



Datum van inontvangstneming : 26/04/2016

Zaak C-151/16

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

14 maart 2016

Verwijzende rechter:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litouwen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

8 maart 2016

Verzoekende partij:

Uždaroji akcinė bendrovė „Vakarų Baltijos laivų statykla”

Verwerende partij:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

LIETUVOS VYRIAUSIASIS ADMINISTRACINIS TEISMAS

(hoogste bestuursrechter van Litouwen)

BESLISSING

8 maart 2016

Vilnius

De onderhavige kamer van de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas [OMISSIS] heeft de bestuursrechtelijke zaak onderzocht waarin verzoekster – [UAB] Vakarų Baltijos laivų statykla (Western Baltija Shipbuilding Company, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid) – beroep heeft ingesteld tegen een vonnis van de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechtbank te Vilnius) van 9 december 2014, waarbij uitspraak was gedaan op de vordering die verweerster – de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (onder het Litouwse ministerie van Financiën ressorterende nationale belastinginspectie) – had ingesteld tegen verzoekster [OMISSIS].

De onderhavige kamer

heeft het volgende geconstateerd:

I.

1. De onder het Litouwse ministerie van Financiën ressorterende nationale belastinginspectie (hierna: „belastinginspectie” of „verweester”) heeft een gerechtelijke procedure ingeleid tot nietigverklaring van besluit nr. S-185 (7-195/2013), dat op 28 november 2013 is vastgesteld door de onder de regering van de Republiek Litouwen ressorterende Commissie voor belastinggeschillen (Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės; hierna: „commissie belastinggeschillen” of „CBG”).
2. [OMISSIS] [UAB] „Vakarų Baltijos laivų statykla” (hierna: „verzoekster”) heeft in haar antwoord op verweesters bestuursrechtelijke beroep verzocht dat dit beroep ongegrond zou worden verklaard en dat aan verzoekster alle kosten zouden worden vergoed die zij had moeten maken.

II.

3. Bij vonnis van 9 december 2014 heeft de Vilniaus apygardos administracinis teismas verweesters [OMISSIS] beroep ingewilligd en besluit nr. S-185 (7-195/2013) van de commissie belastinggeschillen van 28 november 2013 nietig verklaard.

III.

4. Verzoekster heeft tegen dit vonnis van de Vilniaus apygardos administracinis teismas hoger beroep ingesteld, waarmee zij verzoekt om vernietiging van dit vonnis alsook om een nieuwe uitspraak ter bevestiging van besluit nr. S-185 (7-195/2013) van de commissie belastinggeschillen van 28 november 2013.

De onderhavige kamer

constateert het volgende:

IV.

5. [OMISSIS]
6. Het onderhavige geschil vindt in wezen zijn oorsprong in verweesters [OMISSIS] besluit nr. (19.42-10)-369-57 van 21 augustus 2013 betreffende de teruggaaf van accijns, waarbij zij verzoeksters verzoek om terugbetaling (verrekening) van door haar voldane brandstofaccijns heeft afgewezen.

Feiten en voorwerp van het geding

7. Verzoekster is een in Litouwen gevestigde onderneming die zich onder meer bezighoudt met de bouw van verschillende soorten zeeschepen. Op 7 oktober 2009 heeft zij zich er contractueel toe verbonden om voor de Estse onderneming Eva Maritime OÜ (hierna: „klant”) een vrachtschip te bouwen (hierna: „Eva-schip”).
8. Tijdens de bouw van het betrokken schip heeft verzoekster 80 600 liter brandstof (diesel van klasse C) gekocht van [OMISSIS] de [UAB] GINDANA (hierna: „leverancier”). Uit de gegevens van het dossier blijkt dat de leverancier de brandstof heeft geleverd voor het Eva-schip en dat deze rechtstreeks in de brandstoftanks van dat schip is gepompt. De leverancier heeft berekend hoeveel accijns er over die brandstof verschuldigd was en verzoekster heeft deze betaald toen zij de aan haar uitgereikte btw-facturen betaalde. Verzoekster heeft een gedeelte van de betrokken brandstof verbruikt bij het uitvoeren van tests met het Eva-schip.
9. Bij de officiële overdrachts- en aanvaardingsverklaring van 6 juni 2013 heeft verzoekster de eigendom van het schip, alsook de rechten en belangen in verband met dit schip, overgedragen aan de klant. Het schip is aan de klant overgedragen samen met de aan boord aanwezige uitrusting en voorraden, inclusief de 73 030 liter brandstof die was overgebleven na de tests met het schip. De kosten van die brandstof (die aan de klant samen met het Eva-schip zelf is overgedragen) waren begrepen in de contractueel overeengekomen totaalprijs die de klant heeft betaald voor de bouw van het schip. Het is van belang erop te wijzen dat de klant op grond van de overeenkomst met verzoekster verplicht was om de brandstof die na de tests met het schip overbleef, te verwerven tegen kostprijs. Verzoekster trad dus in feite op als brandstofleverancier voor de klant.
10. Nadat het Eva-schip aan de klant was overgedragen, heeft deze laatste het schip op eigen kracht van de zeehaven van Klaipėda naar de haven van Stralsund in Duitsland laten varen. In de relevante ladingsverklaring van het Eva-schip werd enkel melding gemaakt van de voorraden die aanwezig waren op het schip bij vertrek, met inbegrip van de aan de orde zijnde brandstof; in die verklaring werd geen andere vracht vermeld. Verzoekster heeft bevestigd dat het schip uit de zeehaven van Klaipėda is vertrokken zonder (commerciële) vracht.
11. Uit de stukken van het dossier (afschrift van het cognossement) blijkt ook dat het Eva-schip na aankomst in de Duitse haven voor het eerst een commerciële vracht aan boord nam, die onder bezwarende titel naar Santander (Spanje) moest worden vervoerd. Vanaf de datum van overdracht van het schip (6 juni 2013) stonden het schip en de aan boord zijnde brandstof ter beschikking van de klant, die ook het eigendomsrecht over het schip bezat en verantwoordelijk was voor de vaart ervan.
12. Op 22 juli 2013 heeft verzoekster, onder verwijzing naar bepaalde voorschriften van nationaal recht, bij verweerster een gewijzigd verzoek om terugbetaling van 83 873 LTL aan accijnzen ingediend die zij had betaald over de brandstof die zij

als voorraad van het Eva-schip had geleverd en die door de klant buiten het Litouwse grondgebied was gebracht.

13. Bij het bestreden besluit van 21 augustus 2013 hebben de belastingautoriteiten (verweerster) verzoeksters verzoek om terugbetaling (verrekening) van de door haar voldane brandstofaccijns afgewezen. Verweerster heeft dit besluit hoofdzakelijk gebaseerd op de volgende gronden: (1) verzoekster heeft bij de levering van de betrokken brandstof aan de klant nagelaten om de benodigde registratieformulieren in te vullen en heeft derhalve niet voldaan aan de formele en materiële voorwaarden krachtens het nationale recht, (2) verzoekster beschikte niet over een krachtens de geldende procedure uitgereikte licentie (vergunning) voor de levering van brandstof aan schepen.
14. Na onderzoek van het bezwaar tegen het voormelde besluit, heeft de commissie belastinggeschillen bij besluit nr. S-185 (7-195/2013) van 28 november 2013 erkend dat de belastingautoriteiten de terugbetaling van die accijns niet hadden mogen weigeren, en heeft zij dat besluit van de belastingautoriteiten nietig verklaard. Tot staving van haar besluit heeft de commissie belastinggeschillen in wezen aangevoerd dat de door verweerster vastgestelde niet-naleving van de wettelijke vereisten louter formeel van aard was en verzoekster niet het recht op terugbetaling van accijns kon ontnemen.
15. Aangezien verweerster het niet eens was met dat besluit, heeft zij beroep ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas, die dit beroep bij vonnis van 9 december 2014 heeft ingewilligd en het voormelde besluit van de commissie belastinggeschillen nietig heeft verklaard. Deze rechter in eerste aanleg was namelijk van oordeel dat er geen recht op terugbetaling van accijns bestond, aangezien verzoekster geen geldige licentie/vergunning had om de levering in kwestie te verrichten. Verzoekster heeft hoger beroep ingesteld tegen het vonnis van de Vilniaus apygardos administracinis teismas.

Kwalificatie van de aan de orde zijnde rechtsverhoudingen en het toepasselijke recht

16. De Akcizų įstatymas (Litouwse accijnswet), zoals gewijzigd bij wet nr. XI-722 van 1 april 2010 (naar die gewijzigde versie zal hierna steeds worden verwezen, tenzij anders is vermeld), bepaalt welke goederen aan accijns onderworpen zijn en regelt de toepassing van de accijns en specifieke aspecten inzake het toezicht en het vervoer van accijnsgoederen. Deze wet en de bijbehorende rechtshandelingen vormen de omzetting in Litouws recht van onder meer 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 (hierna: „richtlijn 2008/118”) en richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004 (hierna: „richtlijn 2003/96”).

17. Krachtens artikel 19, lid 1, punt 5, van de accijnswet, dat door partijen in het hoofdgeding wordt aangehaald, „geldt voor accijnsgoederen waarover accijns moet worden voldaan [OMISSIS] een accijnsvrijstelling indien zij [OMISSIS] worden geleverd ter bevoorrading van passagiers- of vrachtschepen [...] die internationale routes bevaren”. Artikel 19, lid 2, verplicht de Litouwse regering (hierna: „regering”) of een door deze regering gemachtigde instelling ertoe om een procedure op te stellen voor de toepassing van voormelde accijnsvrijstelling.
18. Overeenkomstig die verplichting heeft de regering besluit nr. 792 van 30 mei 2002 vastgesteld (de in casu relevante versie is die welke uit regeringsbesluit nr. 522 van 28 april 2004 voortvloeit), houdende goedkeuring van de regels inzake de levering van voorraden aan schepen en luchtvaartuigen alsook van brandstof voor de bouw, het herstel, het testen en het onderhoud van luchtvaartuigen en voor het uitvoeren van vluchten hiermee (hierna: „bevoorradingsregels”).
19. Naast de in artikel 19, lid 1, van de accijnswet vermelde algemene gevallen van accijnsvrijstelling bepaalt artikel 43, lid 1, punt 2, van die wet (zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1185 van 30 november 2010) dat tevens een accijnsvrijstelling moet gelden voor „scheepsbrandstof die wordt geleverd voor de vaart op [EU-]wateren (inclusief voor visserij), behalve voor scheepsbrandstof die wordt geleverd voor particuliere pleziervaartuigen. Een schip wordt als een particulier pleziervaartuig aangemerkt indien de eigenaar of een andere persoon (die er als huurder of anderszins over beschikt) het gebruikt voor andere dan commerciële doeleinden. De regering zal de energieproducten waarvoor een vrijstelling geldt, specificeren aan de hand van de GN-codes”.
20. [OMISSIS] De onderhavige kamer wil er meteen op wijzen dat er in deze fase van het geding redelijkerwijs van kan worden uitgegaan dat de aan de orde zijnde rechtsverhoudingen niet geheel correct zijn gekwalificeerd door verweerster en door de instelling waaraan het belastinggeschil is voorgelegd.
21. Uit de stukken van het dossier en de verduidelijkingen van partijen blijkt immers dat de brandstof in kwestie werd gebruikt om met het Eva-schip tussen zeehavens van lidstaten van de Europese Unie te varen, met andere woorden voor de vaart op [EU-]wateren (zie in die zin arrest Jan De Nul, C-391/05, [EU:C:2007:126], punt 32). Om het onderhavige geschil tussen verzoekster en de belastingautoriteiten naar behoren te kunnen onderzoeken en een billijke en goed gefundeerde beslissing te kunnen geven, is het – gelet op de hierboven aangehaalde omstandigheden – noodzakelijk om de vraag hoe de (ten dele) aan de orde zijnde verhouding op grond van artikel 43, lid 1, punt 2, van de accijnswet (zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1185 van 30 november 2010) moet worden gekwalificeerd, te onderzoeken en te beantwoorden.
22. In dit verband merkt de onderhavige kamer ook op dat artikel 41 van richtlijn 2008/118 bepaalt dat „[t]otdat de Raad communautaire bepalingen betreffende de bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen aanneemt, [...] de lidstaten hun

nationale voorschriften betreffende vrijstellingen voor die bevoorrading [kunnen] handhaven”. Dit betekent dat de Republiek Litouwen de vrijstelling van artikel 19, lid 1, punt 5, van de accijnswet heeft ingevoerd in het kader van de uitoefening van haar discretionaire bevoegdheid om al dan niet accijns te heffen over de goederen ter bevoorrading van schepen. Voorts vormt artikel 43, lid 1, punt 2, van de accijnswet (zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1185 van 30 november 2010) de omzetting van het vrijwel identieke artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96, met andere woorden de accijnsvrijstelling krachtens het betrokken voorschrift van de accijnswet is niet ingevoerd in het kader van de uitoefening door de lidstaat van een discretionaire bevoegdheid ter bepaling van zijn nationale belastingen en belastingregels, maar wel in het kader van de tenuitvoerlegging van het Unierecht. Aangenomen dient te worden dat in gevallen waarin de relevante levering van brandstof op grond van objectieve criteria binnen de werkingssfeer van zowel artikel 19, lid 1, punt 5, als artikel 43, lid 1, punt 2, van de accijnswet valt, voorrang moet worden gegeven aan die laatste bepaling bij de kwalificatie van rechtsverhoudingen en bij de behandeling van de kwestie betreffende de toepassing en de beperking van de accijnsvrijstelling, dit in het licht van de bindende verplichting voor de lidstaten om het nuttige effect van het Unierecht te garanderen (zie bijvoorbeeld arresten *Simmenthal*, 106/77, [EU:C:1978:49], punten 21 en 24; *Kutz-Bauer*, C-187/00, [EU:C:2003:168], punt 73; *Berlusconi e.a.*, C-387/02, C-391/02 en C-403/02, [EU:C:2005:270], punt 72, en *Filipiak*, C-314/08, [EU:C:2009:719], punt 81).

23. Tot slot blijkt uit artikel 19, lid 1, punt 5, van de accijnswet dat de vrijstelling enkel geldt voor de goederen die als voorraden zijn geleverd ten behoeve van schepen die passagiers en/of vracht op internationale routes vervoeren. Tevens kan uit de gegevens van het dossier worden opgemaakt dat het *Eva*-schip, dat de brandstof gebruikte voor de vaart, de zeehaven van Klaipėda verliet zonder passagiers en/of vracht, met andere woorden de brandstof in kwestie (of een gedeelte daarvan) werd gebruikt voor andere doeleinden dan het vervoer van passagiers of vracht op internationale routes in de zin van voornoemde bepaling van de accijnswet. In dit verband moet ook worden opgemerkt dat de vierde alinea van punt 2 van de bevoorradingsregels, waarin de procedure voor de toepassing van de in artikel 19, lid 1, punt 5, van de accijnswet voorschreven vrijstelling is neergelegd (ingevolge artikel 19, lid 2, van die wet), het „vervoer van passagiers en/of vracht op internationale routes” definieert als „het transporteren van passagiers en/of vracht [...] vanuit (of naar) een Litouwse zee- of rivierhaven naar (of vanuit) een andere lidstaat”.
24. In de onderhavige zaak is derhalve artikel 43, lid 1, punt 2, van de accijnswet (zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1185 van 30 november 2010) relevant. Opgemerkt dient te worden dat de wetgever de vaststelling van de procedure en de in deze bepaling vervatte beperkingen op de toepassing van de vrijstellingen, heeft toevertrouwd aan de regering of een door de regering gemachtigde instelling (artikel 43, lid 2, van de accijnswet). De regering heeft deze procedure bepaald in de bevoorradingsregels.

25. Artikel 1 van de bevoorradersregels bepaalt dat deze „[...] de levering regelen van [EU]-goederen in de Republiek Litouwen aan schepen en luchtvaartuigen, ongeacht de staat waar die schepen of luchtvaartuigen zijn geregistreerd, wanneer artikel 19, lid 1, punt 5 en/of [artikel 43,] leden 1, punt 1, en/of 2 van de [accijnswet] worden toegepast”. Daarnaast moet ook worden opgemerkt dat uit de eerste alinea van punt 2 en uit andere voorschriften van de bevoorradersregels duidelijk blijkt dat het in deze regels gebruikte concept/begrip „voorraden” ook de brandstof omvat die is geleverd met het oog op het laten varen van de schepen.
26. Punt 3 van de bevoorradersregels, waarop verweerster en de rechter in eerste aanleg zich hebben beroepen, geeft aan dat „elke leverancier van voorraden over een geldige vergunning dient te beschikken voor iedere commerciële activiteit die krachtens de wetgeving vergunningsplichtig is”. Punt 5 van diezelfde regels bepaalt dat „[b]randstof aan schepen moet worden geleverd [...] met behulp van speciale voertuigen (tankwagens, tankers,...) of van een stationaire installatie (aan wal) voor de levering van brandstof aan schepen. Installaties voor het pompen van brandstof (punten waar brandstof kan worden getankt, brandstoftotalisatoren,...) moeten voldoen aan de vereisten die in de wetgeving worden gesteld aan installaties voor het pompen van brandstof”.
27. Overeenkomstig de tweede alinea van punt 10 van de bevoorradersregels (zoals gewijzigd bij regeringsbesluit nr. 1200 van 7 november 2005) „moet eenieder die op goederen [artikel 19], lid 1, punt 5, en/of [artikel 43], leden 1, punt 1, en/of 2, van de accijnswet toepast, de nodige documenten kunnen overleggen [btw-aangiften, cognossement waarin de in het luchtvaartuig of schip ingeladen voorraden nader zijn beschreven, douaneverklaring (indien relevant), e.a.] waaruit blijkt dat de goederenleveringen een zodanig doel hebben dat zij in aanmerking komen voor de toepassing van de accijnsvrijstelling [...]”. Overeenkomstig punt 11 van de bevoorradersregels moet het feit dat de vracht in het schip is ingeladen, worden bevestigd in het cognossement, dat de in dat punt 11 bedoelde details moet bevatten alsook het nummer van het cognossement, dat ook moet worden gespecificeerd in de aangifte van de btw met betrekking tot de geleverde voorraden (punt 13 van de bevoorradersregels).
28. Ten slotte is in punt 15 van de bevoorradersregels bepaald dat „de nationale belastinginspectie en de douaneautoriteit van de Republiek Litouwen toezicht houden op de naleving van de bevoorradersregels. Indien wordt ontdekt dat de van accijns vrijgestelde goederen zijn geleverd (of gebruikt) voor andere doeleinden die waarvoor accijnsvrijstellingen kunnen worden verleend, [...] zullen de over die goederen verschuldigde belastingen alsnog worden geïnd volgens de in de wetgeving neergelegde procedure”.
29. Na de hierboven aangehaalde voorschriften van de bevoorradersregels in hun context te hebben onderzocht [OMISSIS] concludeert de onderhavige kamer dat het enkel mogelijk is om op grond van de hierboven aangehaalde regelgeving voor een bevoorrading accijnsvrijstelling te verkrijgen indien deze bevoorrading onder

meer in overeenstemming met de voorwaarden en bepalingen van de bevoorradingsregels is uitgevoerd.

30. Het is ook van belang om op te merken dat overeenkomstig de tweede en de vierde alinea van artikel 24, lid 1, van de Energetikos įstatymas (Litouwse energiewet), zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1888 van 22 december 2011, en overeenkomstig de tweede alinea van de Regels betreffende het afgeven van een vergunning voor de handel in bulkaardolieproducten, zoals goedgekeurd bij besluit nr. 1629 van 17 november 2010, een door de bevoegde autoriteit verleende toestemming (vergunning) nodig is om actief te zijn in de groothandel van bulkaardolieproducten die als scheepsbrandstof worden gebruikt, alsook in de kleinhandel in brandstof.

Unierechtelijke bepalingen die van toepassing zijn op de rechtsverhoudingen in kwestie en de relevante rechtspraak van het Hof van Justitie

31. Zoals reeds is vermeld, vormde artikel 43, lid 1, punt 2, van de accijnswet (zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1185 van 30 november 2010) de omzetting in nationaal recht van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96, waarin is bepaald dat „[de lidstaten,] onverminderd andere communautaire bepalingen [en op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen], [vrijstelling van belasting] verlenen [...] voor [...]: [...] energieproducten die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op communautaire wateren (met inbegrip van visserij) en niet voor gebruik aan boord van particuliere pleziervaartuigen [...]”. In de tweede alinea van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 is gepreciseerd dat „onder ‚particuliere pleziervaartuigen’ [wordt] verstaan vaartuigen die worden gebruikt door de eigenaar daarvan of door de natuurlijke of rechtspersoon die het gebruik daarvan geniet door huur of anderszins, voor andere dan commerciële doeleinden en met name voor andere doeleinden dan voor het vervoer van personen of goederen [...] onder bezwarende titel”.
32. Voorschriften inzake gevallen van belastingvrijstelling op grond van richtlijn 2003/96 moeten autonoom worden uitgelegd, op basis van de bewoordingen van deze voorschriften en de doelstellingen van de richtlijn (zie arresten *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft*, C-389/02, [EU:C:2004:214], punt 19; *Jan De Nul*, C-391/05, punt 22, en *Sea Fighter*, C-505/10, [EU:C:2011:725], punt 14).
33. In het kader van de uitlegging van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 heeft het Hof van Justitie erkend dat die bepaling een limitatieve opsomming geeft van de vrijstellingen die de lidstaten in het kader van de belastingheffing op energieproducten en elektriciteit moeten toepassen (zie arrest *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, [EU:C:2015:354], punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Aan de onvoorwaardelijkheid van die verplichting wordt geenszins afgedaan door de beoordelingsmarge die aan de lidstaten wordt gelaten in de

aanhef van deze bepaling, volgens welke de vrijstellingen door de lidstaten worden verleend „op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen” (zie arrest Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, [EU:C:2008:429], punt 31). Indien in de onderhavige zaak komt vast te staan dat de brandstof in kwestie (gelet op de bestemming ervan) voldoet aan de voorwaarden van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96, kan over die brandstof geen accijns worden geheven.

34. Met het oog op de verduidelijking van de strekking van die bepaling van richtlijn 2003/96, heeft het Hof van Justitie opgemerkt dat voor alle commerciële scheepvaartactiviteiten de vrijstelling van de geharmoniseerde accijns geldt, zonder dat een onderscheid kan worden gemaakt naargelang van de doelstellingen van die scheepvaart. Het voorschrift op zich maakt geen onderscheid naargelang van de doelstellingen van de scheepvaart, aangezien de richtlijn verstoringen van de mededinging uit de weg beoogt te ruimen, ongeacht het soort commerciële scheepvaart waarover het gaat (zie arrest Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, C-389/02, punten 25 en 29). Met welk doel een schip een traject aflegt op de EU-wateren is dus niet relevant voor de toepassing van de vrijstelling van de accijnsrechten op de minerale oliën die worden gebruikt, wanneer de scheepvaart inhoudt dat onder bezwarende titel diensten worden verricht (zie arresten Sea Fighter, C-505/10, punt 17, en Jan De Nul, C-391/05, punt 37).

Feit dat een gedeelte van de betrokken brandstof is geleverd voor het varen in [EU-]wateren

35. Zoals reeds is vermeld, rijst in de onderhavige bestuursrechtelijke zaak in de eerste plaats de vraag of het mogelijk is de aan de orde zijnde rechtsverhoudingen te kwalificeren op grond van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 en het overeenkomstige artikel 43, lid 1, punt 2, van de accijnswet (zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1185 van 30 november 2010). Indien wordt erkend dat deze verhoudingen binnen de werkingssfeer van de betrokken Unierechtelijke bepaling vallen, zou de kwestie van de beperkingen op de toepassing van de kwestieuze vrijstelling krachtens het nationale recht dienovereenkomstig moeten worden beslecht.
36. Uit de betreffende gegevens van het dossier blijkt, en partijen zijn het er in wezen over eens, dat verzoekster aan de klant de energieproducten in kwestie heeft geleverd als scheepsbrandstof voor de vaart binnen de [EU-]wateren in de zin van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96. In deze fase van het geding staat het volgens de onderhavige kamer buiten kijf dat het Eva-schip, wanneer het vracht vervoerde van Duitsland naar Spanje, scheepvaartactiviteiten verrichtte die een dienst onder bezwarende titel uitmaakten, met andere woorden dat de brandstof toen werd gebruikt om te varen voor commerciële doeleinden.

37. Het dossier bevat echter geen gegevens waaruit blijkt dat enige tegenprestatie is ontvangen in verband met het door het Eva-schip afgelegde traject van de zeehaven van Klaipėda naar de haven in Duitsland. Deze verplaatsing van het schip, tijdens welke een gedeelte van de brandstof in kwestie werd verbruikt (volgens de door verzoekster overgelegde informatie verbruikt het Eva-schip op een dergelijk traject grofweg 10 ton brandstof indien het tegen een gemiddelde snelheid vaart), kon met andere woorden niet worden aangemerkt als vervoer van vracht of passagiers of als het verrichten van andere diensten onder bezwarende titel.
38. In dit verband merkt de onderhavige kamer op dat uit de definitie van „particulier pleziervaartuijg” in artikel 14, lid 1, onder c), tweede alinea, van richtlijn 2003/96 duidelijk blijkt dat de betrokken accijnsvrijstelling geen verband houdt met de levering van brandstof aan een welbepaald type schip (zoals een schip dat is gebouwd en uitgerust voor het vervoer van vracht), maar wel met de wijze waarop dit schip wordt gebruikt, namelijk het feit dat de brandstof wordt gebruikt voor het verrichten van commerciële scheepvaart. Bovendien volgt uit de belangrijkste feiten van de hierboven reeds aangehaalde zaken *Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft* en *Jan De Nul*, zoals in beide gevallen door het Hof van Justitie uitgelegd, duidelijk dat de brandstof waarvoor om accijnsvrijstelling was verzocht, geleverd was aan schepen die rechtstreeks werden gebruikt voor het verrichten van diensten onder bezwarende titel. Dit lijkt erop te wijzen dat de betrokken brandstof (die wordt gebruikt voor het varen) slechts is vrijgesteld van accijnzen indien er een direct verband bestaat tussen enerzijds een specifieke zeevaartactiviteit (een verplaatsing van het schip) en anderzijds de tegenprestatie die wordt ontvangen door de entiteit die deze activiteit (van zeevaart) verricht. Dat oordeel vindt steun in de uitlegging die het Hof van Justitie in punt 18 van het voormelde arrest *Sea Fighter* (C-505/10) heeft gegeven. In dat punt heeft het namelijk geoordeeld dat de in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 vermelde term „vaart” vereist „dat het verrichten van diensten onder bezwarende titel inherent is aan het verplaatsen van het vaartuijg” (zie naar analogie ook arrest *Systeme Helmholtz*, C-79/10, [EU:C:2011:797], punten 20 en 21).
39. Evenwel moet ook worden opgemerkt dat de betrokken vaart van de zeehaven van Klaipėda naar de Duitse haven weliswaar niet in ruil voor een (rechtstreekse) tegenprestatie is verricht (de verplaatsing was geen dienst onder bezwarende titel), maar dat deze vaart in wezen werd uitgevoerd om in de Duitse zeehaven de eerste vracht van het schip te kunnen inladen en deze (onder bezwarende titel) te kunnen vervoeren naar een andere lidstaat. De betrokken vaart was dus noodzakelijk om nadien de scheepvaartactiviteit van vrachtvervoer onder bezwarende titel te kunnen verrichten. In de omstandigheden van het onderhavige geval kan de verplaatsing van het Eva-schip van de zeehaven van Klaipėda naar de Duitse haven dus worden aangezien als een vaart voor commerciële doeleinden in de zin van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96.

40. Teneinde de gerezen twijfel over de kwalificatie van de rechtsverhoudingen in kwestie weg te nemen, is het dienstig het Hof van Justitie te verzoeken om te verduidelijken of artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat over de levering van brandstof geen accijns mag worden geheven in omstandigheden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, waarin brandstof is geleverd om te worden gebruikt voor de vaart in [EU-]wateren, meer bepaald met het doel een schip op eigen kracht te laten varen van de plaats waar het gebouwd is naar een haven in een andere lidstaat (een vaart waarvoor geen tegenprestatie wordt ontvangen), opdat het daar zijn eerste commerciële vracht zou kunnen inladen.

Voorwaarden voor de toepassing van de accijnsvrijstelling krachtens artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96, zoals vastgesteld door de lidstaat

41. Zoals hierboven reeds is vermeld, heeft verzoekster – die de accijns betaalde over de brandstof voor het uitvoeren van tests met het Eva-schip – in het onderhavige geval een gedeelte van de brandstof niet zelf verbruikt, maar verkocht (geleverd) aan de klant. Zij heeft de betrokken brandstof met andere woorden aan de eigenaar van het Eva-schip geleverd (in feite is zij opgetreden als brandstofleverancier). De onderhavige kamer betwijfelt in deze zaak (meer bepaald in deze fase van het geding) bovendien niet dat de brandstof die het Eva-schip nog overhad nadat het in de Duitse haven was aangekomen, en die vervolgens is gebruikt voor de vaart van het schip met commerciële vracht, onder de in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 bedoelde accijnsvrijstelling valt. Zelfs indien het Hof van Justitie in zijn antwoord op de eerste vraag verklaart dat de brandstof die het Eva-schip heeft verbruikt tijdens zijn tocht van de zeehaven van Klaipėda naar de Duitse haven niet binnen de werkingssfeer van de in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 bedoelde vrijstelling valt, doet dit dus niets af aan voormelde beoordeling met betrekking tot de rest van de brandstof.
42. Uit artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 blijkt dat de lidstaten, teneinde een juiste toepassing van de belastingvrijstellingen te verzekeren en om fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen, over de discretionaire bevoegdheid moeten beschikken om de voorwaarden voor de toepassing van die vrijstellingen vast te stellen, dit onverminderd andere [Unierechtelijke] bepalingen.
43. Zoals reeds is aangegeven, heeft verzoekster in het onderhavige geval de accijns betaald over de brandstof in kwestie en is zij later als leverancier van deze brandstof opgetreden wanneer zij deze aan de klant heeft verkocht. Naar Litouws recht kan een leverancier slechts de in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 (artikel 43, lid 1, punt 2, van de accijnswet, zoals gewijzigd bij wet nr. XI-1185 van 30 november 2010) bedoelde vrijstelling genieten indien bij de levering onder meer de vereisten uit de bevoorradingsregels in acht zijn genomen. Uit een analyse van de voorschriften van de bevoorradingsregels die relevant zijn voor de hier aan de orde zijnde rechtsverhoudingen – dat wil zeggen, de voorschriften inzake de verplichting om te beschikken over een vergunning

(punt 3) en over de relevante documenten (tweede alinea van punt 10) en om documenten met de voorgeschreven inhoud en vorm op te stellen (punten 11 en 13), de voorschriften inzake de vereisten waaraan de uitrusting voor het leveren (pompen) van brandstof moet voldoen (punt 5) en inzake de rol van de ambtenaren van de belastingadministratie (punten 12 en 15) – blijkt dat deze voorschriften zijn ingesteld om belastingfraude, belastingontwijking en misbruik te voorkomen en om ervoor te zorgen dat doeltreffend wordt toegezien op de toepassing van de belastingvrijstellingen. Verweerster stelt terecht dat de door de brandstofleveranciers uitgegeven documenten ertoe strekken de bevoegde autoriteiten te helpen bij de bepaling van het voorwerp van een handelstransactie, waardoor deze autoriteiten in staat zijn om vast te stellen of de voorraden (in de geleverde hoeveelheid) aan het schip (of luchtvaartuig) zijn geleverd met het oog op doeleinden waarvoor op grond van de accijnswet een vrijstelling geldt. Voorts maken verplichtingen zoals de nationaalrechtelijke verplichting om brandstof te merken (artikel 44, leden 1, punt 2, en 2, van de accijnswet) en de verplichting voor brandstofleveranciers om over een vergunning (licentie) te beschikken, het eenvoudiger om toe te zien op de activiteiten van de leveranciers en om het brandstofverbruik na te gaan, waardoor fraude en/of misbruik in de brandstofleveringsketen doeltreffend kunnen worden voorkomen. Bovendien blijkt artikel 14, lid 2, van richtlijn 2003/96 de lidstaten het recht te verlenen om de in artikel 14, lid 1, onder c), bedoelde belastingvrijstelling enkel te laten gelden voor internationaal vervoer en vervoer binnen de EU.

44. In casu is onbetwist dat de door verzoekster verrichte brandstoflevering niet voldeed aan de vereisten uit de bevoorradingsregels, aangezien verzoekster niet over een vergunning/licentie voor de levering beschikte (punt 1), geen cognossement heeft ingevuld en verstrekt voor de in te schepen voorraden (punt 11) en heeft nagelaten om een btw-aangifte met de voorgeschreven details in te vullen (punt 13).
45. Zoals hierboven reeds is vermeld, rust op de lidstaten evenwel ook de verplichting om de accijnsvrijstelling te verlenen in de gevallen die in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 zijn bedoeld. Zoals het Hof van Justitie in punt 31 van zijn hierboven reeds aangehaalde arrest Flughafen Köln/Bonn (C-226/07) heeft opgemerkt, wordt aan de onvoorwaardelijkheid van een vrijstellingsverplichting geenszins afgedaan door de beoordelingsmarge die aan de lidstaten wordt gelaten in de aanhef van een bepaling, zoals die van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96, volgens welke de vrijstellingen door de lidstaten worden verleend „op voorwaarden die zij vaststellen met het doel een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen”. Het is van belang op te merken dat de voormelde uitlegging door het Hof van Justitie betrekking had op de mogelijkheid voor een persoon om zich rechtstreeks op een in die bepaling bedoelde belastingvrijstelling te beroepen in een geval waarin de lidstaat niet in een dergelijke vrijstelling had voorzien in zijn nationale wetgeving. Deze uitlegging van het Hof van Justitie voert echter tot de conclusie dat de lidstaten, in gevallen waarin een persoon kan

aantonen dat zijn belastingsituatie effectief binnen de werkingssfeer van de in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 bedoelde vrijstelling valt, de belastingvrijstelling niet kunnen weigeren aan deze persoon, zelfs al voldoet hij niet aan de in het nationale recht gestelde voorwaarden. Ook dient te worden benadrukt dat in het dossier onvoldoende gegevens zijn opgenomen die doen vermoeden dat verzoekster de brandstoflevering in casu zou hebben verricht met het oog op belastingontwijking of rechtsmisbruik.

46. Met het oog op de beslechting van het geschil inzake verzoeksters recht om de door haar betaalde accijns terug te krijgen, dient het Hof van Justitie bijgevolg te worden verzocht om een prejudiciële beslissing over de vraag of artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de in die bepaling bedoelde belastingvrijstelling niet kan worden toegekend in gevallen waarin bij de levering van energieproducten niet is voldaan aan de door de lidstaat gestelde voorwaarden, ook al is wel voldaan aan de wezenlijke voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling die zijn neergelegd in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96.

Verzoek om een prejudiciële beslissing

47. De Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas oordeelt in laatste aanleg over bestuurszaken [artikel 20 van de Administracinių bylų teisenos įstatymas (wet inzake bestuursrechtelijke geschillen)], waardoor hij het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing moet verzoeken wanneer een vraag inzake de uitlegging van door instellingen van de Europese Unie vastgestelde wettelijke regels wordt opgeworpen, die moet worden onderzocht opdat in de zaak zou kunnen worden geoordeeld [artikel 267, derde alinea, VWEU en artikel 40¹ van de Lietuvos Respublikos teismų įstatymas (Litouws gerechtelijk wetboek)].
48. Zoals uit de hierboven uiteengezette omstandigheden blijkt, wordt de onderhavige kamer in wezen geconfronteerd met de vraag hoe de wettelijke voorschriften inzake de heffing van accijns over scheepsbrandstof moeten worden toegepast op de rechtsverhoudingen die in de onderhavige zaak aan de orde zijn. Het antwoord op de vragen die in het dictum van deze beslissing zijn geformuleerd en aan het Hof van Justitie worden gesteld, zal van fundamenteel belang zijn voor de beslechting van deze zaak, aangezien: (1) dat antwoord het mogelijk zal maken om duidelijk de voorwaarden voor de kwalificatie van de in casu (ten dele) aan de orde zijnde rechtsverhouding te identificeren; (2) het de onzekerheid over de heffing van accijns over een gedeelte van de brandstof in kwestie zal wegnemen en dus ook de onzekerheid betreffende de rechtsgrond voor de terugvordering van de over die brandstof voldane accijns; (3) dit antwoord het mogelijk zal maken om te beoordelen of de in de Litouwse belastingwetgeving en de bijbehorende wettelijke bepalingen gestelde voorwaarden voor de toepassing van de in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 bedoelde accijnsvrijstelling, die

een beperking van verzoeksters recht op terugvordering van de accijns in kwestie meebrengen, passend en deugdelijk zijn.

Gelet op een en ander verklaart de onderhavige kamer het volgende:

[OMISSIS] (procedurele kwestie)

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1. Moet artikel 14, lid 1, onder c), 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, laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004, aldus worden uitgelegd dat over de levering van energieproducten geen accijns mag worden geheven in omstandigheden als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, waarin deze producten zijn geleverd om te worden gebruikt als brandstof voor de vaart in [EU-]wateren, meer bepaald met het doel een schip op eigen kracht te laten varen van de plaats waar het gebouwd is naar een haven in een andere lidstaat (een vaart waarvoor geen tegenprestatie wordt ontvangen), opdat het daar zijn eerste commerciële vracht zou kunnen inladen?

2. Staat artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 in de weg aan een nationale wettelijke regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de in die bepaling bedoelde belastingvrijstelling niet kan worden toegekend in gevallen waarin bij de levering van energieproducten niet is voldaan aan de door de lidstaat gestelde voorwaarden, ook al is wel voldaan aan de wezenlijke voorwaarden voor toepassing van de vrijstelling die zijn neergelegd in die bepaling van richtlijn 2003/96?”

[OMISSIS]