



Datum van
inontvangstneming

:

14/10/2014

Zaak C-418/14

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

Datum van indiening:

5 september 2014

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

4 juni 2014

Verzoekende partij:

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Uslugowy Henryk Czurko, Adam Pawłowski spółka jawna

Verwerende partij:

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu

Voorwerp van het geschil

Toepassing van het voor motorbrandstof geldende accijnstarief voor de verkoop van brandstof voor verwarming wegens een formele tekortkoming van de verkoper.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het recht van de Unie, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moet artikel 5 junctis de artikelen 2, lid 3, en 21, lid 4, 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 (PB L 283, blz. 51) aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de nationale

regeling in artikel 89, lid 16, van de Ustawa o podatku akcyzowym van 6 december 2009 (Dziennik Ustaw 2009 nr. 3, 11, met wijzigingen; hierna: „accijnswet“), volgens welke het accijnstarief voor motorbrandstoffen van toepassing is op verwarmingsbrandstof, wanneer de belastingplichtige niet voldoet aan het vormvereiste van artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet?

2. Verzet het evenredigheidsbeginsel zich tegen het in artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet gestelde vormvereiste, volgens hetwelk het verlaagde accijnstarief voor verwarmingsbrandstof slechts van toepassing is, wanneer binnen de wettelijke termijn de lijst van de verklaringen van de afnemers is opgesteld en overgelegd, ongeacht of is voldaan aan het materiële vereiste van de verkoop van brandstof voor verwarming?

3. Is de sanctie van artikel 89, lid 16, van de accijnswet, waarbij de verkoper, zoals in het hoofdgeding, voor de verkoop van verwarmingsbrandstof accijns ten belope van het tarief voor motorbrandstof wordt opgelegd (artikel 89, lid 4, sub 1, van de accijnswet), wanneer niet is voldaan aan het vormvereiste van artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet, verenigbaar met het evenredigheidsbeginsel?

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 L 283, blz. 51):

Punten 4, 9, 11, 15, 17, 18, 22, 24 en 28 van de considerans en artikelen 1, 2, 5, 6 en 21

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Accijnswet van 6 december 2008 (Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym; Dz. U. 2009, nr. 3, 11, met wijzigingen):

Artikel 2, sub 1, accijnswet bepaalt: Deze wet verstaat onder: accijnsproducten – energieproducten [...], die in bijlage 1 bij de wet worden genoemd.

Artikel 8, lid 2, sub 3, accijnswet bepaalt: De verkoop van accijnsproducten buiten een accijnsschorsingsregeling, waarvoor het accijnstarief wordt bepaald naar het beoogde gebruik, is onderworpen aan accijns wanneer wordt verkocht zonder dat is voldaan aan de voorwaarden tot toepassing van dit accijnstarief.

Artikel 10, lid 8, accijnswet bepaalt: de belastingplicht op basis van de verkoop van accijnsproducten in de zin van artikel 8, lid 2, sub 3, [...] ontstaat op de dag van de overdracht aan de afnemer.

Artikel 13, lid 1, accijnswet bepaalt: Natuurlijke personen, rechtspersonen en organisaties zonder rechtspersoonlijkheid, die aan accijns onderworpen handelingen verrichten of waarbij sprake is van voor accijns vatbare feiten, zijn accijnsplichtig [...].

Artikel 86, lid 1, sub 2, accijnswet bepaalt: Als energieproducten in de zin van deze wet gelden: producten van GN-codes 2701, 2702 en 2704 tot en met 2715.

Artikel 86, lid 2, accijnswet bepaalt: Als motorbrandstof in de zin van deze wet gelden energieproducten die tot aandrijving van verbrandingsmotoren zijn bestemd of als zodanig tot verkoop worden aangeboden of gebruikt.

Artikel 86, lid 3, accijnswet bepaalt: Als brandstof in de zin van deze wet gelden de voor verwarming bestemde, daartoe aangeboden of gebruikte energieproducten, behalve de in lid 2 genoemde producten.

Artikel 88, lid 1, accijnswet bepaalt: Als belastinggrondslag voor energieproducten geldt de hoeveelheid ervan, die naar de aard van de producten in liter van het afgewerkte product bij een temperatuur van 15 °C of in kilogram van het afgewerkte product wordt aangegeven of de brutowaarde van de calorische bovenwaarde die in gigajoule (GJ) wordt aangegeven.

Artikel 89, lid 1, sub 10, accijnswet bepaalt dat het accijnstarief op energieproducten voor verwarmingsbrandstof van de GN-codes 2710 19 51 tot en met 2710 19 69 in beginsel 232,00 PLN/1.000 per liter bedraagt en in enige andere gevallen 60,00 PLN/1.000 per kilogram.

Artikel 89, lid 4, sub 1, accijnswet bepaalt dat bij gebruik van de in lid 1, sub 9, 10 en 15, genoemde producten e.a. voor de aandrijving van verbrandingsmotoren of gebruik ervan zonder dat is voldaan aan de in nadere bepalingen vastgestelde voorwaarden, het tarief van 1.822,00 PLN/1.000 per liter geldt.

Artikel 89, lid 5, accijnswet bepaalt: De verkoper van de in lid 1, sub 9, 10 en 15, genoemde accijnsproducten, die niet op basis van hun beoogd gebruik van accijns zijn vrijgesteld, moet bij verkoop ervan aan:

1) rechtspersonen, organisaties zonder rechtspersoonlijkheid, natuurlijke personen, die een economische activiteit uitoefenen, de afnemer verzoeken om een verklaring dat de verworven producten voor verwarming zijn bestemd of worden verkocht als voor verwarming bestemde producten, waarbij het voor verwarming beoogde gebruik toepassing van de in lid 1, sub 9, 10 en 15, genoemde accijnstarieven rechtvaardigt;

2) natuurlijke personen die geen economische activiteit uitoefenen, de afnemer verzoeken om een verklaring dat de verworven producten zijn bestemd voor verwarming, waarbij het voor verwarming beoogde gebruik de toepassing van de in lid 1, sub 9, 10 en 15, genoemde accijnstarieven rechtvaardigt; deze verklaring

moet worden gevoegd bij het afschrift van de kasbon of bij het afschrift van een ander verkoopdocument, dat door de afnemer wordt opgesteld, en ingeval zulks niet mogelijk is, moet de verkoper het nummer en de datum van opstelling van het document dat de verkoop bewijst, in de verklaring aangeven.

Artikel 89, lid 14, accijnswet bepaalt: De verkoper van de in lid 1, sub 9, 10 en 15, genoemde accijnsproducten moet maandelijks een lijst van de in lid 5 genoemde verklaringen opstellen en bezorgen aan het bevoegde hoofd van het douanekantoor uiterlijk voor de 25e dag van de maand die volgt op de maand waarin de verkoop plaatsvond; de verkoper moet de originele verklaringen bewaren gedurende vijf jaar vanaf het einde van het kalenderjaar waarin zij zijn opgesteld, en beschikbaar houden voor controle.

Artikel 89, lid 15, accijnswet preciseert de in de maandelijkse lijst van de verklaringen te verstrekken gegevens.

Artikel 89, lid 16, accijnswet bepaalt dat, wanneer niet is voldaan aan de in leden 5 tot en met 15 genoemde voorwaarden, het in lid 4, sub 1, genoemde accijnstarief wordt toegepast.

Feiten, hoofdgeding en voornaamste argumenten van partijen

- 1 Bij aanslag van 23 februari 2011 stelde de Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu określił (hoofd van het douanekantoor Breslau) de belastingschuld van Zakład Produkcyjno-Handlowo- Usługowemu ROZ-ŚWIT spółka jawna Henryk Czurko, Adam Pawłowski (productie-, handels- en dienstenbedrijf ROZ-ŚWIT vennootschap onder firma Henryk Czurko, Adam Pawłowski; hierna: belastingplichtige/partij) inzake accijns voor verschillende maanden van 2009 vast.
- 2 In de belastingprocedure zijn 186 verkopen van verwarmingsbrandstof door de belastingplichtige aan een tankstation in de periode van 1 maart 2009 tot en met 31 december 2009 vastgesteld; na controle ervan is vastgesteld dat de aankopers bevestigden dat de brandstof voor verwarming is aangekocht en verbruikt. Daar de belastingplichtige evenwel niet voldeed aan de in artikel 89, lid 14, van de accijnswet genoemde voorwaarde en geen tijdige maandelijkse lijst van de verklaringen van de afnemer over het gebruik voor verwarming indiende, is overeenkomstig artikel 89, lid 4, sub 1, van de accijnswet juncto artikel 89, lid 16, van de accijnswet het voor motorbrandstoffen geldende accijnstarief toegepast.
- 3 De belastingplichtige diende bezwaar in tegen voormelde aanslag en wees erop dat de niet-overlegging van de lijst van de verklaringen overeenkomstig artikel 89, lid 14, van de accijnswet slechts een vormverzuim was en niet kon dienen als grondslag voor de vaststelling van een voor de belastingplichtige zo ingrijpende aanslag, in het bijzonder daar het daadwerkelijke gebruik van de brandstof voor

verwarming buiten twijfel stond, wat de grondslag van de toepassing van het voorkeurtarief van de accijns is.

- 4 Bij besluit van 18 mei 2011 bevestigde de Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (hoofd van het douanekantoor Breslau; hierna: „belastingdienst in tweede aanleg”) de bestreden aanslag en het daarin bepaalde standpunt en wees erop dat het recht op toepassing van het in de wet vastgestelde voorkeurtarief afhing van de vervulling van de door de wetgever gestelde voorwaarden. De belastingplichtige, die niet voldoet aan een van de voorwaarden – hier de tijdige indiening van de lijst van verklaringen van de afnemer – heeft geen recht op de toepassing van het voorkeurtarief voor brandstof voor verwarming.
- 5 In beroep bij de Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (rechtbank in bestuurszaken Breslau) verzocht de belastingplichtige om nietigverklaring van het bestreden en het eraan voorgaande besluit. De belastingplichtige stelde dat bij de op 7 juni 2010 verrichtte controle de vereiste lijst van de verklaringen is ingediend. Volgens de belastingplichtige mag de late indiening van de lijst van de verklaringen niet leiden tot uitsluiting van de toepassing van het verlaagd belastingtarief.
- 6 In zijn verweer verzocht de belastingdienst in tweede aanleg om verwerping van het beroep en om bevestiging van zijn standpunt waarbij hij erop wees dat doordat niet is voldaan aan de voorwaarde van tijdige indiening van de lijst van de verklaringen van de afnemers, het recht op toepassing van de verlaagde accijns verloren gaat.
- 7 Op een door de rechter bij beschikking van 5 december 2011 gestelde vraag antwoordde het Trybunałowi Konstytucyjnemu (grondwettelijk hof) bij arrest van 11 februari 2014 dat artikel 89, lid 16, van de accijnswet verenigbaar is met het uit artikel 2 van de grondwet van de Republiek Polen afgeleide verbod van buitenmatig ingrijpen van de wetgever; voor het overige (evenredigheid van de maatregel) werd de behandeling van de zaak geschorst.
- 8 Bij memorie van 12 mei 2014 stelde de belastingplichtige schending van het evenredigheidsbeginsel en van de bepalingen van richtlijn 2003/96.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 9 Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft artikel 5 van richtlijn 2003/96 tot dusver niet uitgelegd in zijn rechtspraak.
- 10 Richtlijn 2003/96 herstructureerde het Europese kader voor de belasting van energieproducten door de vaststelling van minimumbelastingbedragen naargelang deze producten als motor-of als verwarmingsbrandstof worden gebruikt. Het staat de lidstaten vrij om de door hen noodzakelijk geachte belastingniveaus vast te leggen, mits zij de minimumniveaus van richtlijn 2003/96 en de door de wetgever

bepaalde vrijstellingen en opdelingen eerbiedigen (arrest De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, punten 18-23).

- 11 In het arrest in de gevoegde zaken Kronos Titan en Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service (C-43/13 en C-44/13, EU:C:2014:216) is vastgesteld dat de structuur van richtlijn 2003/96 berust op een duidelijk onderscheid naar gebruik tussen motor- en verwarmingsbrandstoffen. Dit onderscheid weerspiegelt zich ook in artikel 2, lid 3, van richtlijn 2003/96. Uit deze regeling alsook uit de punten 3 tot en met 5 van de considerans van richtlijn 2003/96 blijkt dat de Uniewetgever door middel van dat onderscheid en door te voorzien in een bepaald aantal minimumbelastingtarieven de goede werking van de interne markt heeft willen verzekeren; dat is ook het doel van de door de richtlijn nagestreefde harmonisatie. Concurrentievervalsingen kunnen niet enkel worden vermeden door minimumniveaus als die welke in bijlage I bij richtlijn 2003/96 zijn omschreven; daarnaast is het noodzakelijk dat alle lidstaten hetzelfde stelsel ter vaststelling van de nationale belastingniveaus volgen, namelijk het stelsel van artikel 2, lid 3, van richtlijn 2003/96. Volgens dit stelsel kan slechts een onderscheid worden gemaakt tussen de in bijlage I van richtlijn 2003/96 bedoelde productgroepen. De twee belangrijkste productgroepen zijn echter de groep van verwarmingsbrandstoffen en de groep van motorbrandstoffen.
- 12 Bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling moet niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar eveneens met de context ervan en met de doeleinden die worden beoogd door de regeling waarvan zij deel uitmaakt (zie arrest VEMW e.a., C-17/03, EU:C:2005:362, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak); derhalve moet ook bij uitlegging van artikel 5 doel en context van richtlijn 2003/96 in acht worden genomen. Dit artikel laat de lidstaten namelijk een bepaalde beoordelingsmarge bij de differentiëring van de belastingbedragen. Voor deze bevoegdheid geldt evenwel een aantal voorwaarden.
- 13 In de eerste plaats mogen bij de differentiëring van belastingtarieven de minimumbelastingbedragen niet worden overschreden. In de tweede plaats moet het Unierecht daarbij in acht worden genomen. In de derde plaats betreft de differentiëring vier in richtlijn 2003/96 uitdrukkelijk genoemde gevallen, namelijk: wanneer de gedifferentieerde belastingniveaus rechtstreeks gekoppeld zijn aan de kwaliteit van het product; wanneer de gedifferentieerde belastingniveaus afhangen van kwantitatieve consumptieniveaus voor elektriciteit en energieproducten die voor verwarming worden gebruikt; wanneer de gedifferentieerde belastingtarieven verschillende gebruikswijzen betreffen; om onderscheid te maken tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik voor energieproducten en elektriciteit als bedoeld in de artikelen 9 en 10. De toepassing van deze gedifferentieerde tarieven moet bovendien zijn onderworpen aan fiscaal toezicht.
- 14 Met betrekking tot de eerste voorwaarde dient te worden vastgesteld dat het minimumbelastingbedrag wordt geregeld in bijlage 1 bij richtlijn 2003/96. Uit

deze bijlage en uit punt 18 van de considerans van richtlijn 2003/96 blijkt dat verwarmingsbrandstof in beginsel lager dan motorbrandstof moet worden belast.

- 15 De nationale rechter heeft geen twijfel aan de verenigbaarheid van de differentiëring van de belastingbedragen in de accijnswet met artikel 5 van richtlijn 2003/96, wanneer wordt gedifferentieerd naargelang het product als verwarmings- of als motorbrandstof wordt gebruikt. Dienovereenkomstig past Polen een lager belastingtarief voor verwarmings- (voor verwarming) dan voor motorbrandstof toe. Voormelde bepaling van de richtlijn beschouwt evenwel het feit dat niet is voldaan aan vormvereisten in de zin van artikel 89, lid 14, en 15 van de accijnswet, dat wil zeggen dat de lijst van de verklaringen van de afnemers niet tijdig is ingediend, niet als een criterium tot differentiëring van deze belastingtarieven.
- 16 Richtlijn 2003/96 preciseert evenwel niet het in artikel 5 ervan gebruikte begrip „onder fiscaal toezicht”. Dat artikel heeft blijkens de opbouw ervan betrekking op een gedifferentieerd belastingtarief zoals de accijnswet vaststelt; volgens de nationale rechter wettigt het evenwel niet de invoering van een differentiëring als in de Poolse regeling. Volgens de nationale rechter heeft de belastingdienst blijkens artikel 5 van richtlijn 2003/96 tot taak toe te zien op de toepassing van het juiste accijnstarief door de belastingplichtige. Dit toezicht moet het materiële criterium betreffen, waarop de differentiëring van het belastingtarief berust. In casu moet dus worden nagegaan of is voldaan aan de voorwaarde dat de brandstof is gebruikt voor verwarming.
- 17 Zulks vindt bevestiging in artikel 2, lid 3, van richtlijn 2003/96, volgens hetwelk de energieproducten waarvoor in deze richtlijn geen belastingniveau is vastgesteld en die bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als motor- of verwarmingsbrandstof, worden belast tegen het belastingniveau van de gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof, naargelang van het gebruik dat ervan gemaakt wordt.
- 18 Wanneer elk ander voor verwarming gebruikt energieproduct moet worden belast met het tarief voor een gelijkwaardig verwarmingsbrandstof, dan is een energieproduct zeker aan dit belastingtarief onderworpen, wanneer het niveau van de belasting ervan in deze richtlijn is geregeld.
- 19 Voor deze uitlegging pleit ook artikel 21, lid 4, van richtlijn 2003/96. Volgens dit artikel kunnen de lidstaten ook bepalen dat accijnsbelasting verschuldigd wordt, wanneer wordt aangetoond dat aan een voorwaarde betreffende het eindverbruik die in de nationale regeling is gesteld voor de toepassing van een verlaagd belastingniveau of het verlenen van vrijstelling, niet of niet langer wordt voldaan. Uit dat artikel blijkt duidelijk dat wijziging van het verlaagde belastingtarief toegelaten is, wanneer niet is voldaan aan een voorwaarde voor het eindverbruik van het energieproduct.

- 20 Overtreding van artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet, dat wil zeggen dat geen lijst van de verklaringen beschikbaar wordt gesteld, leidt niet tot herkwalificatie van verwarmings- in motorbrandstof, daar in het hoofdgeding voor het overige is voldaan aan het vereiste van het eindverbruik –is (en werd), zoals bevestigd door de vaststellingen bij controle door de belastingdienst, de brandstof voor verwarming gebruikt. De twijfel van de nationale rechter betreft de vraag of de Poolse wetgever op basis van artikel 5 juncto artikel 2, lid 3, en artikel 21, lid 4, van richtlijn 2003/96 een nationale bepaling als artikel 89, lid 16, van de accijnswet mocht vaststellen.
- 21 In de voor de nationale rechter aanhangige zaak vereist de nationale bepaling dat de voor motorbrandstof geldende accijns op verwarmingsbrandstof wordt toegepast als niet is voldaan aan het in artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet gestelde vormvereiste ongeacht het daadwerkelijke gebruik van de verwarmingsbrandstof. Het Hof stelde in zijn rechtspraak evenwel vast dat de nationale regelingen geen uitzonderingen (vrijstellingen) mogen stellen en dat de werkingssfeer van de richtlijn evenmin anderszins mag worden gewijzigd zonder uitdrukkelijke of stilzwijgende machtiging van de richtlijn (arrest Provide, C-150/88, EU:C:1989:594).
- 22 De rechter is geneigd aan te nemen dat de Poolse wetgever zijn bevoegdheid op dit gebied heeft overschreden. Wanneer gebruik wordt gemaakt van de mogelijkheid om het belastingtarief naar de verschillende gebruiksbestemmingen van het product te differentiëren – verlaagd voor verwarmingsbrandstof en verhoogd voor motorbrandstof –, dan is de toepassing van het belastingtarief voor motorbrandstof op verwarmingsbrandstof, omdat niet is voldaan aan een vormvereiste, niet verenigbaar met artikel 5 juncto artikel 2, lid 3, en artikel 21, lid 4, van richtlijn 2003/96. Deze regeling is niet alleen in strijd met het harmonisatiedoel van richtlijn 2003/96, maar dreigt ook te leiden tot ongelijke behandeling van de marktdeelnemers, die verwarmingsbrandstof verkopen, zodat zij ook de vlotte werking van de interne markt kan aantasten.
- 23 De nationale rechter vraagt zich af of de in artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet vastgestelde nationale regeling, volgens welke een lijst van de verklaringen van de afnemers moet worden opgesteld en overgelegd tot toepassing van de verlaagde accijns voor verwarmingsbrandstof, het evenredigheidsbeginsel schendt. De nationale rechter betwijfelt of de belastingdienst toepassing van het verlaagde belastingtarief voor verwarmingsbrandstof kan weigeren alleen op grond dat de belastingplichtige niet tijdig het vereiste document heeft overgelegd, hoewel onomstootbaar vaststaat dat verwarmingsbrandstof is geleverd.
- 24 Volgens het Hof moeten de autoriteiten en rechters van de lidstaten bij de uitvoering van maatregelen tot omzetting van richtlijn 2003/96 hun nationaal recht niet alleen conform daarmee uitleggen, maar mogen zij evenmin een uitlegging in strijd met algemene Unierechtelijke beginselen, zoals bijvoorbeeld het evenredigheidsbeginsel, geven (arresten UPC Telekabel Wien, C-314/12,

EU:C:2014:192, punt 46, en Promusicae, C-275/06, C:2008:54, punt 68). Het evenredigheidsbeginsel vereist dat de middelen waarmee een bepaling van het recht van de Unie de door de betrokken regelgeving legitiem nagestreefde doelstellingen beoogt te bereiken, passend zijn en niet verder gaan dan daarvoor noodzakelijk is (zie met name arresten Association Kokopelli, C-59/11, EU:C:2012:447, punt 38 en aldaar aangevoerde rechtspraak, en Maatschap L.A. en D.A.B. Langestraat en P. Langestraat-Troost, C-11/12, EU:C:2012:808, punt 39). Volgens vaste rechtspraak kunnen de justitiabelen in geval van fraude of misbruik voorts geen beroep doen op het Unierecht. Ook mag de gemeenschapsregeling niet zo ruim worden toegepast, dat zij transacties zou dekken die zijn verricht met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen (zie arrest Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 38 en aldaar aangevoerde rechtspraak).

- 25 Volgens de rechtspraak van het Hof inzake belasting over de toegevoegde waarde (hierna: “btw”) mogen de formaliteiten die de belastingplichtige moet naleven om zijn recht op btw-aftrek te kunnen uitoefenen, niet verder gaan dan strikt noodzakelijk is om na te gaan of de verleggingsregeling juist is toegepast (arresten Bockmühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punt 50, Uszodaepító, C-392/09, EU:C:2010:569, punt 38, en EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 61). Bovendien, aldus het Hof, moet aftrek van voorbelasting worden verleend wanneer is voldaan aan de materiële vereisten, ook al heeft de belastingplichtige niet voldaan aan bepaalde vormvereisten (arrest Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 63 en 64, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42, Dankowski, C-438/09, EU:C:2010:818, punt 35, en EMS-Bulgaria Transport OOD, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 62). Het Hof stelde bovendien vast dat een nationale regeling, die de vrijstelling bij uitvoer aan een termijn voor vertrek onderwerpt, met name om belastingontwijking en -fraude te bestrijden, evenwel zonder de belastingplichtige in staat te stellen om, om voor die vrijstelling in aanmerking te komen, te bewijzen dat aan de voorwaarde van vertrek is voldaan na het verstrijken van die termijn, en zonder voor de belastingplichtige te voorzien in een recht op teruggaaf van de btw die reeds is betaald wegens de niet-inachtneming van die termijn, terwijl hij heeft bewezen dat de koopwaar het douanegebied van de Unie heeft verlaten, gaat verder dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (arrest BDV Hungary Trading, in Liquidation, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 39).
- 26 Voormelde arresten betreffen weliswaar btw, maar de kernuitspraken daarin zijn transposeerbaar op de bepalingen inzake accijns, daar zij overdreven formalisme van de hand wijzen, wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de transactie. Het hoofdgeding betreft een dergelijke omstandigheid bij het gebruik van brandstof voor verwarming.
- 27 Volgens de nationale rechter is het vereiste om een lijst van de verklaringen van de afnemers op te stellen en over te leggen, ongetwijfeld van formele en

ondergeschikte orde. Ter bestrijding van belastingfraude en -misbruik is derhalve vereist dat de daadwerkelijke omzet van de verkoper en het daadwerkelijke gebruik van de brandstof voor verwarming door de afnemer wordt bevestigd. Dit kan in de praktijk alleen door controlemaatregelen, waarbij de boeken en andere documenten bij de verkoper zelf en bij de afnemer worden gecontroleerd. Voormelde op te stellen lijst kwam dan met name in het controleprotocol, die de belastingdienst bij deze controle bij de verkoper opstelde. Die verplichting wentelt dus – volgens de nationale rechter – de controlelast af op de belastingplichtige. Voor de belastingdienst is het namelijk in beginsel zaak bij de belastingplichtige de vereiste controle te verrichten om onregelmatigheden en belastingfraude te ontdekken en sancties te nemen tegen de belastingplichtige bij onregelmatigheden of fraude (zie arrest Mahageben en David, C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 62).

- 28 Het betoog dat dit vereiste onontbeerlijk is en dat bezwarende controles moeten worden vermeden, is in strijd met de praktijk van de belastingdiensten, daar te late overlegging van de lijst door de belastingplichtige noch de mogelijkheid uitsluit dat bij de belastingplichtige en zijn contractanten wordt gecontroleerd noch dat de regelmatigheid van de omzet wordt gecontroleerd. Ondanks de vaststelling door de belastingdienst dat de belastingplichtige geen belastingfraude of -misbruik is te verwijten en dat hij de brandstof voor verwarming heeft verkocht, wordt hem het recht op de toepassing van het voorkeurtarief ontzegd omdat niet is voldaan aan voormelde voorwaarde; de nationale rechter acht dit middel nauwelijks geschikt om belastingfraude en -misbruik te voorkomen. Alleen het ontbreken van voormelde naar de grond onontbeerlijke lijst heeft dus negatieve gevolgen voor de belastingplichtige.
- 29 Voorts is de termijn voor indiening van deze lijst van materieelrechtelijke aard en kan overschrijding ervan niet worden hersteld. Elke tekortkoming bij de indiening van de lijst, bijvoorbeeld wegens ziekte of dood van de belastingplichtige, leidt dus tot belasting tegen het hogere tarief voor motorbrandstof, ongeacht of de belastingplichtige deze lijst later heeft ingediend en hoe de brandstof daadwerkelijk is gebruikt.
- 30 Voorts vraagt de nationale rechter zich af of de sanctie in de zin van artikel 89, lid 16, van de accijnswet, volgens hetwelk het belastingtarief voor motorbrandstof op verwarmingsbrandstof van toepassing is, wanneer niet is voldaan aan het in artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet gestelde vormvereiste het evenredigheidsbeginsel schendt.
- 31 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen de lidstaten bij gebreke van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de sancties in geval van niet-nakoming van de voorwaarden van een door deze wetgeving ingevoerd stelsel, de sancties blijven kiezen die zij passend achten. Zij moeten deze bevoegdheid evenwel uitoefenen met inachtneming van het Unierecht en zijn algemene beginselen, dus ook van het evenredigheidsbeginsel (arresten

Commissie/Griekenland, 68/88, EU:C:1989:339, punt 23, Commissie/Griekenland, C-210/91, EU:C:1992:525, punt 19, en Siesse, C-36/94, EU:C:1995:351, punt 21). Het Unierecht staat de lidstaten dus toe in hun nationale bepalingen overeenkomstige sancties tot behoorlijke inning van de belasting en voorkoming van belastingontduiking vast te stellen. Dergelijke sancties mogen echter niet verder gaan dan noodzakelijk is om deze doelstellingen te bereiken (arresten Ecotrade, C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 65-67, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punt 67, en Ainārs Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punt 46). Om te beoordelen of de litigieuze sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet met name rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald (arrest Ainārs Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punt 47).

- 32 Dat voormeld belastingtarief een sanctie is, blijkt uit de omstandigheid dat de verkoper van verwarmingsbrandstof bij verzuim van de verplichting de lijst van de verklaringen van de afnemer over te leggen het tarief voor motorbrandstof moet betalen, terwijl hij van de afnemer, die verklaarde dat hij de brandstof voor verwarming had gebruikt, de belasting slechts ten belope van het in de prijs vervatte voorkeurtarief heeft ontvangen. Het belastingverschil moet de verkoper met eigen middelen compenseren.
- 33 Deze sanctie strekt dus alleen tot bestraffing van het verzuim van de verplichting van artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet, dus niet tot bestrijding van belastingfraude (-misbruik) bij gebruik van verwarmingsbrandstof voor andere dan verwarmingsdoeleinden. De sanctie richt zich tegen de ondernemer die geen invloed heeft op het daadwerkelijke gebruik van de verwarmingsbrandstof door de afnemer. Het bedrag van de sanctie is niet onbeduidend, daar het belastingtarief voor motorbrandstof ongeveer achtmaal het verlaagde tarief bedraagt. De aan de verkoper opgelegde last is onevenredig aan het door de sanctie beoogde effect. Het sanctietarief is al van toepassing wanneer, zoals in het hoofdgeding, de verkoper de lijst van de verklaringen alleen al te laat overlegt zonder belastingfraude (-misbruik) door de belastingplichtige en de brandstof voor verwarming is gebruikt.
- 34 De nationale rechter is ertoe geneigd de in artikel 89, lid 16, van de accijnswet vastgestelde sanctie als onevenredig te beschouwen. Het voor motorbrandstof geldende accijnstarief is van toepassing telkens wanneer de lijst van de verklaringen van de afnemers te laat is ingediend. Deze sanctie bestraft geen onrechtmatigheden bij het gebruik van de verwarmingsbrandstof of bij de accijnsberekening en biedt geen mogelijkheid tot vrijstelling van de sanctie door te bewijzen dat de lijst buiten toedoen van de belastingplichtige niet is opgesteld of niet tijdig aan de bevoegde autoriteiten is voorgelegd, zelfs bij overmacht.
- 35 Voormelde sanctie levert bovendien een onevenredige economische last op. In het hoofdgeding moet de belastingplichtige (verkoper) het volledige bedrag van

1.226.231 PLN aan belastingen betalen (dat wil zeggen een bedrag dat het vermogen van het bedrijf en van haar vennoten overschrijdt); dat bedrag kan de uitoefening van de economische activiteit van de belastingplichtige aanzienlijk beperken of hem dwingen het bedrijf op te geven, hoewel hij de verbrandingsbrandstof overeenkomstig het door de afnemer in zijn verklaringen aangegeven doel heeft verkocht. De vaststelling van een zo hoge belasting komt eigenlijk neer op een onteigening van het vermogen van de belastingplichtige.