CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 2 maart 2017[1]

Zaak C-151/16

„Vakarų Baltijos laivų statykla" UAB
tegen
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[verzoek van de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) om een prejudiciële beslissing]

"Verzoek om een prejudiciële beslissing – Accijnswetgeving – Vrijstelling van de levering van energieproducten – Gebruik als brandstof voor de vaart – Eisen van de lidstaten ter verzekering van een juiste en eenvoudige toepassing – Ontbrekende documenten – Evenredigheid – Toepassing van de beginselen uit de btw-wetgeving„

I. **Inleiding**

1. Het Hof wordt in deze zaak verzocht te oordelen over een specifieke Unierechtelijke accijnsvrijstelling, waarbij de commerciële vaart op de wateren van de Unie wordt vrijgesteld van accijns op brandstof. In dit geval is het echter niet een scheepvaartmaatschappij die zich op de vrijstelling beroept, maar een scheepsbouwer. De scheepsbouwer heeft een schip met een bepaalde hoeveelheid brandstof aan een scheepvaartmaatschappij verkocht. Hij beschikte niet over de benodigde nationaalrechtelijke vergunningen om brandstof belastingvrij te kunnen leveren.

2. In dit verband spelen twee fundamentele vragen. Ten eerste dient de personele werkingssfeer van de vrijstelling te worden verduidelijkt. Aldus dient de vraag te worden beantwoord, of ook een scheepsbouwer, respectievelijk verkoper van een schip zich kan beroepen op de in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96/EG aan de vaart verleende vrijstelling. Ten tweede dient de betekenis van bewijsvoorschriften bij een fiscaal gunstige bepaling in de accijnswetgeving te worden verduidelijkt. Opmerking verdient hier dat uit twee arresten van de Negende kamer van het Hof[2] de tendens blijkt om de rechtspraak inzake btw-wetgeving ook op de accijnswetgeving toe te passen.

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2 Arresten van 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punten 59 e.v.) en ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punten 20 en 21 en 35 en 36).

II. **Toepasselijke bepalingen**

A. **Unierecht**

3. Artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (hierna: „accijnsrichtlijn") luidt:

„De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik."

4. Artikel 41 van richtlijn 2008/118 bevat de volgende regeling:

„Totdat de Raad communautaire bepalingen betreffende de bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen aanneemt, kunnen de lidstaten hun nationale voorschriften betreffende vrijstelling voor die bevoorrading handhaven."

5. Artikel 6 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, zoals laatstelijk gewijzigd bij richtlijn 2004/75/EG van de Raad van 29 april 2004 (hierna: „richtlijn 2003/96"), biedt de lidstaten een aantal opties:

„Het staat de lidstaten vrij aan de bij deze richtlijn voorgeschreven belastingvrijstellingen of -verlagingen uitvoering te geven:

a) rechtstreeks

b) middels een gedifferentieerd belastingniveau of

c) door het betaalde belastingbedrag geheel of gedeeltelijk terug te geven."

6. Artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 luidt:

„1. Naast de algemene bepalingen van richtlijn 92/12/EEG inzake vrijgesteld gebruik van belastbare producten, en onverminderd andere communautaire bepalingen, verlenen de lidstaten voor onderstaande producten vrijstelling van belasting, 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:

[...]

c) 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, en aan boord van een vaartuig opgewekte elektriciteit.

Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder ‚particuliere pleziervaartuigen' 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 of voor het verrichten van diensten onder bezwarende titel, dan wel ten behoeve van overheidsinstanties."

B. **Nationaal recht**

7. Welke goederen aan accijns zijn onderworpen, de toepassing van de accijns alsmede de specifieke aspecten van het toezicht op en het vervoer van accijnsgoederen worden geregeld in de Akcizų įstatymas (Litouwse accijnswet; hierna: „accijnswet"), zoals gewijzigd bij wet nr. XI 722 van 1 april 2010. Ingevolge artikel 19, lid 1, punt 5, van de accijnswet „zijn accijnsgoederen [...] vrijgesteld van accijns, indien zij [...] geleverd worden ter bevoorrading van passagiers- en/of vrachtschepen [...] op internationale routes". Daarnaast bepaalt artikel 43, lid 1, punt 2, van deze wet dat de accijnsvrijstelling ook geldt voor „scheepsbrandstof die wordt geleverd voor de vaart in de wateren van de Europese Unie (met inbegrip van visserij), uitgezonderd de vaart van particuliere pleziervaartuigen".

III. **Hoofdgeding**

8. Verzoekster is een in Litouwen gevestigde onderneming die zich onder meer bezighoudt met de bouw van verschillende soorten schepen. Op 7 oktober 2009 heeft zij met een klant een overeenkomst gesloten voor de bouw van een vrachtschip (hierna: „schip").

9. Gedurende de bouw heeft verzoekster 80 600 liter brandstof betrokken van een leverancier, die de brandstof rechtstreeks in de brandstoftanks van het schip heeft gepompt. De leverancier heeft de over de brandstof verschuldigde accijns berekend en verzoekster heeft deze betaald toen zij de aan haar uitgereikte btw-facturen voldeed. Verzoekster heeft een deel van de brandstof verbruikt bij het testen van het schip.

10. Op 6 juni 2013 heeft verzoekster het eigendomsrecht inclusief alle rechten en aanspraken op het schip aan de klant overgedragen. Het schip is aan de klant geleverd met de aan boord aanwezige bevoorradingsgoederen, inclusief de 73 030 liter brandstof die was overgebleven na het testen van het schip. Ingevolge het contract was de klant verplicht deze brandstof af te nemen tegen kostprijs, hetgeen werd verwerkt in de totaalprijs.

11. Na de overdracht van het schip aan de klant heeft deze het schip op eigen kracht zonder (commerciële) vracht vanuit de werf naar de haven van Stralsund (Duitsland) laten varen. Aldaar heeft het schip zijn eerste vracht ingeladen gekregen, die vervolgens tegen betaling naar Santander (Spanje) moest worden vervoerd.

12. Korte tijd na de verkoop van het schip (op 22 juli 2013) heeft verzoekster verzocht om teruggaaf van de accijns op de aan de klant meegeleverde brandstof. De belastingdienst (verweerder) heeft dit verzoek bij beschikking van 21 augustus 2013 (waarvan beroep) afgewezen. Als grond voor de afwijzing heeft hij in hoofdzaak aangevoerd dat verzoekster de registratieformulieren niet naar behoren zou hebben ingevuld. Bovendien zou verzoekster niet beschikken over de op grond van nationaal recht af te geven licentie (vergunning) om brandstof aan schepen te leveren.

13. Na toetsing van het bezwaar tegen voornoemde beschikking van de belastingdienst, trok de commissie voor belastinggeschillen deze in bij besluit van 28 november 2013 [nr. S 185 (7 195/2013)]. Het niet voldoen aan de voorwaarden had volgens haar slechts betrekking op formele aspecten, en kon het recht van verzoekster op teruggaaf van de accijns niet teniet doen gaan.

14. Verweerder heeft tegen het besluit beroep ingesteld bij de regionale bestuursrechter Vilnius, die dit beroep bij besluit van 9 december 2014 gegrond heeft verklaard omdat verzoekster niet beschikte over een geldige licentie/vergunning voor de levering in kwestie. Vervolgens is verzoekster tegen dat besluit opgekomen.

IV. **Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof**

15. De aldus met de zaak belaste hoogste bestuursrechter heeft het Hof op 14 maart 2016 de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„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 wateren van de Unie, 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 vrijstelling 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?”

16. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Litouwse en de Poolse regering en de Europese Commissie.

V. **Juridische beoordeling**

A. **Eerste vraag**

17. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen op welke wijze artikel 14 van richtlijn 2003/96 moet worden uitgelegd, waar het gaat om een zogenoemde leegvaart van een vrachtschip als in het hoofdgeding aan de orde. Aangezien het in het hoofdgeding echter de verkoper van het schip is die een teruggaaf van de accijns verlangt, dient de prejudiciële vraag te worden gepreciseerd. Het gaat de verwijzende rechter er namelijk om te vernemen of de verkoper van een schip aanspraak kan maken op teruggaaf van de accijns. De vraag spitst zich daarbij toe op teruggaaf met betrekking tot de brandstof die de koper van het schip heeft gebruikt om naar de haven te varen, waar het schip zijn eerste vracht kreeg ingeladen.

18. Voor het in het hoofdgeding aan de orde zijnde geval is dan ook alleen beslissend of de verkoop van een schip inclusief de zich daarin bevindende brandstof door de scheepsbouwer (de verkoper), verplicht tot een teruggaaf van de accijns aan de verkoper, indien het „uitsluitend” de koper van het schip is die de brandstof eventueel voor de vaart (hier bij wijze van een zogenoemde leegvaart) gebruikt.

19. Op grond van artikel 41 van richtlijn 2008/118 mag het nationale recht een dergelijke teruggaaf niet verbieden (zie hieronder onder 1). Een scheepsbouwer, die een schip inclusief reeds tot verbruik uitgeslagen brandstof levert, valt echter noch onder de personele (a) noch onder de materiële (b) werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 14 van richtlijn 2003/96 (zie hieronder onder 2).

1. ***Verhouding tussen artikel 41 van richtlijn 2008/118 en artikel 14 van richtlijn 2003/96***

20. In haar schriftelijke opmerkingen stelt de Litouwse regering dat artikel 41 van richtlijn 2008/118 hier van toepassing is, zodat de vrijstelling zo nodig mag worden geweigerd op grond van de nationale voorschriften. Aan de andere kant bevat artikel 14 van richtlijn 2003/96 een verplichting tot vrijstelling. Bijgevolg dient als eerste de verhouding tussen beide bepalingen te worden verduidelijkt.

21. Van belang is dat artikel 41 van richtlijn 2008/118 „slechts" een soort overgangsregeling bevat voor de vrijgestelde „bevoorrading van schepen en luchtvaartuigen", totdat de Raad communautaire bepalingen op dat gebied vaststelt.

22. Mogelijk zijn er terreinen waarvoor nog geen Unierechtelijke regeling geldt. De vrijstelling van de „bevoorrading" met energieproducten ten behoeve van het gebruik als brandstof voor de vaart is echter uitdrukkelijk en dwingend voorgeschreven in artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96, waarnaar artikel 1 van richtlijn 2008/118 mede verwijst. Op deze grond kan artikel 41 van richtlijn 2008/118 niet (meer) zien op het geval van de vrijgestelde levering van brandstof voor het gebruik voor de vaart.

23. Zoals ook de Litouwse regering terecht aanvoert, geldt artikel 14 van richtlijn 2003/96 veeleer als de lex specialis. Bijgevolg is in het onderhavige geval – zoals ook de Commissie stelt – niet artikel 41 van richtlijn 2008/118 maar slechts artikel 14 van richtlijn 2003/96 relevant.

2. ***Werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 14 van richtlijn 2003/96***

24. Om aanspraak te kunnen maken op de verlangde teruggaaf moet een scheepsbouwer onder de werkingssfeer van de vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 vallen. Dit is niet het geval.

a) ***Personele werkingssfeer van de vrijstelling***

25. Blijkens artikel 7 van richtlijn 2008/118 – en anders dan bijvoorbeeld in de btw-wetgeving – ontstaat de aanspraak op accijns niet bij iedere schakel in de handelsketen maar slechts eenmaal, te weten bij de uitslag tot verbruik.

26. Daarnaast maakt artikel 6 van richtlijn 2003/96 duidelijk dat het de lidstaten vrijstaat aan de in deze richtlijn voorgeschreven vrijstellingen uitvoering te geven ofwel rechtstreeks [onder a)] ofwel indirect, door de betaalde belasting volledig of gedeeltelijk terug te geven [onder c)]. Met dit laatste is, wanneer men punten a) en c) in samenhang beschouwt, een teruggaaf (preciezer: vergoeding) [3] van een door een derde betaalde, maar niet verschuldigde accijns bedoeld. [4]

27. Waar de *levering* van energieproducten voor het *gebruik* als brandstof krachtens artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 is vrijgesteld, gelden er met inachtneming van artikel 6 van richtlijn 2003/96 derhalve twee mogelijkheden voor vrijstelling. Ofwel een (rechtstreekse) vrijstelling van de leverancier vanwege de uitslag tot verbruik (*de levering*), ofwel een (indirecte) vrijstelling van het hierop volgende *verbruik* van de energieproducten.

3 De Duitse fiscaalrechtelijke terminologie is hier preciezer: met „teruggaaf" wordt gewoonlijk de terugbetaling van de belasting aan de belastingplichtige bedoeld (tweepartijenverhouding), terwijl „vergoeding" ziet op de betaling van het belastingbedrag aan een derde, die niet zelf de belastingplichtige is maar economisch gezien wel de belasting draagt (driepartijenverhouding).

4 De teruggaaf van de door de belastingplichtige verschuldigde accijns (in casu van de brandstofleverancier) valt als rechtstreekse vrijstelling reeds onder artikel 6, onder a), van richtlijn 2003/96.

28. Verzoekster in het hoofdgeding verlangt de „teruggaaf" van de door de leverancier verschuldigde accijns. Bijgevolg is slechts de tweede mogelijkheid van een indirecte vrijstelling aan de orde.

29. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt niet of Litouwen überhaupt gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid van een indirecte vrijstelling als bedoeld artikel 6, onder c), van richtlijn 2003/96. De in de verwijzingsbeslissing aangehaalde bevoorradingsregels lijken in eerste instantie slechts de uitslag tot verbruik te omvatten. Hierop wijzen in ieder geval de daarin vastgestelde vergunningsvoorwaarden.

30. In verband met de beantwoording van de prejudiciële vragen wordt in het hiernavolgende echter verondersteld dat de in het nationale recht voorgeschreven vrijstelling ook een indirecte vrijstelling (teruggaaf van accijns aan de gebruiker van de energieproducten) omvat. Anders zou de prejudiciële vraag zinloos zijn. Deze vrijstelling zou er dan in moeten voorzien dat de door de leverancier betaalde belasting ook aan een derde vergoed [teruggegeven in de zin van artikel 6, onder c), van richtlijn 2003/96] wordt, indien is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96.

31. In de situatie van het hoofdgeding werd de levering van brandstof door de leverancier aan de scheepsbouwer als belastbaar beschouwd. Uit een vergelijking van artikel 14, lid 1, onder c), en artikel 15, lid 1, onder j), van richtlijn 2003/96 blijkt dat dit Unierechtelijk gezien terecht was. De levering van brandstof voor de vervaardiging en het testen van schepen valt namelijk niet onder het gebruik als brandstof voor de commerciële vaart in communautaire wateren in de zin van artikel 14, onder c), van richtlijn 2003/96. Veeleer is het zo dat een levering voor een dergelijk gebruik ingevolge artikel 15, lid 1, onder j), van richtlijn 2003/96 door de lidstaten kan, maar niet behoeft te worden vrijgesteld. Kennelijk heeft Litouwen van die mogelijkheid tot vrijstelling geen gebruik gemaakt.

32. Blijkens de medegedeelde feiten is bij de verkoop van het afgewerkte schip inclusief de resterende brandstof, de levering van de brandstof niet (opnieuw) belast. Ook dat is terecht: de brandstof was reeds uitgeslagen tot verbruik. Op de vrijstelling wordt niet door de tot voldoening van de accijns gehouden persoon, maar door een derde aanspraak gemaakt.

33. Bij gebreke van een eigen belastingplicht van de scheepsbouwer op het moment van de levering van de brandstof aan de koper, is een vrijstelling van belasting van de levering echter zinledig. In zoverre gaat het in deze zaak niet om de vrijstelling van een *levering* van brandstof.

b) ***Materiële werkingssfeer***

34. Bovendien kan niet gezegd worden dat de verkoper van een schip met de zich daarin bevindende brandstof de brandstof gebruikt voor de voor vrijstelling in aanmerking komende scheepvaart.

35. De indirecte vrijstelling van de levering van energieproducten van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 ziet slechts op producten die worden *gebruikt* als brandstof voor de vaart in communautaire wateren (met inbegrip van visserij), met uitzondering van de particuliere pleziervaart. Hiermee moet het concurrentievermogen van de brandstofintensieve commerciële vaart binnen de EU[5] en de concurrentiepositie van Europese ondernemingen ten opzichte van ondernemingen uit

5 Zie overweging 23 van richtlijn 2003/96, alsmede de rechtspraak van het Hof in verband met de overeenkomstige vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder b), van richtlijn 2003/96 – zie arrest van 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punten 24 en 26); zie ook arresten van 1 maart 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 28) en 29 april 2004, Commissie/Duitsland (C-240/01, EU:C:2004:251, punten 39 en 44).

derde landen [6] worden zeker gesteld. Daarnaast beoogt de vrijstelling ook het intracommunautaire handelsverkeer te bevorderen. [7] Hieruit volgt dat bij een indirecte vrijstelling slechts aanspraak kan worden gemaakt op vergoeding van de accijns door een persoon die onderdeel uitmaakt van de te bevoordelen scheepvaart.

36. Bijgevolg kan hier zelfs in het midden blijven of ook een zogenoemde leegvaart van een scheepvaartmaatschappij met een vrachtschip van de plaats van bouw tot de plaats van de eerste bevrachting onder de werkingssfeer van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 valt. De Commissie, de Poolse regering en in feite ook de Litouwse regering maken aannemelijk dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. [8] De vraag is echter slechts relevant voor de scheepvaartonderneming die de brandstof voor de zogenoemde leegvaart heeft gebruikt. Hier gaat het echter om de verkoper van het schip die aanspraak maakt op teruggaaf van de accijns.

37. Artikel 14 van richtlijn 2003/96 is evenwel geen algemene vrijstelling [9], zodat slechts de brandstof eronder valt die daadwerkelijk voor de scheepvaart wordt gebruikt.

38. Als scheepvaartactiviteiten gelden slechts dienstverrichtingen onder bezwarende titel die rechtstreeks verband houden met de vaart van het schip. [10] De verkoop van het schip is echter geen dienst onder bezwarende titel, die rechtstreeks verband houdt met de vaart ervan. Met de verkoop van het schip is sprake van een levering, die de koper in staat stelt scheepvaartdiensten onder bezwarende titel aan zijn klanten te leveren. In zoverre kan de levering van het schip ongetwijfeld worden gezien als voorbereiding van de in aanmerking komende activiteiten van de koper en houdt zij hiermee indirect verband. Dit betekent echter niet dat de verkoper zelf eveneens een begunstigde activiteit uitoefent.

39. Tot slot is niet duidelijk of ook het in stand houden van de concurrentiepositie van scheepsbouwers één van de doelstellingen van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 is. Het is eerder zo dat de belastingvrijstelling of -verlaging voor scheepsbouwers slechts wordt genoemd als een – kennelijk niet door Litouwen toegepaste – optie in artikel 15 van richtlijn 2003/96.

40. Bijgevolg heeft ook het Hof de vrijstelling van artikel 14, lid 1, onder b) en c), van richtlijn 2003/96 in alle gevallen slechts toegekend aan degene die zelf één van de in het artikel genoemde vervoermiddelen voor een dienstverrichting onder bezwarende titel had gebruikt. [11]

41. Het zou dan ook in strijd zijn met artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 om de verkoper van een schip achteraf een accijnsvrijstelling toe te kennen. De verkoper is noch onderdeel van de te steunen kring van personen (de commerciële vaart), noch degene die met de accijns is belast. Economisch belast is slechts de koper van het schip, aangezien de accijns in de koopprijs is verwerkt.

6 Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten van 12 maart 1997 – COM(97) 30 def. 97/0111(CNS) – blz. 7.

7 Zie voor dit laatste uitdrukkelijk arrest van 1 maart 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punten 24 en 25).

8 Gesteld wordt dat de eerste vaart vóór de belading onder het begrip „(commerciële) vaart" valt, ook als deze niet meteen onder bezwarende titel wordt uitgevoerd. De kosten van deze vaart zijn immers kosten voor de scheepvaartondernemer, die of aan de eerste of aan iedere volgende vaart (onder bezwarende titel) worden toegerekend. Doel en strekking van de vrijstelling van artikel 14 van richtlijn 2003/96 zijn bij de vaart naar de plaats van belading net zo relevant als bij de vaart (met de lading) naar de plaats van lossing. In beide gevallen is de scheepseigenaar zonder meer actief is in de commerciële scheepvaart.

9 Zie aldus uitdrukkelijk arrest van 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punt 23); in dezelfde zin arresten van 10 november 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punt 21), en 29 april 2004, Commissie/Duitsland (C-240/01, EU:C:2004:251, punt 23).

10 Arresten van 10 november 2011, Sea Fighter (C-505/10, EU:C:2011:725, punt 18); 1 maart 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punt 37), en 1 april 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punt 28). Hetzelfde geldt voor de overeenkomstige vrijstelling van de luchtvaart – arrest van 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punt 21).

11 Zie arresten van 1 maart 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126, punten 33 e.v.), en 1 april 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214, punt 28) – in deze zaken werden met de brandstof waarvoor een vrijstelling verzocht was, door verzoeker „schepen aangedreven, die bestemd waren voor de verrichting van diensten onder bezwarende titel" –, bevestigd in het arrest van 1 december 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punt 30); in dezelfde zin arrest van 21 december 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, niet gepubliceerd, EU:C:2011:862, punt 24).

42. Bijgevolg verzet artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 zich niet tegen een nationale regeling die een accijnsvrijstelling voor met het schip meegeleverde brandstof bij wijze van teruggaaf/vergoeding onthoudt aan de verkoper van een schip.

B. **Tweede vraag**

43. Mocht het Hof desalniettemin van oordeel zijn dat ook de verkoper van een schip ingevolge artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 is vrij te stellen van accijns wanneer zijn contractspartij het verkochte in het kader van de scheepvaart gebruikt, moet de tweede vraag nog worden beantwoord. Het gaat de verwijzende rechter er met deze vraag om te vernemen, of een lidstaat kan bepalen dat de vrijstelling van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 afhankelijk is van de naleving van bepaalde vormvoorschriften.

44. Reeds uit de bewoordingen van artikel 14, lid 1, van richtlijn 2003/96 volgt dat de lidstaten de levering van energieproducten voor gebruik als brandstof voor de vaart vrijstellen „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”. Hiermee staat het Unierecht de lidstaten uitdrukkelijk toe, nadere voorwaarden aan vrijstelling te verbinden.

45. Voor wat betreft de btw-wetgeving is er echter vaste rechtspraak van het Hof op dit punt. Deze komt erop neer dat het uitsluitend vanwege het ontbreken van formele bewijsstukken niet toekennen van een vrijstelling (van een intracommunautaire levering respectievelijk exportlevering), geregeld als onevenredig wordt beschouwd. [12]

1. *Toepassing van de btw-rechtspraak op een rechtstreekse vrijstelling in de accijnswetgeving*

46. De btw is een algemene verbruiksbelasting. Het ligt derhalve voor de hand, de hiervoor genoemde grondbeginselen uit het btw-recht ook op de specifieke accijnswetgeving en artikel 14 van richtlijn 2003/96 toe te passen. In feite heeft de Negende kamer van het Hof dit in twee recentere arresten gedaan. [13] Ook de Commissie neigt hiernaar in haar schriftelijke opmerkingen. Waar het gaat om een *rechtstreekse* vrijstelling van levering van brandstof is deze benadering juist en past zij in het systeem, vanwege de bestaande gelijkenis met het btw-stelsel.

47. De btw wordt geheven bij wijze van belasting van iedere schakel in de handelsketen, waarbij een meervoudige belasting (cumulatie van belasting) wordt voorkomen door vooraftrek. Met de vooraftrek wordt zeker gesteld dat alleen de eindverbruiker de btw betaalt [14] en de belastingplichtige (de ondernemer) hiermee niet belast wordt (neutraliteitsbeginsel). De belastingplichtige treedt op alle niveaus slechts op als belastingontvanger voor rekening van de overheid. [15] Een eigen voordeel voor de belastingplichtige kan hierin niet worden gezien.

12 Zie arresten van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 45 e.v.), en Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punten 29 e.v.), en 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 45 e.v.). Met betrekking tot het evenredigheidsbeginsel in de btw-wetgeving: arresten van 18 december 1997, Molenheide e.a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, EU:C:1997:623, punt 48), en 11 mei 2006, Federation of Technological Industries e.a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punten 29 en 30).

13 Arresten van 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punten 59 e.v.), en ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punten 20 en 21 en 35 en 36).

14 Arresten van 24 oktober 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, punt 19), en 7 november 2013, Tulică en Plavoşin (C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 34), en besluit van 9 december 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, niet gepubliceerd, EU:C:2011:825, punt 21).

15 Arresten van 20 oktober 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punt 25), en 21 februari 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punt 21).

48. Deze rol van de belastingplichtige, als gedwongen ingeschakelde belastingontvanger, rechtvaardigt in verband met het evenredigheidsbeginsel dat aan de in de rechtspositie ingrijpende overheid strenge eisen worden gesteld. Vandaar dat een vrijstelling van btw niet zonder meer kan worden geweigerd vanwege het enkele ontbreken van (formele) bewijsstukken, wanneer objectief vaststaat dat aan alle materiële vereisten is voldaan. In het andere geval zou sprake zijn van een onevenredige belasting van een private partij ten voordele van de overheid.

49. In de accijnswetgeving ontstaat het belastbaar feit (artikel 7 van richtlijn 2008/118) eenmalig, op het moment van de uitslag tot verbruik. Ingevolge artikel 8 van deze richtlijn is de tot voldoening van de accijns gehouden persoon degene die de goederen uitslaat tot verbruik, hoewel het de verbruiker is die moet worden belast (degene die de wetgever als drager van de belasting beoogt). Ook hier treedt de leverancier slechts op als belastingontvanger ten behoeve van de overheid. Vandaar dat op het punt van de evenredigheid dezelfde strenge eisen behoren te gelden als in de btw-wetgeving. [16]

2. *Rechtspraak inzake btw-wetgeving niet van toepassing op indirecte vrijstelling in accijnswetgeving*

50. Anders dan de Commissie meent, kan de rechtspraak inzake btw-wetgeving echter niet ook op de hier aan de orde zijnde *indirecte* vrijstelling van accijns worden toegepast. Dit vanwege de afwezigheid van gelijkenis met het btw-stelsel. Terecht heeft het Hof eerder onder verwijzing naar de verschillende inrichting van het douane- en btw-recht een analoge toepassing van zijn rechtspraak afgewezen. [17]

51. Veeleer is voor een *indirecte vrijstelling* bij wijze van teruggaaf/vergoeding aan een derde – zoals neergelegd in artikel 6, onder c), van richtlijn 2003/96 – een verplichting tot overlegging van bewijs noodzakelijk. Dit bewijs dient ertoe om vast te stellen of er sprake kan zijn van teruggaaf, en zo ja, wie hierop daadwerkelijk aanspraak kan maken. Bij gebreke hiervan bestaat het gevaar van een meervoudige teruggaaf respectievelijk vergoeding van dezelfde belasting. In zoverre volgt de noodzaak van het overleggen van bepaalde formele bewijsstukken uit het op dit punt anders ingerichte stelsel van accijnswetgeving.

52. In het geval van een *indirecte vrijstelling* is er namelijk sprake van een daadwerkelijk voordeel van de persoon in kwestie. Hier wordt de verbruiker van de brandstof zelf vrijgesteld. Eigenlijk is er sprake van een belastbaar verbruik van het consumentenproduct. Vanwege bepaalde redenen (in casu economisch-politieke) wordt het echter toch niet belast, ten voordele van de verbruiker. De tot teruggaaf gerechtigde handelt hier niet als belastingontvanger voor rekening van de overheid, maar voor eigen rekening.

53. In een dergelijke situatie is er geen strijd met het evenredigheidsbeginsel indien met het oog op effectief toezicht, er pas een belastingvrijstelling wordt verleend wanneer de relevante – voor het toezicht noodzakelijke – bewijzen aanwezig zijn. Anders dan een gedwongen ingeschakelde belastingontvanger kan aan een fiscaal begunstigde (in casu de gebruiker van de brandstof) een verdergaande plicht tot medewerking worden opgelegd. De grens is wellicht daar waar het nationale recht zou verbieden gebrekkig bewijs te herstellen of het bewijs alsnog over te leggen. Dat zulks hier het geval is, staat echter niet vast.

16 Ter zake derhalve terecht de twee arresten van de Negende kamer van het Hof van 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403, punten 59 e.v.), en ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punten 20 en 21 en 35 en 36).

17 Arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 57).

3. ***Bevindingen***

54. Het evenredigheidsbeginsel verzet zich er niet tegen dat een aanspraak op teruggaaf respectievelijk vergoeding eerst ontstaat wanneer de vrij te stellen persoon de voor het toezicht noodzakelijke bewijsstukken overlegt.

VI. **Conclusie**

55. Mitsdien geef ik in overweging de prejudiciële vragen van de hoogste bestuursrechter te beantwoorden als volgt:

„1) Op grond van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 is voor een indirecte accijnsvrijstelling vereist dat de tot teruggaaf gerechtigde de brandstof voor de scheepvaart heeft gebruikt. Dit is niet het geval als hij enkel een schip met inbegrip van brandstof aan een scheepvaartmaatschappij heeft geleverd. Wanneer een scheepsbouwer een schip verkoopt met de zich daarin bevindende brandstof, kan niet worden gesteld dat hij diensten onder bezwarende titel in het kader van de (commerciële) vaart verricht.

2) De lidstaten zijn gerechtigd de voorwaarden voor een vrijstelling ingevolge artikel 14, lid 1, onder c), juncto artikel 6, onder c), van richtlijn 2003/96 vast te stellen. Het evenredigheidsbeginsel verzet zich er niet tegen dat de aanspraak van een derde op teruggaaf respectievelijk vergoeding van de accijns afhankelijk wordt gesteld van het overleggen van bepaalde bewijsstukken, om effectief toezicht mogelijk te maken en om dubbele vrijstelling respectievelijk onterechte niet-belasting te voorkomen.”