ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

2 juni 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Accijns — Richtlijn 2003/96/EG — Gedifferentieerde accijnsniveaus voor motorbrandstof en verwarmingsbrandstof — Voorwaarde voor toepassing van het tarief voor verwarmingsbrandstof — Indiening van een maandelijkse lijst van verklaringen volgens welke de gekochte producten voor verwarming worden gebruikt — Toepassing van het accijnstarief voor motorbrandstof bij niet-indiening van die lijst — Evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-418/14,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (woiwodschapsrechtbank in bestuurszaken Wroclaw, Polen) bij beslissing van 4 juni 2014, ingekomen bij het Hof op 5 september 2014, in de procedure

ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna

tegen

Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: C. Lycourgos, kamerpresident, E. Juhász en C. Vajda (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 28 oktober 2015,

gelet op de opmerkingen van:

— ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna, vertegenwoordigd door K. Kocowski en S. Bogdański, adwokaci,

— de Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu, vertegenwoordigd door W. Bronicki, E. Białas-Giejbatow en D. Kowalik als gemachtigden, bijgestaan door J. Kaute, radca prawny,

— de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en K. Maćkowska als gemachtigden,

* Procestaal: Pools.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung en F. Tomat als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, lid 3, 5 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 2003, L 283, blz. 51), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004 (PB 2004, L 195, blz. 31; hierna: „richtlijn 2003/96"), en van het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de onderneming ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna (hierna: „ROZ-ŚWIT") en de Dyrektor Izby Celnej we Wrocławiu (directeur van de douaneautoriteit Wrocław), over diens weigering om ten aanzien van ROZ-ŚWIT het accijnstarief voor verwarmingsbrandstof toe te passen omdat zij de maandelijkse lijst van verklaringen volgens welke de gekochte producten voor verwarming worden gebruikt (hierna: „lijst van afnemersverklaringen"), niet tijdig had ingediend.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De overwegingen 3, 4, 9, 17 en 18 van richtlijn 2003/96 luiden als volgt:

„(3) Voor de goede werking van de interne markt en de verwezenlijking van de doelstellingen van het communautaire beleid in andere sectoren is het nodig dat op communautair niveau minimumbelastingniveaus worden vastgesteld voor de meeste energieproducten, met inbegrip van elektriciteit, aardgas en kolen.

(4) Aanmerkelijke verschillen tussen de door de lidstaten toegepaste nationale belastingniveaus kunnen nadelig blijken voor de goede werking van de interne markt.

[...]

(9) De lidstaten moeten de flexibiliteit krijgen die nodig is om een aan de nationale context aangepast beleid te bepalen en uit te voeren.

[...]

(17) Er moeten verschillende communautaire minimumbelastingniveaus worden vastgesteld naargelang van het gebruik van de energieproducten en elektriciteit.

(18) Energieproducten die worden gebruikt als motorbrandstof voor bepaalde industriële en commerciële doeleinden en energieproducten die worden gebruikt als brandstof voor verwarming, worden gewoonlijk lager belast dan energieproducten die voor de voortbeweging worden gebruikt."

4 In artikel 2, lid 3, eerste alinea, van deze richtlijn is bepaald:

„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."

5 Artikel 4, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„De belastingniveaus die de lidstaten toepassen op de in artikel 2 genoemde energieproducten en op elektriciteit, mogen niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen."

6 Artikel 5 van deze richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen, onder fiscaal toezicht, gedifferentieerde belastingniveaus toepassen in de volgende gevallen, op voorwaarde dat deze belastingniveaus niet onder de bij deze richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus liggen en verenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht:

— 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;

— voor de volgende vormen van gebruik: plaatselijk openbaar personenvervoer (taxi's inbegrepen), afvalinzameling, strijdkrachten en overheidsadministraties, gehandicapten, ziekenauto's;

— om onderscheid te maken tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik voor energieproducten en elektriciteit als bedoeld in de artikelen 9 en 10."

7 Volgens de artikelen 7 tot en met 9 van richtlijn 2003/96 worden de minimumbelastingniveaus voor motorbrandstoffen, voor producten die als motorbrandstof worden gebruikt voor specifieke industriële en commerciële doeleinden, en voor verwarmingsbrandstoffen vastgesteld zoals beschreven in bijlage I, A tot en met C, bij deze richtlijn.

8 De artikelen 14 tot en met 19 van deze richtlijn betreffen gehele of gedeeltelijke belastingvrijstellingen of -verlagingen die de lidstaten of bepaalde daarvan onder de daarin gestelde voorwaarden kunnen of moeten toepassen.

9 Artikel 21, lid 4, van dezelfde richtlijn luidt:

„De lidstaten kunnen ook bepalen dat op energieproducten en elektriciteit belasting 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."

Pools recht

10 Artikel 89, leden 1, 4, 5 en 14 tot en met 16, van de Ustawa o podatku akcyzowym (accijnswet) van 6 december 2008, zoals gewijzigd (Dz. U. 2009, nr. 3, pos. 11; hierna: „accijnswet") bepaalt het volgende:

„1. De accijns op energieproducten bedraagt voor:

[...]

10) verwarmingsbrandstoffen van de GN-codes 2710 19 51 tot en met 2710 19 69:
   a) die welke voor ten minste 30 % van hun volume overdistilleren bij 350°C of waarvan de dichtheid bij 15°C minder bedraagt dan 890 kg/m^3 en die overeenkomstig de bijzondere bepalingen rood gekleurd en gemarkeerd zijn – 232,00 [Poolse Zloty (PLN)]/1 000 l,
   b) de overige, waarvoor de verplichtingen inzake kleuring en markering overeenkomstig de bijzondere bepalingen niet gelden – [64,00] PLN/1 000 kg.

[...]

4. Ingeval:

1) de in lid 1, [...] 10) [...], bedoelde producten worden gebruikt voor de aandrijving van verbrandingsmotoren, indien zij worden gebruikt zonder dat is voldaan aan de in de bijzondere bepalingen gestelde voorwaarden inzake etikettering en kleuring en zijn opgeslagen in een tank die is verbonden met een brandstofpomp of uit een dergelijke tank worden verkocht, geldt het tarief van 1 822,00 PLN/1 000 l en, als de dichtheid ervan bij 15°C ten hoogste 890 kg/m^3 bedraagt, is het tarief 2 047,00 PLN/1 000 kg.

[...]

5. De verkoper van de in lid 1, [...] 10) [...], genoemde accijnsproducten, die niet op basis van hun beoogd gebruik van accijns zijn vrijgesteld, moet bij verkoop ervan aan:

1) rechtspersonen, organisaties zonder rechtspersoonlijkheid of natuurlijke personen die een economische activiteit uitoefenen, de afnemer verzoeken om een verklaring dat de verworven producten voor verwarming zijn bestemd of zullen worden verkocht als voor verwarming bestemde producten, waarbij het voor verwarming beoogde gebruik toepassing van de in lid 1, [...] 10) [...], 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, [...] 10) [...], genoemde accijnstarieven rechtvaardigt; deze verklaring moet worden gevoegd bij het afschrift van het ontvangstbewijs of bij het afschrift van een ander aan de afnemer afgegeven verkoopdocument, 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.

[...]

14. De verkoper van de in lid 1, [...] 10) [...], genoemde accijnsproducten moet maandelijks een lijst van de in lid 5 genoemde verklaringen opstellen en bezorgen aan het bevoegde douanekantoor uiterlijk 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.

15. De maandelijkse lijst van verklaringen moet de volgende gegevens bevatten:

1) in verband met de in lid 14 bedoelde verkoper:
   a) firmanaam en adres van het hoofdkantoor of de zetel van de onderneming die de lijst verstrekt;
   b) hoeveelheid en aard alsook het beoogde gebruik van de producten waarop de verklaring betrekking heeft;
   c) datum van de verklaring;
   d) datum en plaats van opstelling van de lijst en leesbare handtekening van de opsteller;
   e) aantal verwarmingsinstallaties waarover de afnemers volgens hun verklaringen beschikken;
   f) plaats (adres) waar de in de verklaringen opgegeven verwarmingsinstallaties zich bevinden;

[...]

16. Indien niet is voldaan aan de voorwaarden van de leden 5 tot en met 15, wordt het in lid 4, 1), vermelde tarief toegepast."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

11 Bij besluit van 23 februari 2011 heeft de Naczelnik Urzędu Celnego we Wrocławiu (hoofd van het douanekantoor Wrocław, Polen) een naheffingsaanslag inzake accijns opgelegd aan ROZ-ŚWIT.

12 Blijkens dat besluit is in de door de belastingautoriteiten ingeleide procedure vastgesteld dat ROZ-ŚWIT in de periode van 1 maart tot en met 31 december 2009 een aantal verkopen van verwarmingsbrandstof, met name van bepaalde hoeveelheden lichte stookolie, had verricht. Geconstateerd werd dat die verkopen waren gecontroleerd en dat het geen twijfel leed dat de afnemers hadden bevestigd die brandstof voor verwarmingsdoeleinden te hebben gekocht en verbruikt. ROZ-ŚWIT had echter niet tijdig een lijst van afnemersverklaringen, zoals voorgeschreven bij artikel 89, lid 14, van de accijnswet, ingediend. Bijgevolg is overeenkomstig artikel 89, lid 16, van die wet het tarief voor motorbrandstoffen van datzelfde artikel, lid 4, punt 1), toegepast.

13 ROZ-ŚWIT heeft tegen dat besluit bezwaar ingediend bij de directeur van de douaneautoriteit Wrocław, waarbij zij betoogde dat de niet-indiening van de lijsten van afnemersverklaringen slechts een vormverzuim was, terwijl het daadwerkelijke gebruik van de betrokken brandstof voor verwarming buiten twijfel stond.

14 Aangezien haar bezwaar werd afgewezen, heeft ROZ-ŚWIT beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu.

15 De verwijzende rechter vraagt zich af of, wanneer een lidstaat heeft gebruikgemaakt van het in richtlijn 2003/96 geboden recht om te differentiëren tussen de accijnstarieven voor de binnen de werkingssfeer van de richtlijn vallende producten naargelang van het gebruik, het bepaalde in artikel 89, lid 16, van de accijnswet in strijd is met die richtlijn voor zover het ertoe leidt dat op een als verwarmingsbrandstof gebruikt product het accijnstarief voor motorbrandstof wordt toegepast omdat de lijst van afnemersverklaringen niet is ingediend.

16 Voorts betwijfelt de verwijzende rechter of de verplichting om een dergelijke lijst op te stellen en in te dienen in verhouding staat tot het beoogde doel, namelijk belastingontwijking en -fraude voorkomen. Volgens hem is die verplichting van formele en ondergeschikte orde, en maakt zij slechts een eerste onderzoek naar het gebruik van de betrokken producten mogelijk. Hij verwijst dienaangaande naar de rechtspraak van het Hof op het gebied van belasting over de toegevoegde waarde volgens welke, ten eerste, aftrek van voorbelasting moet worden verleend als de materiële vereisten zijn vervuld – ook al heeft de belastingplichtige niet voldaan aan bepaalde vormvereisten (zie arrest van 12 juli 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punten 61 en 62) en, ten tweede, een nationale

regeling die de vrijstelling bij uitvoer aan een termijn voor vertrek onderwerpt, zonder teruggaaf van de reeds betaalde belasting over de toegevoegde waarde toe te staan wegens de niet-inachtneming van die termijn, terwijl de belastingplichtige heeft bewezen dat de koopwaar het douanegebied van de Unie heeft verlaten, verder gaat dan noodzakelijk is om het doel belastingontwijking en -fraude te bestrijden, te bereiken (zie arrest van 19 december 2013, BDV Hungary Trading, C-563/12, EU:C:2013:854, punt 39).

17 De verwijzende rechter wenst tevens te vernemen of de sanctie waarin artikel 89, lid 16, van de accijnswet voorziet, die erin bestaat dat aan de belastingplichtige het accijnstarief voor motorbrandstof wordt opgelegd wanneer hij niet voldoet aan de verplichting tot het tijdig indienen van een lijst van afnemersverklaringen, zich verdraagt met het evenredigheidsbeginsel. Wat in het bijzonder de ernst van de inbreuk betreft, is hij van oordeel dat die sanctie niet beoogt belastingfraude te voorkomen, maar alleen strekt tot bestraffing van het verzuim van die verplichting, en dat het bedrag ervan bovendien niet onbeduidend is.

18 Daarop heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (woiwodschapsrechtbank in bestuurszaken Wroclaw) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 5 junctis de artikelen 2, lid 3, en 21, lid 4, van richtlijn 2003/96 aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de nationale regeling die is neergelegd in artikel 89, lid 16, van de accijnswet, volgens welke het accijnstarief voor motorbrandstof 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 een lijst van de verklaringen van de afnemers wordt 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, zoals in het hoofdgeding, aan de verkoper voor de verkoop van verwarmingsbrandstof accijns ten belope van het tarief voor motorbrandstof wordt opgelegd (artikel 89, lid 4, punt 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?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

19 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of richtlijn 2003/96 en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling volgens welke verkopers van verwarmingsbrandstof binnen de gestelde termijn een maandelijkse lijst van afnemersverklaringen moeten indienen, waarin de afnemers bevestigen dat de gekochte producten voor verwarming worden gebruikt en, wanneer een dergelijke lijst niet tijdig wordt ingediend, het accijnstarief voor motorbrandstof wordt toegepast op de verkochte brandstof, ook al is vastgesteld dat er geen twijfel bestaat over het gebruik van dat product voor verwarming.

20 Vooraf moet in herinnering worden gebracht dat de algemene rechtsbeginselen, waaronder het evenredigheidsbeginsel, deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie. Uit dien hoofde moeten zij in acht worden genomen door de instellingen van de Unie, maar ook door de lidstaten bij de uitoefening

van de hun door de richtlijnen van de Unie verleende bevoegdheden (zie in die zin met name arresten van 21 februari 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 18, en 10 september 2009, Plantanol, C-201/08, EU:C:2009:539, punt 43).

21 Hieruit volgt dat bij een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die met name tot doel heeft richtlijn 2003/96 om te zetten in de nationale rechtsorde van de betrokken lidstaat, het evenredigheidsbeginsel moet worden geëerbiedigd.

Verplichting om een lijst van afnemersverklaringen in te dienen

22 Blijkens de verwijzingsbeslissing is de lijst van afnemersverklaringen, waarvan de opstelling en de indiening bij het douanekantoor zijn voorgeschreven door artikel 89, leden 14 en 15, van de accijnswet, een controle-instrument dat belastingontwijking en -fraude moet voorkomen.

23 Aangezien richtlijn 2003/96 niet voorziet in een specifieke regeling voor het uitoefenen van controle op het gebruik van verwarmingsbrandstof en evenmin in maatregelen ter bestrijding van belastingfraude waarmee de verkoop daarvan gepaard kan gaan, staat het aan de lidstaten om dergelijke regelingen en maatregelen in hun nationale recht in te voeren onder eerbiediging van het Unierecht. Dienaangaande volgt uit overweging 9 van die richtlijn dat de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken bij het bepalen en uitvoeren van een aan de nationale context aangepast beleid.

24 In verband met de evenredigheid van de verplichting om een lijst van afnemersverklaringen in te dienen, refereert de verwijzende rechter aan beslissingen van het Trybunał Konstytucyjny (grondwettelijk hof, Polen) en bepaalde Poolse bestuursrechtbanken, volgens welke een dergelijke lijst de belastingautoriteit informatie verstrekt over het feit dat verwarmingsbrandstof tegen het voorkeurtarief is verkocht, over de plaats van de verkoop en het beoogde gebruik van de verkochte brandstof. Op basis van een dergelijke lijst kan bovendien een eerste analyse van de daarin vervatte gegevens worden uitgevoerd, en dus belastingfraude worden opgespoord.

25 Aangezien de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken ten aanzien van de maatregelen en de regelingen die zij zullen vaststellen om belastingontwijking en -fraude in het kader van de verkoop van verwarmingsbrandstof te voorkomen, en daar de verplichting om een lijst van afnemersverklaringen bij de bevoegde autoriteiten in te dienen geen kennelijk onevenredige verplichting is, moet worden geoordeeld dat een dergelijke verplichting een geschikte maatregel vormt om dat doel te bereiken en niet verder gaat dan ter verwezenlijking ervan noodzakelijk is.

26 Bijgevolg moeten richtlijn 2003/96 en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die aan verkopers van verwarmingsbrandstof de verplichting oplegt om binnen de gestelde termijn een maandelijkse lijst van afnemersverklaringen in te dienen, waarbij de afnemers bevestigen dat de gekochte producten voor verwarming worden gebruikt.

Toepassing van het accijnstarief voor motorbrandstof bij verzuim van de verplichting om een lijst van afnemersverklaringen in te dienen

27 Overeenkomstig artikel 89, lid 16, van de accijnswet heeft niet-nakoming van de verplichting om binnen de gestelde termijn een lijst van afnemersverklaringen op te stellen en in te dienen, tot gevolg dat het accijnstarief voor motorbrandstof van toepassing wordt op de verkochte verwarmingsbrandstof, ongeacht het werkelijke gebruik dat van deze laatste wordt gemaakt.

28 Wat ten eerste de verenigbaarheid van een dergelijk gevolg met richtlijn 2003/96 betreft, moet er meteen op worden gewezen dat de in de eerste vraag van de verwijzende rechter geciteerde bepalingen van deze richtlijn niet rechtstreeks relevant zijn voor het hoofdgeding. Om te beginnen ziet artikel 2, lid 3, eerste alinea, daarvan namelijk op „[d]e energieproducten waarvoor in deze richtlijn

geen belastingniveau is vastgesteld", terwijl uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het belastingniveau voor het in het hoofdgeding aan de orde zijnde product wel degelijk in richtlijn 2003/96 wordt bepaald.

29 Verder voorziet artikel 5 van de richtlijn in gedifferentieerde belastingniveaus voor bepaalde, in dat artikel limitatief opgesomde gevallen, namelijk wanneer de gedifferentieerde belastingniveaus gekoppeld zijn aan de kwaliteit van het product, wanneer zij afhangen van de verbruikte hoeveelheden, wanneer de producten worden gebruikt voor bepaalde openbare diensten of om onderscheid te maken tussen zakelijk en niet-zakelijk gebruik. Dat artikel ziet dus niet op het verschil in gebruik tussen motorbrandstof en verwarmingsbrandstof.

30 Ten slotte betreft artikel 21, lid 4, van richtlijn 2003/96 de voorwaarden voor toepassing van de in de artikelen 14 tot en met 19 ervan bedoelde verlaagde belastingniveaus en vrijstellingen.

31 Het Hof heeft daarentegen reeds vastgesteld dat de algemene opzet van richtlijn 2003/96 berust op een duidelijk onderscheid tussen motorbrandstoffen en verwarmingsbrandstoffen dat met name wordt gemaakt op basis van het gebruikscriterium. Dit onderscheid, dat is ingevoerd bij de overwegingen 17 en 18 van deze richtlijn, is met name toegepast in de artikelen 7 tot en met 9 van deze richtlijn, betreffende de wijze van vaststelling van de minimumbelastingniveaus die gelden voor, enerzijds, verwarmingsbrandstoffen en, anderzijds, motorbrandstoffen en producten die voor specifieke industriële en commerciële doeleinden als motorbrandstoffen worden gebruikt (zie in die zin arrest van 3 april 2014, Kronos Titan en Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 en C-44/13, EU:C:2014:216, punt 28).

32 In de overwegingen 3 en 4 van de richtlijn heet het verder dat het voor de goede werking van de interne markt nodig is dat op het niveau van de Unie minimumbelastingniveaus worden vastgesteld voor de meeste energieproducten en dat aanmerkelijke verschillen tussen de door de lidstaten toegepaste nationale belastingniveaus nadelig kunnen blijken voor die werking. De vaststelling van minimumbelastingniveaus voor producten naargelang zij worden gebruikt als motorbrandstof of als verwarmingsbrandstof draagt dus bij tot de goede werking van de interne markt, doordat daarmee een eventuele verstoring van de mededinging kan worden uitgesloten tussen producten die voor dezelfde doeleinden worden gebruikt.

33 Hieruit volgt dat zowel de algemene opzet als het doel van richtlijn 2003/96 berusten op het beginsel dat energieproducten worden belast volgens het werkelijke gebruik dat ervan wordt gemaakt.

34 Derhalve is een bepaling van nationaal recht als artikel 89, lid 16, van de accijnswet, volgens welke het accijnstarief voor motorbrandstof automatisch wordt toegepast op verwarmingsbrandstof wanneer niet tijdig een lijst van afnemersverklaringen wordt ingediend, ook al wordt die brandstof daadwerkelijk voor verwarming gebruikt, zoals in het hoofdgeding is vastgesteld, in strijd met de algemene opzet en het doel van richtlijn 2003/96.

35 Ten tweede is die automatische toepassing van het accijnstarief voor motorbrandstof, ingeval de verplichting om een dergelijke lijst in te dienen, niet wordt nagekomen, in strijd met het evenredigheidsbeginsel.

36 Blijkens de verwijzingsbeslissing is in het hoofdgeding namelijk vastgesteld dat de door ROZ-ŚWIT verrichte verkopen van verwarmingsbrandstof waren gecontroleerd en dat onomstotelijk vaststond dat de afnemers hadden bevestigd dat zij brandstof hadden aangekocht en dat die brandstof werd gebruikt voor verwarming. Bovendien bevat het dossier geen aanwijzingen dat die verkopen zijn verricht teneinde op frauduleuze wijze toepassing te verkrijgen van het voorkeurtarief dat op het gebied van accijns wordt gehanteerd voor brandstof die voor verwarming wordt gebruikt.

37 Ondanks die vaststelling hebben de bevoegde autoriteiten overeenkomstig artikel 89, lid 16, van de accijnswet op de verkochte verwarmingsbrandstof het accijnstarief voor motorbrandstof toegepast.

38 Dienaangaande blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in Polen het accijnstarief voor motorbrandstof meer dan achtmaal hoger kan liggen dan het accijnstarief dat geldt voor verwarmingsbrandstof.

39 In die omstandigheden gaat het toepassen van het accijnstarief voor motorbrandstof op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde verwarmingsbrandstof omdat niet is voldaan aan de door het nationale recht opgelegde verplichting om tijdig een lijst van afnemersverklaringen in te dienen, wanneer is vastgesteld dat de betrokken producten zonder enige twijfel voor verwarming werden gebruikt, verder dan noodzakelijk is om belastingontwijking en -fraude te voorkomen (zie naar analogie arrest van 27 september 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

40 In die context moet worden gepreciseerd dat niets een lidstaat belet een geldboete op te leggen wegens niet-nakoming van een verplichting als die welke erin bestaat de bevoegde autoriteiten een lijst van verklaringen van de brandstofafnemers over te leggen. Een lidstaat moet zijn bevoegdheid om een dergelijke sanctie op te leggen uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en de algemene beginselen daarvan, waaronder het evenredigheidsbeginsel. Bij de beoordeling of die sanctie in overeenstemming is met dat beginsel, staat het aan de nationale rechterlijke instanties om met name rekening te houden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald (zie naar analogie arrest van 19 juli 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, punten 44-47).

41 Bijgevolg moeten richtlijn 2003/96 en het evenredigheidsbeginsel aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan het accijnstarief voor motorbrandstof wordt toegepast op de verkochte verwarmingsbrandstof wanneer de belastingplichtige verzuimt binnen de gestelde termijn een maandelijkse lijst van afnemersverklaringen in te dienen, ook al is vastgesteld dat er geen twijfel bestaat over het gebruik van dat product voor verwarming.

42 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat richtlijn 2003/96 en het evenredigheidsbeginsel aldus moeten worden uitgelegd dat zij:

— zich niet verzetten tegen een nationale regeling die aan verkopers van verwarmingsbrandstof de verplichting oplegt om binnen de gestelde termijn een maandelijkse lijst van afnemersverklaringen in te dienen, waarbij de afnemers bevestigen dat de gekochte producten voor verwarming worden gebruikt, en

— zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan het accijnstarief voor motorbrandstof wordt toegepast op de verkochte verwarmingsbrandstof wanneer een dergelijke lijst niet binnen de gestelde termijn wordt overgelegd, ook al is vastgesteld dat er geen twijfel bestaat over het gebruik van dat product voor verwarming.

Kosten

43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Negende kamer) verklaart voor recht:

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 gewijzigd bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004, en het evenredigheidsbeginsel moeten aldus worden uitgelegd dat zij:

— **zich niet verzetten tegen een nationale regeling die aan verkopers van verwarmingsbrandstof de verplichting oplegt om binnen de gestelde termijn een maandelijkse lijst van afnemersverklaringen in te dienen, waarbij de afnemers bevestigen dat de gekochte producten voor verwarming worden gebruikt, en**

— **zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan het accijnstarief voor motorbrandstof wordt toegepast op de verkochte verwarmingsbrandstof wanneer een dergelijke lijst niet binnen de gestelde termijn wordt overgelegd, ook al is vastgesteld dat er geen twijfel bestaat over het gebruik van dat product voor verwarming.**

ondertekeningen