

Zaak C-711/20**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

31 december 2020

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

16 december 2020

Verzoekende partij:

TanQuid Polska Sp. z o. o.

Verwerende partij:

Generální ředitelství cel

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Het voorwerp van het hoofdgeding is het beroep in cassatie van de Generální ředitelství cel (directoraat-generaal douane; hierna ook: „verweerder”) tegen het vonnis van de Krajský soud v Českých Budějovicích (rechter in eerste aanleg České Budějovice, Tsjechië) van 12 september 2018 houdende nietigverklaring van de besluiten van verweerder (hierna: „bestreden besluiten”) waarbij deze heeft besloten dat TanQuid Polska sp. z o.o. als entrepouthouder de schorsingsregeling (hierna: „betrokken procedure”) heeft geschonden en haar een aanslag in de accijns heeft opgelegd.

Prejudiciële vragen

1. Worden accijnsproducten onder een schorsingsregeling in de zin van artikel 4, onder c), van richtlijn 92/12/EEG van de Raad overgebracht in een situatie waarin het douanekantoor van een lidstaat toestemming heeft gegeven voor overbrenging van producten onder een schorsingsregeling van een

belastingentrepot naar een in een andere lidstaat gevestigd geregistreerd bedrijf, hoewel de voorwaarden voor de overbrenging van de producten onder de schorsingsregeling objectief gezien niet zijn vervuld, omdat in een latere procedure is vastgesteld dat het geregistreerde bedrijf niet op de hoogte was van de overbrenging van de producten als gevolg van fraude door derden?

2. Staat een accijnszekerheid in de zin van artikel 15, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad die is gesteld voor een ander doel dan de overbrenging van producten onder een schorsingsregeling van een belastingentrepot naar een in een andere lidstaat gevestigd geregistreerd bedrijf in de weg aan een correcte aanvang van een overbrenging onder een accijnsschorsingsregeling, indien het stellen van de zekerheid is vermeld in de geleidedocumenten voor de overbrenging van de producten onder de schorsingsregeling naar het geregistreerde bedrijf en door de douaneautoriteit van de lidstaat is bevestigd?

Aangehaalde bepalingen van Unierecht

Artikel 4, onder c), artikel 6, lid 1, onder a), artikel 13, onder a), artikel 15, leden 3 en 4, en artikel 20, lid 1, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (hierna: „richtlijn”).

Aangehaalde bepalingen van nationaal recht

De §§ 25, 26 en 28 van zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (wet nr. 353/2003 inzake accijns; hierna: „accijnswet”) bepaalt dat geselecteerde producten in het kader van de betrokken procedure uitsluitend met een geleidedocument tussen lidstaten kunnen worden overgedragen. Deze procedure wordt onder meer geschonden indien deze producten niet binnen de gestelde termijn aan de erkende geadresseerde worden geleverd.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster is een Poolse handelsvennootschap die in Polen een belastingentrepot drijft. Uit dat depot zijn in december 2009 en januari 2010 minerale oliën (geselecteerde producten) waarover accijns wordt geheven, verzonden aan een erkende geadresseerde, de Tsjechische vennootschap EKOL GAS PB, s.r.o. (hierna: „EKOL GAS”).
- 2 Zoals echter volgt uit de bewijsprocedure heeft EKOL GAS nooit handelgedreven met verzoekster en heeft zij ontkend dat zij met haar enig contact heeft gehad. EKOL GAS wist er, als geregistreerd bedrijf, dus niet van dat producten aan haar geleverd zouden worden in het kader van de betrokken procedure.

- 3 Volgens het bevoegde Tsjechische douanekantoor was de informatie in de geleidedocumenten van 5 januari 2010 niet in overeenstemming met de waarheid en zijn de 38 door de Poolse douane overgedragen geleidedocumenten, die de grondslag vormen voor de verzending van de minerale oliën uit het belastingentrepot van verzoekster, niet overgelegd aan de Tsjechische douane, wat een schending van de rechtsbepalingen is. De afdrucken van het stempel van de Tsjechische douane, waarmee 35 geleidedocumenten zijn bekrachtigd, zijn vervalst. De afdrucken van de stempels gebruikt voor het vervoer kwamen niet overeen met de stempels van EKOL GAS.
- 4 De minerale oliën verzonden uit het belastingentrepot van verzoekster zijn niet binnen de gestelde termijn en op de aangegeven plaats door EKOL GAS als erkende geadresseerde in ontvangst genomen, maar zijn geleverd aan een onbekende persoon op het grondgebied van de Tsjechische Republiek als gevolg van fraude door derden, die zich buiten haar medeweten hebben voorgedaan als vertegenwoordigers van EKOL GAS.
- 5 Volgens het bevoegde Tsjechische douanekantoor heeft verzoekster de betrokken procedure geschonden doordat de geselecteerde producten aan de Tsjechische Republiek zijn geleverd en niet naar behoren in ontvangst zijn genomen door een erkende geadresseerde die ze vervolgens heeft aangegeven en de accijns heeft afgedragen. Derhalve is verzoekster bij besluiten van 3 maart 2016 tot vaststelling van de hoogte van de belastingschuld een aanslag van in totaal 10 207 850 Tsjechische kroon (CZK) opgelegd.
- 6 Verzoekster heeft bezwaar gemaakt tegen deze besluiten tot vaststelling van de hoogte van de belastingschuld, die de Generální ředitelství cel bij de bestreden besluiten heeft afgewezen. Bij vonnis van de Krajský soud v Českých Budějovicích zijn deze besluiten echter nietig verklaard en is de zaak voor een hernieuwd onderzoek terugverwezen. Tegen dat vonnis heeft de Generální ředitelství cel cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter.

Vonnis van de Krajský soud v Českých Budějovicích

- 7 Volgens de Krajský soud v Českých Budějovicích is niet voldaan aan de fundamentele voorwaarde voor overbrenging van de minerale oliën in het kader van de betrokken procedure dat de overbrenging moet plaatsvinden tussen in de accijnswet omschreven personen. Buiten medeweten van EKOL GAS zijn derden namens haar opgetreden die zelf geen erkende geadresseerden waren. Dat komt overeen met een situatie waarin de in de geleidedocumenten aangegeven geadresseerde van de geselecteerde producten niet over een passende vergunning beschikt. De situatie die in deze zaak wordt onderzocht, verschilt van de situatie waarin de voorwaarden worden geschonden tijdens een formeel en materieel rechtmatig aangevangen overbrenging van minerale oliën in het kader van de betrokken procedure (bijvoorbeeld in de vorm van niet-inachtneming van de gestelde termijn voor de overbrenging van de geselecteerde producten). Daarom

moet de in deze zaak onderzochte situatie worden beschouwd als in het vrije verkeer brengen in de zin van de accijnswet.

- 8 De Krajský soud v Českých Budějovicích heeft gewezen op vergelijkbare conclusies van de Poolse douane, die bij besluit van 26 oktober 2015 met betrekking tot leveringen van minerale oliën een aanslag in de accijns heeft opgelegd aan BM Reflex, sp. z o.o., als eigenaar van de overgebrachte producten, in plaats van aan verzoekster. Volgens de Poolse douane was niet voldaan aan de voorwaarden voor de overbrenging in het kader van de betrokken procedure, aangezien (i) de geleidedocumenten niet het daadwerkelijke verloop van de transactie documenteerden, en (ii) de door J&S ENERGY S.A. gestelde zekerheid voor de accijns uitsluitend betrekking had op de overbrenging tussen belastingentrepots en de leveringen daarom niet werden gedekt door de accijnszekerheid. Volgens deze douane was niet verzoekster maar BM Reflex de belastingplichtige.

Voornaamste argumenten van partijen

- 9 TanQuid Polska stelt dat niet is voldaan aan de formele voorwaarden voor de aanvang van de overbrenging in het kader van de betrokken procedure, want niet kan worden gesteld dat de geselecteerde producten waren bestemd voor de in de documenten aangegeven geadresseerde. Deze documenten moeten niet alleen formeel correct zijn, maar ook in overeenstemming met de feitelijke situatie. In casu was dat niet het geval, want objectief gezien was er geen wederpartij (een erkende geadresseerde). Als geadresseerden traden bedrieglijk handelende natuurlijke personen op, die niet over een vergunning beschikten voor het in ontvangst nemen van de geselecteerde producten en van aanvang van de overbrenging af handelden met het opzet om de genoemde documenten te voorzien van valse stempels. Bovendien is geen accijnszekerheid gesteld, wat een formele voorwaarde is voor de aanvang van de overbrenging in het kader van de betrokken procedure. Deze situatie moet dus worden gezien als overbrenging van geselecteerde producten die in een andere lidstaat in het vrije verkeer zijn gebracht.
- 10 De Generální ředitelství cel bestrijdt de conclusie dat de geselecteerde producten als in het vrije verkeer gebrachte producten naar de Tsjechische Republiek zijn verzonden en daar geleverd. Voor de aanvang van de overbrenging van de geselecteerde producten in het kader van de betrokken procedure is geen instemming of bevestiging van de zijde van de erkende geadresseerde vereist. Instemming (in de vorm van een stempel of handtekening van een geautoriseerde persoon) is pas nodig voor een behoorlijke beëindiging van de overbrenging in het kader van de betrokken procedure. Dat is ook waarom de afzender van de geselecteerde producten een risicoaansprakelijkheid heeft voor schending van die procedure.

- 11 De douaneautoriteiten onderzoeken niet de juistheid, maar controleren enkel of alle rubrieken van het geleidedocument zijn ingevuld en het belastingentrepot van de afzender en de erkende geadresseerde over geldige vergunningen beschikken. Als dat het geval is en tevens de in de accijnswet vereiste zekerheid is gesteld, geven de douaneautoriteiten toestemming voor de aanvang van een dergelijke overbrenging. Indien als geadresseerde een persoon met een geldige vergunning is aangewezen, begint de overbrenging ongeacht of de afzender deze persoon per vergissing of opzettelijk heeft aangewezen en of de geadresseerde zich van deze overbrenging bewust is of niet.
- 12 In geval van onttrekking van de goederen aan de betrokken procedure overeenkomstig artikel 15, lid 4, van de richtlijn, worden de consequenties daarvan uitsluitend gedragen door het verzendende belastingentrepot, zelfs als het document nadien op frauduleuze wijze bevestigd wordt. Het verzendende belastingentrepot is gehouden vóór aanvang van de overbrenging zekerheid te stellen voor deze situatie, aangezien het gedurende de gehele overbrenging aansprakelijk is voor de levering van de geselecteerde producten totdat deze naar behoren in ontvangst zijn genomen door de in de geleidedocumenten vermelde erkende geadresseerde.

Analyse van de prejudiciële vragen

- 13 De verwijzende rechter herinnert er in het algemeen aan dat de richtlijn tot doel heeft dubbele belastingheffing te voorkomen en het vrije verkeer van goederen binnen de Europese Unie niet te belemmeren. Hij verwijst naar de rechtspraak van de Europese Unie volgens welke goederen moeten worden belast op de plaats waar zij worden verbruikt en de verschuldigdheid van de accijns in alle lidstaten gelijk moet zijn om de totstandbrenging en de werking van de interne markt te waarborgen.¹
- 14 Indien in de onderhavige zaak niet is voldaan aan de voorwaarden voor de aanvang van de overbrenging in het kader van de betrokken procedure, worden de producten op het moment van de daadwerkelijke verlaten van het entrepot tot binnenlands verbruik uitgeslagen² en moeten zij derhalve in Polen worden belast. Indien wel aan deze voorwaarden is voldaan, is een procedure voor overbrenging tussen de lidstaten ingeleid en is de erkende entrepothouder in geval van een latere vaststelling van schending van deze procedure in de Tsjechische Republiek belastingplichtig.
- 15 Aangezien tijdens de procedure van overbrenging van de geselecteerde producten in het kader van de betrokken procedure een verhoogd risico bestaat dat deze

¹ Arresten van het Hof van 30 mei 2013, Scandic Distilleries, C-663/11, EU:C:2013:347, punten 22 en 23, en 18 december 2007, Pipeline Méditerranée en Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punt 22.

² Zie artikel 6, lid 1, onder a), jo. artikel 4, onder c), van de richtlijn.

producten aan het toezicht van de belastingautoriteiten worden onttrokken, vereist deze procedure dat aan drie voorwaarden wordt voldaan: (i) de overbrenging moet plaatsvinden tussen erkende personen (een erkende entrepouhouder en een geregistreerd bedrijf); (ii) bij de overbrenging moeten de geleidedocumenten bij de producten worden gevoegd (zie de considerans van de richtlijn), en (iii) er moet een zekerheid worden gesteld overeenkomstig artikel 13, onder a), van de richtlijn.

- 16 In het onderhavige geval beschikte de erkende entrepouhouder over een vergunning voor een belastingentrepot en bepaalde hij zelf de voorwaarden voor de overbrenging, waarbij hij EKOL GAS, een geregistreerd bedrijf, als de geadresseerde aangaf. Volgens de verwijzende rechter is de erkende entrepouhouder degene die de overbrenging in gang zet, aangezien hij deel A van het geleidedocument invult.
- 17 Volgens het arrest van het Hof van 2 juli 2016, *Kapnoviomichania Karelia*, C-81/15, EU:C:2016:398, rust op de erkende entrepouhouder een risicoaansprakelijkheid voor elke schending van een overbrenging in het kader van de betrokken procedure op de plaats waar de schending van de procedure of de onregelmatigheid zich heeft voorgedaan. Deze aansprakelijkheid eindigt pas als de ontvangst van de producten door het geregistreerde bedrijf is gedocumenteerd (artikel 15, lid 4, van de richtlijn). Vervolgens vult hij deel C van het geleidedocument in, dat moet worden ondertekend en afgestempeld. De geadresseerde wordt dus pas aan het einde bij de transactie betrokken, wat ook wordt bevestigd door artikel 19, lid 2, van de richtlijn. Voor de aanvang van de overbrenging is zijn medewerking dus niet nodig.
- 18 De douaneautoriteiten gaan na of de overbrenging plaatsvindt tussen erkende personen en of de accijnszekerheid is gesteld, dat wil zeggen zij onderzoeken alleen of aan de formele voorwaarden is voldaan, waardoor de verantwoordelijkheid voor de controle of het geregistreerde bedrijf (de geadresseerde) de goederen daadwerkelijk heeft ontvangen, bij de erkende entrepouhouder komt te liggen.³ Zij geven dan toestemming voor de aanvang van de overbrenging. De betrokken procedure maakt het dus mogelijk toezicht te houden op de invoer van belastbare producten maar werpt geen belemmeringen op in de vorm van inhoudelijke controle van de documenten door de douaneautoriteiten, hetgeen in overeenstemming is met het doel van de richtlijn.
- 19 Het feit dat de douaneautoriteiten de juistheid van de gegevens alleen vanuit formeel oogpunt controleren, vloeit ook voort uit recentere EU-wetgeving⁴ en uit

³ Het Hof heeft geoordeeld dat van een belastingplichtige mag worden verlangd dat hij ervoor zorgt dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude (arrest van 21 februari 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105, punt 24) en heeft deze conclusie met betrekking tot accijns en de richtlijn ook toegepast in het eerder aangehaalde arrest C-81/15.

⁴ Artikel 20 van richtlijn 2008/118/EG van 16 november 2008.

Poolse wetgeving⁵. De aanvang van een overbrenging in het kader van een accijnsschorsingsregeling kan niet worden beïnvloed door de latere vaststelling dat derden zich voordoen als vertegenwoordigers van een geregistreerd bedrijf. Uitslag tot binnenlands verbruik kan dus alleen plaatsvinden als niet is voldaan aan de voorwaarden voor de aanvang van de overbrenging, maar die voorwaarden kunnen niet de instemming van het geregistreerde bedrijf omvatten.

- 20 In de rechtspraak van het Hof van Justitie is tot nu toe geen aandacht besteed aan fraude in verband met de betrokken procedure. Er is enige overeenkomst met de zaak die is beslecht met het arrest van 12 december 2002, Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751. In die zaak waren de stempels van de douaneautoriteiten vervalst waarmee werd bevestigd dat de goederen de EU al bij aanvang van de overbrenging hadden verlaten. In het geval van verzoekster zijn echter de stempels van het geregistreerde bedrijf vervalst, en dat pas op het moment dat de overbrenging van de goederen moest worden voltooid. Bovendien was er in de genoemde zaak geen concreet geregistreerd bedrijf of erkende entrepouhouder in een andere lidstaat aan wie de goederen moesten worden geleverd. Het ging enkel om het vervoer van producten die bestemd waren voor uitvoer naar landen buiten de EU via een of meer lidstaten. Ook de kern van het geschil, namelijk de kwestie van het recht van verweer, was anders.
- 21 Een andere kwestie die door de verwijzende rechter wordt onderzocht, is de aard en het doel van de zekerheid⁶ die is gesteld voor de betaling van de accijns. De zekerheid is gesteld door de Poolse vennootschap J&S ENERGY. Uit het dossier van de zaak blijkt dat deze zekerheid was gesteld voor de overbrenging van geselecteerde producten in het kader van de betrokken procedure van het door verzoekster gedreven belastingentrepot naar EKOL GAS. Verzoekster heeft echter het doel betwist waarvoor de garantie was gesteld, met het argument dat er geen zekerheid was gesteld voor de overbrenging van de geselecteerde producten in het kader van de betrokken procedure overeenkomstig artikel 15, lid 3, van de richtlijn, omdat de gestelde zekerheid alleen betrekking had op het vervoer tussen belastingentrepots en niet ook op de overbrenging aan een geregistreerd bedrijf.
- 22 De zekerheid voor de betaling van de belasting is geldig in alle lidstaten van de Unie waar de producten worden doorgevoerd (zie artikel 15, lid 3, van de richtlijn). Volgens de verwijzende rechter kunnen de douaneautoriteiten van een andere lidstaat dus niet nagaan wat de reden is voor de zekerheid of de authenticiteit van de gegevens in de geleidedocumenten controleren.
- 23 Op basis van de gegevens in de geleidedocumenten en de in deze zaak ontvangen zekerheid hebben de Poolse douaneautoriteiten toestemming gegeven voor de overbrenging van de producten in het kader van de betrokken procedure aan het

⁵ De artikelen 41 en 41a van de ustawa o podatku akcyzowym (accijnswet) (Dz. U. 2009 nr. 3, volgnr. 11).

⁶ Zie overweging 19 van bovengenoemde richtlijn 2008/118/EG.

geregistreerde bedrijf, waarbij zij hebben verklaard dat aan alle bovengenoemde voorwaarden voor de betrokken procedure was voldaan. Op grond daarvan waren verzoekster en de Tsjechische douaneautoriteiten van mening dat de zekerheid was betaald en dat aan de voorwaarden voor de betrokken procedure was voldaan. In een later stadium van de procedure (na een rechterlijke toetsing door de Poolse bestuursrechters) hebben de Poolse douaneautoriteiten de accijnsprocedure echter stopgezet omdat volgens hen niet was voldaan aan de voorwaarden voor de betrokken procedure, onder meer omdat er geen zekerheid was gesteld voor het vervoer van de producten naar het geregistreerde bedrijf.

- 24 Toen de goederen het grondgebied van de Tsjechische Republiek bereikten, was de zekerheid echter al gesteld en gingen de nationale douaneautoriteiten er overeenkomstig het beginsel van rechtszekerheid en vertrouwen in het goede verloop van de procedure van de Poolse douane van uit dat deze correct was. De Poolse douaneautoriteiten hebben dus een situatie geschapen die in de richtlijn of in de accijnswet niet was voorzien. Volgens de verwijzende rechter zou de aanvaarding van een dergelijke handelwijze van de Poolse douaneautoriteiten en het toekennen van de gevolgen ervan aan de partijen in het hoofdgeding een schending van het beginsel van de rechtsstaat vormen. Indien de Tsjechische douaneautoriteiten een overbrenging in het kader van de betrokken procedure niet als correct in gang gezet beschouwen vanwege een niet naar behoren gestelde zekerheid, zou dit in strijd zijn met de doelstellingen van de richtlijn en een schending vormen van de EU-beginselen van loyale samenwerking en rechtszekerheid.
- 25 In het geval van beide prejudiciële vragen is dus niet voldaan aan de voorwaarden die in de Unierechtspraak worden gesteld om het Hof geen prejudiciële vraag te hoeven stellen.