is niet gedefinieerd in het recht van de Europese Unie. Aangezien dit begrip is opgenomen in een bepaling van het Unierecht is het Hof van Justitie van de Europese Unie krachtens artikel 267 VWEU bevoegd voor de uitlegging ervan.
- 48 Het begrip „aanleiding geven tot formaliteiten” is in de rechtspraak van het Hof van Justitie reeds onderzocht in de context van de verplichting om aangifte te doen van de intracommunautaire verwerving van gebruikte personenauto’s. In het arrest van 3 juni 2010, Kalinchev (C-2/09, Jurispr. blz. I-4939), dat is geweest naar aanleiding van een prejudiciële vraag van de [Varhoven administrativen sad] (Bulgarije) betreffende de accijns op gebruikte personenwagens, heeft het Hof onder verwijzing naar zijn arrest van 18 januari 2007, Brzeziński (C-313/05, Jurispr. blz. I-513), vastgesteld dat artikel 3, [Or. 16] lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/12/EEG slechts van toepassing kon zijn indien de verplichting tot aangifte werd beschouwd als een „formaliteit die verband houdt met het overschrijden van een grens” die leidt tot de heffing van accijns (punt 25). Het Hof heeft onder verwijzing naar de rechtsopvatting van de Bulgaarse regering, volgens welke deze formaliteit geen verband houdt met de grensoverschrijding, maar veeleer met de latere vaststelling van de accijns bij het ontstaan van de verplichting tot betaling ervan (punt 26) erop gewezen dat het aan de nationale rechter staat om na te gaan of het betrokken in geding zijnde voorschrift

aanknoopt bij de grensoverschrijding (punt 27 *ab initio*). Het Hof heeft geoordeeld dat wanneer de (in het hoofdgeding aan de orde zijnde) aangifte moest worden gedaan bij de intracommunautaire verwerving van het voertuig, en dus bij het overschrijden van een grens, deze formaliteit evenwel geen verband houdt met die „grensoverschrijding” in de zin van artikel 3, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/12, maar met de verplichting om de accijns te betalen. In dat geval zou, aangezien deze aangifte tot doel heeft te verzekeren dat de accijnsschuld wordt betaald, een dergelijke formaliteit namelijk verband houden met het belastbare feit (arrest Brzeziński, reeds aangehaald, punten 47 en 48, punt 27).

- 49 In het licht van de hierboven aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie zijn er blijkbaar redenen om aan te nemen dat de vóór de invoer op het nationale grondgebied te vervullen verplichtingen om aangifte te doen van een voorgenomen intracommunautaire verwerving van smeerolie die voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof wordt gebruikt, en om zekerheid te stellen voor de betaling van de accijns, aanleiding geven tot formaliteiten in de zin van artikel 1, lid 3, sub a, van richtlijn 2008/118/EG (artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG), wat in de weg staat aan de invoering van een heffing in een lidstaat op basis van artikel 1, lid 3, sub a, van richtlijn 2008/118/EG. Er kunnen vraagtekens worden geplaatst bij de kwalificatie van deze verplichtingen als verplichtingen die kunnen verzekeren dat de uit de accijnsregeling voortvloeiende belastingschuld wordt betaald. De verwezenlijking van deze doelstelling (de betaling van de belastingschuld) kan worden verzekerd door het nakomen van andere in het nationale recht vastgestelde verplichtingen (artikel 78, lid 1, punten 3 en 4, van de accijnswet). Daarbij gaat het om de verplichting om een vereenvoudigde aangifte in te dienen, om de accijns te berekenen en te betalen binnen tien dagen na het ontstaan van de fiscale verplichting en om een administratie van de intracommunautair verworven accijnsproducten te voeren. **[Or. 17]**
- 50 Gelet op de door het Hof van Justitie geformuleerde verplichting voor de lidstaten om o.a. artikel 110 VWEU in acht te nemen wanneer zij gebruikmaken van de mogelijkheid om belasting te heffen overeenkomstig artikel 1, lid 3, sub a, van richtlijn 2008/118/EG (voorheen artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG), rijst de vraag of de in het Poolse recht vastgestelde voorwaarden voor de heffing van de accijns op smeerolie die voor andere doeleinden dan als verwarmings- of motorbrandstof wordt gebruikt, en in het bijzonder de gebruikmaking van de instellingen van de regeling van de geharmoniseerde accijns (schorsingsregeling, belastingentrepot, geregistreerde geadresseerde) alsook de daarmee samenhangende verschillende behandeling van smeeroliën die intracommunautair dan wel op de nationale markt zijn verworven, wat de administratieve formaliteiten betreft, de verschillende termijnen voor de betaling van de accijns wanneer de smeerolie niet van accijns is vrijgesteld (bij verwerving op de nationale markt binnen de termijn van artikel 21, lid 1, punt 2, van de accijnswet en bij toepassing van de procedure van verwerving van producten met betaling van de accijns binnen de termijn van artikel 78, lid 1, punt 3, van de accijnswet),

geen schending opleveren van het discriminatieverbod in de zin van artikel 110 VWEU.

- 51 De hierboven geuite twijfels betreffende de uitlegging van artikel 3, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG (thans artikel 1, lid 3, sub a, van richtlijn 2008/118/EG), rechtvaardigen dat de hierboven geformuleerde vraag wordt voorgelegd aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

(omissis)