

ECLI:NL:GHARL:2022:10640

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	13-12-2022
Datum publicatie	23-12-2022
Zaaknummer	21/01698
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2021:5513, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Accijns en voorraadheffing. Aanwezigheid gasolie in de bunkertanks en dagtank van een tanklichter. Vrijstelling van accijns?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NLF 2023/0086 V-N Vandaag 2023/20 Douanerechtspraak 2022/171 Viditax (FutD) 2022122312 FutD 2023-0057

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummer BK-ARN 21/01698

uitspraakdatum: 13 december 2022

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Arnhem** (hierna: de Inspecteur)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 18 oktober 2021, nummer AWB 20/3097, in het geding tussen de Inspecteur en

[belanghebbende] te **[vestigingsplaats]** (Duitsland) (hierna: belanghebbende)

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende zijn op 22 oktober 2019 naheffingsaanslagen accijns en voorraadheffing opgelegd. Tevens is een boetebeschikking opgelegd.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij in één geschrift verenigde uitspraken op bezwaar de naheffingsaanslagen gehandhaafd en de boetebeschikking vernietigd.
- 1.3. Belanghebbende is tegen de uitspraken inzake de naheffingsaanslagen in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd voor zover die zag op de naheffingsaanslagen, de naheffingsaanslagen vernietigd, de Inspecteur veroordeeld in een proceskostenvergoeding van 1.496, en bepaald dat de Inspecteur het betaalde griffierecht van 354 aan belanghebbende dient te vergoeden.
- 1.4. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 8 november 2022. Daarbij zijn verschenen en gehoord mr. A.R. de Graaf, als de gemachtigde van belanghebbende, alsmede [naam1] namens de Inspecteur, bijgestaan door [naam2] . Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Op 8 oktober 2018 is door de Douane een controle ingesteld aan boord van de tanklichter " [naam3] " (hierna: het schip), naar de naleving van de bepalingen van de Wet op de accijns (hierna: WA).
- 2.2. Het schip beschikt over vier bunkertanks voor de opslag van gasolie voor de aandrijving van het schip (hierna: de bunkertanks). In het voorschip bevinden zich twee bunkertanks die onderling zijn verbonden door middel van een leiding. Ook in het achterschip bevinden zich twee bunkertanks die eveneens onderling zijn verbonden.
- 2.3. De eigenaar van het schip is [naam4] GmbH (hierna: [naam4]). Belanghebbende exploiteert het schip. De kosten van de gasolie worden door de bunkerstations gefactureerd aan [naam4] .
- 2.4. Gedurende de controle op 8 oktober 2018 lag het schip afgemeerd op het [plaats16] -Rijnkanaal ter hoogte van Houten/Utrecht. Volgens een verklaring van de schipper stonden de leidingen tussen de gekoppelde bunkertanks open op het moment van de controle. De bunkertank in het voorschip aan bakboordzijde was leeg. Er zijn in totaal vier monsters afgenomen van elk 0,2 liter. De monsters zijn genomen uit de bunkertank in het voorschip aan stuurboordzijde (met een capaciteit van 10.000 liter en een daadwerkelijk aanwezige hoeveelheid gasolie van 5.000 liter), uit de dagtank in het achterschip (met een capaciteit van 2.000 liter en een daadwerkelijk aanwezige hoeveelheid gasolie van 1.700 liter), uit de bunkertank in het achterschip aan bakboordzijde (met een capaciteit van 20.000 liter en een daadwerkelijk aanwezige hoeveelheid gasolie van 8.000 liter), en uit de bunkertank in het achterschip aan stuurboordzijde. Met betrekking tot deze laatste bunkertank (hierna: bunkertank AS) hebben de controleurs vastgesteld dat 7.700 liter gasolie aanwezig was en dat de maximale inhoud van deze bunkertank 20.000 liter bedroeg. Het uit de bunkertank AS genomen monster hebben zij met de andere monsters voor onderzoek naar het douanelaboratorium gestuurd. Bij de controle heeft de schipper, die de monsters op verzoek van de controleurs uit elk van de tanks heeft genomen, zich door ondertekening van het "Monstername formulier" akkoord verklaard met de monsterneming. Tevens

zijn tijdens de controle vier bunkerbonnen getoond.

2.5. Volgens de analyserapporten van het douanelaboratorium van 14 november 2018 voldeden drie van de vier monsters aan de gestelde eisen. Het vierde monster, dat afkomstig was uit de bunkertank AS, bevatte 3,0 gram Solvent Yellow (hierna: SY) per 1.000 liter gasolie en voldeed daarmee niet aan de norm van 6 tot 9 gram per 1.000 liter. Daarnaast is vastgesteld dat het zwavelgehalte hoger is dan het voorgeschreven gehalte.

2.6. In het dossier bevinden zich zeven bunkerbonnen ten aanzien van aan het schip verstrekte gasolie.

<i>Bunkerleverancier</i>	<i>Datum</i>	<i>Hoeveelheid in liters</i>
[naam5]	12-6-2018	15.000
[naam6]	1-7-2018	14.001
[naam6]	6-7-2018	8.001
[naam7] GmbH	30-7-2018	12.000
[naam8]	14-8-2018	11.992
[naam6]	9-9-2018	12.001
[naam6]	27-9-2018	18.010
<i>Totaal</i>		91.005

2.7. In het dossier bevindt zich het volgende overzicht, dat door belanghebbende als vaarschema is aangeduid:

<i>Produkt</i>	<i>Schiffsname</i>	<i>Ladehafen</i>	<i>Löschhaven</i>	<i>Ladedatum</i>
Diesel	[naam3]	[plaats1]	[plaats2]	3-7-2018
Solvent-Gasöl	[naam3]	[plaats3]	[plaats4]	5-7-2018
Naphtha	[naam3]	[plaats5]	[plaats6]	13-7-2018
Etbe	[naam3]	[plaats7]	[plaats8]	18-7-2018
Benzol	[naam3]	[plaats7]	[plaats9]	21-7-2018
Benzol	[naam3]	[plaats7]	[plaats8]	28-7-2018
Benzol	[naam3]	[plaats10]	[plaats8]	31-7-2018
Benzol	[naam3]	[plaats8]	[plaats8]	4-8-2018
Benzol	[naam3]	[plaats10]	[plaats9]	8-8-2018
Benzol	[naam3]	[plaats10]	[plaats8]	14-8-2018
Benzol	[naam3]	[plaats10]	[plaats9]	14-8-2018
Benzol	[naam3]	[plaats10]	[plaats11]	21-8-2018
Benzol	[naam3]	[plaats10]	[plaats9]	29-8-2018
Benzol	[naam3]	[plaats10]	[plaats9]	3-9-2018
Benzol	[naam3]	[plaats7]	[plaats12]	8-9-2018
Benzol	[naam3]	[plaats7]	[plaats12]	14-9-2018
Ethanol	[naam3]	[plaats5]	[plaats10]	17-9-2018
Super	[naam3]	[plaats10]	[plaats8]	20-9-2018
Ethanol	[naam3]	[plaats13]	[plaats14]	25-9-2018
Ethanol	[naam3]	[plaats5]	[plaats10]	30-9-2018
Super (E10)	[naam3]	[plaats10]	[plaats15]	5-10-2018
Ethanol	[naam3]	[plaats16]	[plaats8]	9-10-2018
N-Paraffin (C7-C8)	[naam3]	[plaats11]	[plaats17]	15-10-2018
Solventnaphtha	[naam3]	[plaats12]	[plaats17]	22-10-2018

2.8. In het dossier bevinden zich kopieën van een aantal laad- en losbewijzen over de periode juli tot en met oktober 2018. Daarnaast bevindt zich in het dossier een aantal kopieën van documenten met als aanhef: "FB Reiseregistrierung, Stauplan, Beförderungspapier Reiseplanung und Bericht, TMS "[naam3]" (hierna: de reisregistratie). De documenten vermelden een Bericht-Nr., de "Ladestelle" met datum en tijdvermelding, en de "Löschstelle" met datum en tijdvermelding. Het document is ondertekend door de Schiffsführer onder vermelding "Datum, Unterschrift". Deze documenten

vermelden per berichtnummer het "Bestand zu Beginn der Reise" van de Gasöl, een eventuele "Zugang" van Gasöl, het "Verbrauch" van Gasöl, en het "Neuer Bestand". Deze gegevens zijn vermeld in liters, en kunnen samengevat als volgt worden weergegeven:

Bericht Nr.	Ladestelle	Löschstelle	Ladeende	Löschende	Beginstand in liters	Verbruik in liters	Eindstand in liters	Bijgebunkerd in liters
28/18	[plaats1]	[plaats2]	3-7-2018	4-7-2018	32.000	1.300	30.700	
29/18	[plaats3]	[plaats4]	5-7-2018	9-7-2018	30.700	9.800	28.900	8.000
30/18	[plaats5]	[plaats6]	13-7-2018	17-7-2018	28.900	9.600	19.300	
31/18	[plaats7]	[plaats8]	18-7-2018	20-7-2018	19.300	2.280	17.020	
32/18	[plaats7]	[plaats9]	21-7-2018	26-7-2018	17.020	640	16.380	
33/18	[plaats7]	[plaats8]	28-7-2018	29-7-2018	16.380	1.100	27.280	12.000
34/18	[plaats10]	[plaats8]	31-7-2018	4-8-2018	27.280	2.080	25.200	
35/18	[plaats8]	[plaats8]	4-8-2018	5-8-2018	25.200	200	25.000	
36/18	[plaats10]	[plaats9]	8-8-2018	11-8-2018	25.000	3.800	21.200	
37/18	[plaats10]	[plaats9]	13-8-2018	18-8-2018	21.200	3.000	30.200	12.000
39/18	[plaats10]	[plaats11]	21-8-2018	25-8-2018	30.200	5.310	24.890	
40/18	[plaats10]	[plaats9]	29-8-2018	31-8-2018	24.890	5.000	19.890	
41/18	[plaats10]	[plaats9]	3-9-2018	7-9-2018	19.890	3.360	16.530	
42/18	[plaats7]	[plaats12]	8-9-2018	11-9-2018	16.530	2.530	26.000	12.000
43/18	[plaats7]	[plaats12]	14-9-2018	15-9-2018	26.000	3.500	22.500	
44/18	[plaats5]	[plaats10]	17-9-2018	20-9-2018	22.500	4.500	18.000	
45/18	[plaats10]	[plaats8]	20-9-2018	23-9-2018	18.000	900	17.100	
46/18	[plaats13]	[plaats14]	25-9-2018	28-5-2018	17.100	6.800	28.300	18.000
47/18	[plaats5]	[plaats10]	30-9-2018	4-10-2018	28.300	4.060	24.240	
48/18	[plaats10]	[plaats15]	5-10-2018	7-10-2018	24.240	1.070	23.170	
49/18	[plaats16]	[plaats8]	9-10-2018	11-10-2018	23.170	3.310	19.860	
50/18	[plaats11]	[plaats17]	15-10-2018	19-10-2018	19.860	5.690	14.170	

51/18	[plaats12]	[plaats17]	22-10-2018	29-10-2018	14.170	6.600	21.500	14.000
-------	------------	------------	------------	------------	--------	-------	--------	--------

Op berichtnummer 32/18 is nog vermeld onder "Besondere Vorkommnisse während der Reise": "Bei der letzten Reise musste ich feststellen habe ich einen Rechenfehler bei dem Gasioverbrach da habe ich ca 1200 liter zuviel abgerechnet das fehlt jetzt".

3 Geschil

In geschil is of de naheffingsaanslagen terecht zijn opgelegd.

4 Beoordeling van het geschil

Wettelijk kader

- 4.1. In artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de WA is bepaald dat onder de naam accijns een belasting wordt geheven van minerale oliën. De accijns wordt verschuldigd ter zake van de uitslag tot verbruik van minerale olie. Op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel b, WA wordt onder uitslag tot verbruik verstaan het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving.
- 4.2. In artikel 66, eerste lid, aanhef en onderdeel a, WA is bepaald dat vrijstelling van accijns wordt verleend onder bij algemene maatregel van bestuur te stellen voorwaarden en beperkingen ter zake van de uitslag tot verbruik van minerale oliën die worden gebruikt voor de aandrijving van schepen. De artikelen 19 en 20 van het Uitvoeringsbesluit accijns (hierna: het Uitvoeringsbesluit) geven voorwaarden en nadere regels voor het verlenen van de vrijstelling. Die voorwaarden houden - onder meer - in dat de vrijstelling uitsluitend wordt verleend indien de gasolie is voorzien van herkenningmiddelen als bedoeld in artikel 1a, derde lid, WA.
- 4.3. Op grond van artikel 1a, derde lid, WA kan bij algemene maatregel van bestuur worden bepaald dat aan minerale oliën bij ministeriële regeling, onder daarbij te stellen voorwaarden, voorgeschreven herkenningmiddelen worden toegevoegd. Als herkenningmiddel wordt, blijkens artikel 13 van de Uitvoeringsregeling accijns (hierna: de Uitvoeringsregeling), aan gasolie toegevoegd per 1000 liter, ten minste 6 gram en niet meer dan 9 gram, SY.
- 4.4. Artikel 83 WA biedt de inspecteur de mogelijkheid fysieke controle uit te oefenen op het nakomen van fiscale verplichtingen.
- 4.5. Op grond van artikel 84 WA kan de inspecteur of een door hem aangewezen ambtenaar die het onderzoek verricht, vorderen dat van goederen een of meer monsters worden verstrekt. Bij ministeriële regeling worden regels gesteld omtrent het nemen van monsters. Artikel 56 van de Uitvoeringsregeling schrijft voor dat een op grond van het hiervoor genoemde artikel gevorderd monster wordt genomen onder toezicht van de inspecteur of een door hem aangewezen ambtenaar, dat het monster zodanig wordt verpakt dat de identiteit van het monster is gewaarborgd en dat het monster wordt onderzocht in of in opdracht van het Laboratorium van de Belastingdienst met

gebruikmaking van internationaal erkende onderzoeksmethoden.

4.6. Op grond van artikel 80 WA en artikel 34, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit wordt van gasolie die wordt vervoerd of voorhanden is, aan de hand van bescheiden de herkomst aangetoond. Volgens het tweede lid van laatstgenoemd artikel mogen die bescheiden niet ouder zijn dan zes dagen, tenzij wordt aangetoond dat het vervoer langer dan zes dagen geleden is aangevangen.

4.7. Artikel 14 van de Energierichtlijn¹ luidt, voor zover hier van belang, als volgt:

“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.”

Beoordeling hoger beroep en verweer

4.8. Op grond van artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, WA wordt accijns wegens uitslag tot verbruik verschuldigd ter zake van het voorhanden hebben van een accijnsgoed buiten een accijnsschorsingsregeling wanneer over dat goed geen accijns is geheven overeenkomstig de toepasselijke bepalingen van het Unierecht en de nationale wetgeving. Op de Inspecteur rust de stelplicht en in beginsel ook de bewijslast ter zake hiervan. Uit het internationale karakter van het vervoer dat bedrijven als dat van belanghebbende verrichten, te weten het in opdracht van derden per tankschip (internationaal) vervoeren van diverse vloeistoffen, waaronder met name minerale oliën en olieproducten, is het Hof, evenals de Rechtbank, van oordeel dat niet anders kan volgen dan dat die bedrijven minerale oliën en olieproducten vervoeren die niet in Nederland in de heffing van accijns zijn betrokken.² Dit geldt naar het oordeel van het Hof ook voor de inhoud van de bunkertanks en de dagtank, waarin zich de brandstof bevindt om het schip aan te drijven en waarvoor in beginsel een vrijstelling van accijns geldt. Dit brengt mee dat in een geval als het onderhavige, waarin in bunkertank AS gasolie is aangetroffen waarvan het SY-gehalte te laag is om voor de vrijstelling in aanmerking te komen, het vermoeden gerechtvaardigd is dat deze gasolie niet op een eerder moment in de heffing van accijns is betrokken. Het ligt op de weg van belanghebbende feiten en omstandigheden aan te voeren die dit vermoeden ontzenuwen. Belanghebbende heeft hiertoe een aantal tank-/bunkerbonnen, een vaarschema, een aantal laad- en losbewijzen en een reisregistratie overgelegd (zie 2.6 tot en met 2.8).

4.9. De Inspecteur heeft ten aanzien van deze door belanghebbende overgelegde stukken opgemerkt dat de door het schip afgelegde vaarroute ontbreekt. Ook is zij van mening dat het vervoer van de ladingen die volgens het wel overgelegde vaarschema (zie 2.7) op 14 augustus 2018 in [plaats10] zijn geladen in de stukken van belanghebbende niet volledig zijn gedocumenteerd; zij constateert dat berichtnummer 38/18 ontbreekt. Verder is de Inspecteur van mening dat het verbruik van 3.000 liter op berichtnummer 37/18 te laag lijkt voor een vaarroute van [plaats10] naar [plaats9], omdat bij ditzelfde traject op berichtnummer 40/18 een verbruik van 5.000 liter staat vermeld. Belanghebbende kon voor dit geconstateerde verschil desgevraagd ter zitting geen verklaring geven, maar heeft volstaan met de opmerking dat de afstand tussen [plaats10] en [plaats9] waarschijnlijk klein is geweest.

4.10. Het Hof gaat niet mee in het betoog van de Inspecteur dat het traject [plaats10] - [plaats9] uit berichtnummer 37/18 per definitie een (veel) hoger brandstofverbruik van 3.000 liter tot gevolg moet hebben. Uit de door belanghebbende verstrekte gegevens (zie 2.7) valt deze conclusie niet te trekken,

nu bijvoorbeeld berichtnummer 41/18 hetzelfde traject omvat, met een brandstofverbruik van 3.360 liter. Alhoewel aan de Inspecteur moet worden toegegeven dat berichtnummer 38/18 in de nummering ontbreekt, en dat er geen laad- en losbewijzen zijn overgelegd ten aanzien van de in het vaarschema vermelde, op 14 augustus 2018 geladen goederen die voor [plaats8] bestemd waren, leidt dit gegeven volgens het Hof niet tot een onverklaarbaar gat in de reisregistratie van belanghebbende. Het Hof acht het namelijk van algemene bekendheid dat [plaats8] op de vaarroute ligt tussen [plaats10] en [plaats9], zodat de vaarafstand tussen [plaats10] en [plaats8] een onderdeel kan uitmaken van de langere vaarroute [plaats10] - [plaats9]. Bovendien is van algemene bekendheid dat het brandstofverbruik van een schip kan toe- of afnemen wanneer er bijvoorbeeld meer of minder lading wordt vervoerd.

- 4.11. Onder de aanname dat de reisregistratie uit 2.7 de daadwerkelijk verbruikte brandstof accuraat per laad- en losopdracht weergeeft, overweegt het Hof als volgt ten aanzien van de door belanghebbende overgelegde stukken (2.6 tot en met 2.8) en de informatie afkomstig uit de controle (2.4). In bunkertank AS past 20.000 liter gasolie, terwijl de totale capaciteit van de bunkertanks en dagtank ten minste 52.000 liter omvat (zie 2.4). Van de door belanghebbende gestelde 32.000 liter gasolie in relatie tot de laaddatum 3 juli 2018 is niet bekend in welke bunkertanks van het schip zich deze bevond, zodat het mogelijk is dat deze zich (ook) in bunkertank AS bevond. Voorts is niet bekend wat de exacte herkomst van deze gasolie is. De overgelegde bunkerbonnen die betrekking hebben op de aan 3 juli 2018 voorafgaande periode (zie 2.6) geven daar geen uitsluitel over, mede omdat het verbruik in die voorafgaande periode onbekend is. Daarnaast staat niet vast wat het SY-gehalte van deze 32.000 liter gasolie was. Verder is onbekend in welke bunkertank(s) de tussen 3 juli 2018 en 11 oktober 2018 gebunkerde gasolie terecht is gekomen, en ook is onbekend in welke bunkertank(s) de door het schip in die periode verbruikte gasolie zich bevond. Uit de door belanghebbende verstrekte informatie valt af te leiden dat er in de periode 3 juli 2018 tot en met 11 oktober 2018 nooit meer dan maximaal 38.700 liter, en altijd (ruim) meer dan 10.000 liter in het totaal van de bunkertanks aanwezig was, waarbij niet bekend is hoe deze gasolie over de bunkertanks verdeeld was. Omdat volstrekt onduidelijk is hoeveel gasolie zich op 3 juli 2018 in bunkertank AS bevond, en welke samenstelling deze gasolie had, en welke mutaties de gasolie in die bunkertank vervolgens hebben plaatsgevonden, is het Hof van oordeel dat uit de door belanghebbende verstrekte informatie niet valt af te leiden wat de herkomst is van de ten tijde van de controle aangetroffen 7.700 liter gasolie die zich op dat moment in bunkertank AS bevond. Dat betekent dat belanghebbende het hiervoor beschreven bewijsvermoeden wat betreft de 7.700 liter gasolie uit bunkertank AS niet heeft ontzenuwd.
- 4.12. Tussen partijen staat vast dat de 7.700 liter gasolie die zich ten tijde van de controle op 8 oktober 2022 in bunkertank AS bevond niet voldeed aan de vereisten om in aanmerking te komen voor de vrijstelling vanwege het te lage SY-gehalte (zie 2.5, 4.2. en 4.3). Ook niet in geschil is dat belanghebbende het schip op dat moment exploiteerde. Belanghebbende is van mening dat genoemde gasolie in bunkertank AS zou kunnen zijn veroorzaakt doordat de in de bunkerbonnen vermelde gasolie misschien al een te laag SY gehalte heeft gehad. Belanghebbende is van mening dat dit risico niet voor zijn rekening dient te komen. De Inspecteur is van mening dat de herkomst van de aangetroffen gasolie onbekend is, en dat het risico dat er gasolie met een te laag SY gehalte in de bunkertank zit, voor rekening van belanghebbende dient te komen.
- 4.13. Het Hof overweegt als volgt. Uit de overwegingen hiervoor volgt dat de gasolie in bunkertank SA niet op een eerder moment in de heffing van accijns is betrokken. Het voorhanden hebben van deze gasolie op 8 oktober 2018 wordt aangemerkt als uitslag tot verbruik (zie 4.1). Op grond van artikel 51, eerste lid onderdeel b WA, wordt de accijns geheven van de persoon die de accijnsgoederen voorhanden heeft en enig andere persoon die bij het voorhanden hebben ervan betrokken is. Op basis van deze bepaling, die een ruime kring van personen heeft aangewezen als schuldenaar van de accijnsschuld, kan de verschuldigde accijns worden geheven van belanghebbende, als exploitant van het schip. De stelling van belanghebbende dat hij niet de aangewezen persoon is om aannemelijk te maken dat de vrijstelling van toepassing is op de gasolie, faalt. Voor de toepassing van de vrijstelling rust de

bewijslast op degene die er een beroep op doet. Wat betreft de bij de controle van 8 oktober 2018 aangetroffen gasolie in bunkertank AS ligt die bewijslast bij belanghebbende. Op grond van vorenstaande staat immers vast dat de gasolie niet eerder in de heffing is betrokken. Niet van belang daarbij is of belanghebbende al dan niet op de hoogte was van het feit dat de gasolie niet voldeed aan de vereisten voor de genoemde vrijstelling.³Belanghebbende is in wezen risicoansprakelijk voor de verschuldigdheid van accijns ten aanzien van de uitslag tot verbruik die op 8 oktober 2018 werd geconstateerd. Belanghebbende heeft met de door zijn gestelde feiten en omstandigheden niet aannemelijk gemaakt dat de vrijstelling van artikel 66 WA van toepassing is op de 7.700 liter gasolie in bunkertank AS. Dat het in theorie ook had kunnen gebeuren dat er een verschuldigdheid op een eerdere datum was geconstateerd, en dat daarbij uit de ruime kring van mogelijke schuldenaren een andere persoon zou kunnen zijn aangesproken als schuldenaar, doet hier niet aan af.

4.14. Voor zover belanghebbende in hoger beroep betoogt dat uit HvJ 13 juli 2017, *Vakaru Baltijos laivu statykla UAB*, C151/16, ECLI:EU:C:2017:537, volgt dat hij heeft voldaan aan de materiële voorwaarden van de vrijstelling van artikel 66, eerste lid, onderdeel a, WA vanwege het gebruik voor de aandrijving van het schip, en dat het niet voldoet aan de formele voorwaarde omtrent de aanwezigheid van voldoende SY in de gasolie niet aan de toepassing van de vrijstelling in de weg staat, verwerpt het Hof dit standpunt. De lidstaten zijn bevoegd voorwaarden te stellen om fraude, ontduiking of misbruik tegen te gaan (artikel 39 Richtlijn 2008/118/EG). Uit artikel 20, tweede lid, van het Uitvoeringsbesluit in verbinding met artikel 13, tweede lid, van de Uitvoeringsregeling vloeit voort dat één van de voorwaarden is dat voldoende merkstof (SY) is toegevoegd. Het toevoegen van een merkstof aan gasolie die over de eigenschappen beschikt om te dienen voor aandrijving van, bijvoorbeeld, een tanklichter is een geschikte manier om controle op het gebruik mogelijk te maken en fraude, ontduiking of misbruik te ontmoedigen. Uit de analyses van het Douanelaboratorium is gebleken dat de in de bunkertank SA van belanghebbende gevonden gasolie niet aan deze voorwaarde voldeed. Anders dan in het door belanghebbende genoemde arrest gaat het in de onderhavige zaak niet om de schending van puur formele (nationale) voorwaarden voor de toepassing van een vrijstelling, maar om schending van op het accijnsgoed zelf betrekking hebbende - op basis van Richtlijn 95/60/EG en Uitvoeringsbesluit (EU) 2017/74 van 25 november 2016 van de Europese Commissie voorgeschreven - herkenningsvoorwaarden, welke voorwaarden essentieel zijn om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling te waarborgen en om fraude, ontduiking of misbruik te voorkomen. Aangezien niet aan deze voorwaarden is voldaan, faalt dit betoog.

4.15. Belanghebbende heeft ter zitting aangegeven dat hij voor het Hof de overige bij de Rechtbank aangevoerde beroepsgronden laat varen. Die hoeven dus geen behandeling meer. Op grond van bovenstaande is het gelijk aan de zijde van de Inspecteur.

Slotsom

De slotsom luidt dat de naheffingsaanslag accijns terecht is opgelegd. De uitspraak van de Rechtbank zal worden vernietigd. Tegen de naheffingsaanslag voorraadheffing heeft belanghebbende geen zelfstandige grieven aangevoerd. Wat voor de naheffingsaanslag accijns geldt, geldt evenzeer voor deze naheffingsaanslag.

5 Griffierecht en proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor heffing van griffierecht of een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof:

vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
verklaart het bij de Rechtbank ingestelde beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. M. Harthoorn, voorzitter, mr. G.B.A. Brummer en mr. T.H.J. Verhagen, in tegenwoordigheid van mr. J.H. Riethorst als griffier.

De beslissing is op in het openbaar uitgesproken op 13 december 2022.

De griffier, De voorzitter,

(J.H. Riethorst) (M. Harthoorn)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 14 december 2022.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

¹ Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit

² HR 6 augustus 2021, nr. 19/00789, ECLI:NL:HR:2021:1187

³ vgl. HvJ 10 juni 2021, WR, C-279/19, ECLI:EU:C:2021:473.
