



Themafiche Accijns

Voorwoord

Accijns is een indirecte belasting op het verbruik of gebruik van bepaalde producten. In tegenstelling tot de belasting over de toegevoegde waarde (btw), die het karakter heeft van een algemene ad-valorembelasting, is accijns een bijzondere belasting in zoverre hij ten eerste slechts wordt geheven over bepaalde producten, te weten alcoholhoudende dranken, tabaksfabrikaten en energieproducten, en ten tweede niet is gebaseerd op de waarde van die producten, maar op de verbruikte hoeveelheden (liters alcohol of brandstof, aantal sigaretten, enzovoort)

Om de goede werking van de interne markt te waarborgen en verstoringen van de mededinging binnen de Unie te voorkomen, is de accijns overeenkomstig artikel 113 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op Europees niveau geharmoniseerd.

Zo is in het midden van de jaren 1990 afgeleide wetgeving aangenomen, die aan het einde van de jaren 2000 is herschikt. Er zijn specifieke richtlijnen die voorzien in de harmonisatie van de heffingsgrondslagen (omschrijving van de productgroepen, van de wijze waarop de accijns wordt berekend – bijvoorbeeld per hectoliter, per procent alcohol, per aantal eenheden, enzovoort –, eventuele vrijstellingen) en van de minimumtarieven die gelden voor de verschillende betrokken producten. Daarnaast is er een algemene richtlijn die de gemeenschappelijke regeling inzake de productie, het voorhanden hebben en het verkeer van die producten vaststelt.

Het Hof heeft meermaals de gelegenheid gehad om zich uit te spreken over aspecten van de werking van de accijnsregeling, of het nu gaat om de specifieke wijzen van belastingheffing over de betrokken producten of over de gemeenschappelijke regeling inzake het voorhanden hebben en het verkeer van die producten.

Zo heeft het Hof in vaak technische zaken de omvang van de werkingssfeer van de accijns verduidelijkt, teneinde per geval te bepalen of specifieke producten al dan niet aan accijns zijn onderworpen. Ook heeft het zich herhaaldelijk uitgesproken over de structuur van deze belasting en dan met name over de toepassing van de verschillende tarieven en vrijstellingen waarin de wetgeving voorziet.

Daarnaast bestaat er ook een uitgebreide rechtspraak van het Hof over de regels betreffende de verschuldigheid en de betaling van de accijns.

Afgezien van zijn rechtspraak over de eigenlijke accijns heeft het Hof ook duidelijk gemaakt onder welke voorwaarden de lidstaten de mogelijkheid hebben om accijnsproducten nog aan andere indirecte belastingen te onderwerpen.

Lijst van relevante handelingen

Algemene regeling voor accijnsproducten

Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1).

Richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 92/12/EEG betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop en tot wijziging van richtlijn 92/81/EEG (PB 1992, L 390, blz. 124).

Richtlijn 96/99/EG van de Raad van 30 december 1996 tot wijziging van richtlijn 92/12/EEG betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1997, L 8, blz. 12).

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 (PB 2009, L 9, blz. 12).

Verordening (EEG) nr. 3649/92 van de Commissie van 17 december 1992 betreffende een vereenvoudigd geleidedocument voor het intracommunautaire verkeer van accijnsproducten die in de lidstaat van verzending tot verbruik zijn uitgeslagen (PB 1992, L 369, blz. 17).

Bijzondere regelingen voor accijnsproducten

Richtlijn 95/59/EG van de Raad van 27 november 1995 betreffende de belasting, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten (PB 1995, L 291, blz. 40).

Richtlijn 2011/64/EU van de raad van 21 juni 2011 betreffende de structuur en de tarieven van de accijns op tabaksfabrikaten (PB 2011, L 176, blz. 24).

Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 21).

Richtlijn 92/84/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken (PB 1992, L 316, blz. 29).

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).

Richtlijn 92/81/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën (PB 1992, L 316, blz. 12).

Richtlijn 92/82/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de onderlinge aanpassing van de accijnstarieven voor minerale oliën (PB 1992, L 316, blz. 19).

Douanewetgeving

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1).

Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1993, L 253, blz. 1).

Verordening (EG) nr. 955/1999 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 1999 tot wijziging van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad wat betreft de regeling extern douanevervoer (PB 1999, L 119, blz. 1).

Verordening (EG) nr. 1662/1999 van de Commissie van 28 juli 1999 tot wijziging van verordening (EEG) nr. 2454/93 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1999, L 197, blz. 25).

Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1987, L 256, blz. 1).

Verordening (EEG) nr. 2587/91 van de Commissie van 26 juli 1991 tot wijziging van bijlage I van verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief (PB 1991, L 259, blz. 1).

Gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde

Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

Wederzijdse bijstand inzake de invordering van bepaalde fiscale schuldvorderingen

Richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB 1976, L 73, blz. 18).

Table des matières

VOORWOORD	3
LIJST VAN RELEVANTE HANDELINGEN	5
I. HARMONISATIE VAN DE HEFFINGSGRONDSLAGEN EN VAN DE ACCIJNSTARIEVEN	8
1. Harmonisatie van de accijns op tabaksfabrikaten	8
1.1. Werkingssfeer van de accijns op tabaksfabrikaten	8
1.2. Structuur van de accijns op tabaksfabrikaten.....	10
2. Harmonisatie van de accijns op alcoholhoudende dranken.....	12
2.1 Werkingssfeer van de accijns op alcoholhoudende dranken.....	12
2.2 Structuur van de accijns op alcoholhoudende dranken	18
3. Harmonisatie van de accijns op energieproducten.....	25
3.1 Werkingssfeer van de accijns op energieproducten.....	25
3.2 Structuur van de accijns op energieproducten	30
II. HARMONISATIE VAN DE REGELS INZAKE VERSCHULDIGDHEID EN BETALING VAN DE ACCIJNS	33
1. Verschuldigdheid van de accijns	33
1.1 Verschuldigdheid in geval van onttrekking van een accijnsproduct aan een accijnsschorsingsregeling	34
1.2 Verschuldigdheid in geval van verwerving van accijnsproducten door een particulier.....	44
2. Betaling van de accijns	50
III. ANDERE INDIRECTE BELASTINGEN DAN ACCIJNZEN OP ACCIJNSPRODUCTEN.....	56

I. Harmonisatie van de heffingsgrondslagen en van de accijnstarieven

1. Harmonisatie van de accijns op tabaksfabrikaten

1.1. Werkingssfeer van de accijns op tabaksfabrikaten

Arrest van 6 april 2017, Eko-Tabak (C-638/15, [EU:C:2017:277](#))

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2011/64/EU – Artikel 2, lid 1, onder c) – Artikel 5, lid 1, onder a) – Begrippen ‚rooktabak‘, ‚gesneden of op andere wijze versnipperde tabak‘ en ‚industriële verwerking‘

Het douanekantoor Zuid-Bohemen (Tsjechië) heeft de verbeurdverklaring gelast van een aantal producten van Eko-Tabak, op grond van de overweging dat die producten rooktabak in de zin van de nationale accijnswet waren en bijgevolg aan accijns waren onderworpen.

Eko-Tabak heeft tegen dat besluit beroep ingesteld bij de Krajský soud v Českých Budějovicích (regionale rechter České Budějovice, Tsjechië), waarbij zij aanvoerde dat door de in de nationale wetgeving gegeven definitie van „rooktabak” de in richtlijn 2011/64 opgenomen lijst van tabaksfabrikaten op ontoelaatbare wijze werd uitgebreid. Eko-Tabak is namelijk van mening dat haar product – gedroogde, platte, onregelmatige, gedeeltelijk gestripte tabaksbladeren die een primaire droging hebben ondergaan en gecontroleerd zijn bevochtigd, met glycerinesporen – nog een bewerking moet ondergaan (eenvoudige bewerking in de vorm van malen of met de hand versnijden) alvorens te kunnen worden gerookt. Dat product zou dus geen rooktabak zijn.

Nadat haar beroep was verworpen, heeft Eko-Tabak hoger beroep ingesteld bij de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië). Bij die rechter is twijfel gerezen over de vraag of producten als die in het hoofdgeding tabaksfabrikaten zijn waarop richtlijn 2011/64 van toepassing is. Indien die vraag ontkennend wordt beantwoord, wenst die rechter te vernemen of de artikelen 2 en 5 van die richtlijn zich ertegen verzetten dat een lidstaat dergelijke producten aan accijns onderwerpt.

Het Hof oordeelt dat artikel 2, lid 1, onder c), en artikel 5, lid 1, van richtlijn 2011/64 aldus moeten worden uitgelegd dat gedroogde, platte, onregelmatige, gedeeltelijk gestripte tabaksbladeren die een primaire droging hebben ondergaan en gecontroleerd zijn bevochtigd, die glycerinesporen bevatten en die na een eenvoudige bewerking (malen of met de hand versnijden) geschikt zijn om te worden gerookt, onder het begrip „rooktabak” in de zin van die bepalingen vallen.

Uit de bewoordingen van artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 blijkt immers dat twee cumulatieve voorwaarden moeten zijn vervuld: ten eerste moet de tabak gesneden

of op andere wijze versnipperd, gesponnen of tot flakes geperst zijn, en ten tweede moet de tabak geschikt zijn om zonder verdere industriële verwerking te worden gerookt.

Bij gebreke van een definitie van de begrippen „gesneden” en „versnipperd” in die richtlijn, moet voor de bepaling van de strekking ervan worden afgegaan op de algemene en gangbare betekenis ervan. Met die begrippen, waarvan de gebruikelijke betekenis bijzonder ruim is, wordt met name bedoeld, wat het eerste betreft, het resultaat van de handeling die erin bestaat een deel of een stuk van iets weg te nemen met een scherp voorwerp, en wat het tweede betreft, het resultaat van de handeling die erin bestaat iets in stukken te breken of te verdelen.

Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde producten volgens de door de verwijzende rechter verstrekte informatie bestaan uit gedeeltelijk gestripte tabaksbladeren, moeten die producten derhalve worden beschouwd als gesneden of op andere wijze versnipperde tabak in de zin van artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64.

Onder het in die bepaling gebruikte begrip „industriële verwerking” wordt gewoonlijk de verwerking, doorgaans op grote schaal en volgens een standaardprocedure, van grondstoffen naar materiële goederen bedoeld.

Uit de rechtspraak van het Hof volgt in wezen dat eenvoudige handelingen waarmee een niet-afgewerkt tabaksproduct geschikt wordt gemaakt om te worden gerookt, zoals de handeling die erin bestaat eenvoudigweg een tabaksrolletje in een huls van sigarettenpapier te schuiven, geen „industriële verwerking” vormen.

In deze omstandigheden moet worden aangenomen dat een tabaksfabrikaat dat klaar is om te worden gerookt of dat eenvoudig met niet-industriële middelen gebruiksklaar kan worden gemaakt, geschikt is om te worden gerookt zonder verdere „industriële verwerking” in de zin van artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64.

In casu volgt uit de verwijzingsbeslissing dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde producten een primaire droging hebben ondergaan en gecontroleerd zijn bevochtigd, glycerinesporen bevatten en na een eenvoudige bewerking (malen of met de hand versnijden) geschikt zijn om te worden gerookt. Onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter blijkt derhalve dat die producten tevens voldoen aan de voorwaarde dat zij geschikt zijn om zonder verdere „industriële verwerking” te worden gerookt en dus onder het begrip „rooktabak” in de zin van artikel 5, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/64 vallen.

In deze omstandigheden moet worden aangenomen dat dergelijke producten, daar zij niet als tabak van fijne snede voor het rollen van sigaretten in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), i), van richtlijn 2011/64 kunnen worden beschouwd, onder het begrip „andere soorten rooktabak” in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), ii), van deze richtlijn vallen.

1.2. Structuur van de accijns op tabaksfabrikaten

Arrest van 4 maart 2010, Commissie/Frankrijk (C-197/08, [EU:C:2010:111](#))

Arrest van 4 maart 2010, Commissie/Oostenrijk (C-198/08, [EU:C:2010:112](#))

Arrest van 4 maart 2010, Commissie/Ierland (C-221/08, [EU:C:2010:113](#))

„Niet-nakoming – Richtlijn 95/59/EG – Belastingen, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten – Artikel 9, lid 1 – Vrije vaststelling, door fabrikanten en importeurs, van de maximumkleinhandelsverkoopprijzen voor hun producten – Nationale regeling die een minimumkleinhandelsverkoopprijs voor sigaretten oplegt – Nationale regeling die de verkoop van tabaksproducten ,tegen een met de doelstellingen van volksgezondheid strijdige promotieprijs’ verbiedt – Begrip ,wettelijke regelingen van de lidstaten inzake prijzencontrole of de inachtneming van de vastgestelde prijzen’ – Rechtvaardiging – Bescherming van de volksgezondheid – Kaderovereenkomst van de Wereldgezondheidsorganisatie voor de bestrijding van tabaksgebruik”

„Niet-nakoming – Richtlijn 95/59/EG – Belastingen, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten – Artikel 9, lid 1 – Vrije vaststelling, door fabrikanten en importeurs, van de maximumkleinhandelsverkoopprijzen voor hun producten – Nationale regeling die een minimumkleinhandelsverkoopprijs voor sigaretten en een minimumkleinhandelsverkoopprijs voor tabak van fijne snede oplegt – Rechtvaardiging – Bescherming van de volksgezondheid – Kaderovereenkomst van de Wereldgezondheidsorganisatie voor de bestrijding van tabaksgebruik”

„Niet-nakoming – Richtlijn 95/59/EG – Belastingen, andere dan omzetbelasting, op het verbruik van tabaksfabrikaten – Artikel 9, lid 1 – Vrije vaststelling, door fabrikanten en importeurs, van de maximumkleinhandelsverkoopprijzen voor hun producten – Nationale regeling die een minimumkleinhandelsverkoopprijs voor sigaretten oplegt – Rechtvaardiging – Bescherming van de volksgezondheid – Kaderovereenkomst van de Wereldgezondheidsorganisatie voor de bestrijding van tabaksgebruik”

In richtlijn 95/59 was bepaald dat fabrikanten en importeurs van tabaksfabrikaten vrijelijk de maximumkleinhandelsverkoopprijs van elk van hun producten vaststellen. De Commissie was van mening dat de regelingen van drie lidstaten (de Franse Republiek, de Republiek Oostenrijk en Ierland), waarbij minimumprijzen ter hoogte van een bepaald percentage van de gemiddelde prijs van de betrokken tabaksfabrikaten werden opgelegd (95 % voor Frankrijk, 92,75 % voor sigaretten en 90 % voor tabak van fijne snede voor Oostenrijk, en 97 % voor Ierland), afbreuk deden aan de vrijheid van fabrikanten en importeurs om de maximumkleinhandelsverkoopprijzen voor hun producten vast te stellen, en dus aan de vrije mededinging.

De Commissie wendde zich dan ook tot het Hof omdat zij de betrokken nationale regelingen in strijd achtte met richtlijn 95/59.

De lidstaten trachtten hun regelingen te rechtvaardigen door zich te beroepen op de Kaderovereenkomst van de Wereldgezondheidsorganisatie voor de bestrijding van tabaksgebruik (hierna: „WHO-overeenkomst”) ter verantwoording van een eventuele schending van artikel 9, lid 1, van richtlijn 95/59 in het licht van het in artikel 30 EG genoemde doel van bescherming van de gezondheid en het leven van personen.

Het Hof heeft in zijn drie arresten geoordeeld dat een lidstaat die een wettelijke regeling invoert en handhaaft waarbij de overheid minimumprijzen vaststelt voor de kleinhandelsverkoop van tabaksfabrikanten, niet voldoet aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens artikel 9, lid 1, van richtlijn 95/59, zoals gewijzigd bij richtlijn 2002/10, aangezien een dergelijke regeling het niet mogelijk maakt om in ieder geval uit te sluiten dat de opgelegde minimumprijs het mededingingsvoordeel aantast dat voor bepaalde producenten of importeurs van tabaksproducten zou kunnen voortvloeien uit lagere kostprijzen. Een dergelijke regeling, die bovendien de minimumprijs bepaalt op basis van de gemiddelde prijs die op de markt wordt toegepast, kan immers tot gevolg hebben dat de verschillen tussen de prijzen van de concurrerende producten verdwijnen en dat die prijzen convergeren naar de prijs van het duurste product. Die regeling doet dus afbreuk aan de door artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 95/59 gewaarborgde vrijheid van de producenten en de importeurs om hun maximumkleinhandelsverkoopprijs te bepalen.

Voorts kan volgens het Hof de WHO-overeenkomst niet van invloed zijn op de vraag of een dergelijke regeling al dan niet verenigbaar is met artikel 9, lid 1, van richtlijn 95/59, daar deze overeenkomst de overeenkomstsluitende partijen geen enkele concrete verplichting oplegt wat het prijsbeleid ten aanzien van tabaksproducten betreft, en slechts een beschrijving geeft van mogelijke oplossingen om rekening te houden met de nationale doelstellingen van volksgezondheid aangaande de beheersing van het tabaksgebruik. Artikel 6, lid 2, van die overeenkomst bepaalt immers enkel dat de overeenkomstsluitende partijen maatregelen nemen of handhaven, die „onder meer kunnen bestaan in” de tenuitvoerlegging van een fiscaal beleid en, „waar nodig”, een prijsbeleid voor tabaksproducten.

Tot slot kunnen de lidstaten zich ter rechtvaardiging van een schending van artikel 9, lid 1, van richtlijn 95/59 niet beroepen op het in artikel 30 EG genoemde doel van bescherming van de gezondheid en het leven van personen. Artikel 30 EG kan namelijk niet aldus worden begrepen dat het andere maatregelen zou toestaan dan de in de artikelen 28 EG en 29 EG bedoelde kwantitatieve in- en uitvoerbepalingen en maatregelen van gelijke werking.

Dat neemt niet weg dat richtlijn 95/59 de lidstaten niet belet de strijd tegen het roken, die strookt met het doel van bescherming van de volksgezondheid, voort te zetten.

In zoverre is de fiscale regeling een belangrijk en doeltreffend instrument ter bestrijding van het gebruik van tabaksproducten en dus ter bescherming van de volksgezondheid, aangezien het doel om te verzekeren dat het prijsniveau van die producten hoog ligt, op

passende wijze kan worden nagestreefd door die producten zwaarder te belasten, waarbij de verhoging van de accijns vroeg of laat tot een stijging van de kleinhandelsverkooprijzen zal leiden, zonder dat de vrije prijsbepaling wordt aangetast.

2. Harmonisatie van de accijns op alcoholhoudende dranken

2.1 Werkingssfeer van de accijns op alcoholhoudende dranken

Arrest van 13 maart 2019, B. S. (Mout in de samenstelling van bier) (C-195/18, [EU:C:2019:197](#))

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken – Richtlijn 92/83/EEG – Artikel 2 – Begrip ‚bier‘ – Drank op basis van wort verkregen uit een mengsel dat meer glucose dan mout bevat – Gecombineerde nomenclatuur – Post 2203 (bier van mout) of post 2206 (andere gegiste dranken)“

Verzoeker heeft een alcoholhoudende drank geproduceerd die volgens hem bestond uit een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken. Het belangrijkste ingrediënt voor de bereiding van die drank was glucosesiroop en niet mout (100 hectoliter wort werd verkregen uit 134,9 liter moutextract, 1708,2 liter glucosesiroop, 9 liter citroenzuur, 2,4 liter ammoniumfosfaat, kweekmedium en water).

Voor die productie heeft hij bij het bevoegde douanekantoor maandelijks een accijnsaangifte ingediend waarin hij de door hem vervaardigde drank heeft gekwalificeerd als een mengsel van „bier“ in de zin van post 2203 van de gecombineerde nomenclatuur (hierna: „GN“) en niet-alcoholhoudende dranken, en waarin hij het accijnstarief voor bier heeft toegepast.

Het hoofd van het bevoegde douanekantoor heeft die aangiften betwist omdat de bereide drank volgens hem moest worden ingedeeld onder GN-post 2206 als drank op basis van gegiste dranken, anders dan bier, en niet-alcoholhoudende dranken, en moest worden onderworpen aan een hoger accijnstarief. Hij heeft daarbij aangevoerd dat het belangrijkste ingrediënt voor de bereiding van het tussenproduct glucosesiroop was en niet mout, en dat het product dus niet kon worden ingedeeld in GN-post 2203, die ziet op „bier van mout“.

In het kader van dat geschil is verzoeker strafrechtelijk veroordeeld wegens het feit dat hij de Poolse belastingdienst onjuiste informatie heeft verstrekt over de aard van de door hem bereide drank, waardoor de door hem verschuldigde accijns lager is uitgevallen. Verzoeker heeft bij de verwijzende rechter hoger beroep ingesteld tegen die veroordeling.

Volgens die rechter is het voor de beslissing of verzoeker zich schuldig heeft gemaakt aan een strafbaar feit, van wezenlijk belang of de door hem bereide drank terecht door hem is ingedeeld als mengsel van „bier“ van GN-code 2203 en niet-alcoholhoudende

dranken, of dat het gaat om een drank op basis van een gegiste drank, anders dan bier, en niet-alcoholhoudende dranken.

In deze omstandigheden besluit de verwijzende rechter de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof een vraag te stellen die er in wezen toe strekt te vernemen of artikel 2 van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat een tussenproduct dat bestemd is om te worden gemengd met niet-alcoholhoudende dranken en dat is verkregen op basis van wort met minder moutbestanddelen dan moutvrije bestanddelen en waaraan vóór de gisting glucosesiroop is toegevoegd, als „bier van mout” kan worden ingedeeld onder GN-post 2203.

Het Hof merkt op dat artikel 2 van richtlijn 92/83 onder de kwalificatie „bier” niet alleen elk product van GN-code 2203 („bier van mout”) omvat, maar ook elk product van GN-code 2206 [„Andere gegiste dranken (bijvoorbeeld appelwijn, perenwijn, honingdrank); mengsels van gegiste dranken en mengsels van gegiste dranken met niet-alcoholhoudende dranken, elders genoemd noch elders onder begrepen”] dat een mengsel van bier en niet-alcoholhoudende dranken bevat, mits dat product in deze beide gevallen een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol. heeft. Het lijkt geen twijfel dat het litigieuze eindproduct – een mengsel van een alcoholhoudend tussenproduct, verkregen door gisting, en niet-alcoholhoudende dranken – niet kan worden ingedeeld onder GN-post 2203. Dit product zou dus enkel kunnen worden gekwalificeerd als „bier” indien het alcoholhoudende tussenproduct kan worden gekwalificeerd als „bier van mout” in de zin van GN-post 2203, met dien verstande dat niet lijkt te worden betwist dat het eindproduct een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol. heeft.

Het Hof verwijst in dit verband naar zijn vaste rechtspraak dat het beslissende criterium voor de tariefindeling van goederen moet worden gezocht in hun objectieve kenmerken en eigenschappen, zoals deze zijn omschreven in de tekst van de GN-posten en in de door de Commissie voor de GN en door de Werelddouaneorganisatie voor het geharmoniseerde systeem (GS) uitgewerkte toelichtingen. Het Hof stelt vast dat om het tussenproduct in casu eventueel te kunnen kwalificeren als „bier van mout”, weliswaar vereist is dat dit product mout bevat, maar dat daarvoor noch in de GN, noch in de toelichting op het GS een percentage wordt vastgesteld. Bovendien wordt in die toelichting uitdrukkelijk vermeld dat bepaalde hoeveelheden niet-gemoute granen kunnen worden gebruikt voor de bereiding van het wort, zonder dat daarbij de voorwaarde wordt gesteld dat het aandeel van deze moutvrije ingrediënten lager is dan het aandeel van de gemoute ingrediënten, en wordt de toevoeging van glucosesiroop niet verboden. Voorts vermeldt die toelichting, waarvan de taalversies uiteenlopen, uitdrukkelijk dat tijdens de gisting aroma’s aan het wort kunnen worden toegevoegd, hetgeen niet ipso facto uitsluit dat het litigieuze product wordt gekwalificeerd als „bier van mout”. Daarvoor is echter ook vereist dat de objectieve kenmerken en eigenschappen van het product, en in het bijzonder de organoleptische kenmerken ervan, overeenkomen met die van bier. Aangezien dit een feitelijke vraag is, staat het

aan de nationale rechter om na te gaan of het alcoholhoudende tussenproduct dat met niet-alcoholhoudende dranken wordt gemengd tot het eindproduct, al dan niet overeenkomt met bier (met name doordat het tussenproduct visueel op bier lijkt of de specifieke smaak van bier heeft). Alleen als aan die voorwaarden is voldaan, zal het product onder GN-post 2203 en onder het accijnstarief voor bier kunnen vallen.

Arrest van 9 december 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, [EU:C:2010:752](#))

„Richtlijn 92/83/EEG – Harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken – Artikel 20, eerste streepje, en artikel 27, lid 1, onder e) en f) – Kookwijn, kookport en kookcognac”

Repertoire Culinaire, een Londense groothandelaar in levensmiddelen, heeft uit Frankrijk kookwijn, kookport en kookcognac ingevoerd waaraan door de fabrikant zout en peper is toegevoegd zodat deze producten alleen voor de bereiding van voedsel kunnen worden gebruikt en ongeschikt zijn voor consumptie als drank.

De Britse belastingdienst heeft zich niettemin op het standpunt gesteld dat de betrokken producten aan de alcoholaccijns moesten worden onderworpen, en heeft de producten in beslag genomen bij de invoer ervan.

Tussen Repertoire Culinaire en de Britse autoriteiten is een geschil ontstaan over de teruggave van die producten.

Hoewel het Hof in het arrest van 12 juni 2008, Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), kookwijn reeds als een aan accijns onderworpen product heeft gekwalificeerd, verzoekt de verwijzende rechter het Hof met zijn eerste vraag om duidelijk te maken of artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat ook kookwijn en kookport onder de in deze bepaling gegeven definitie van „ethylalcohol” vallen, en om zijn juridische beoordeling in die zaak te heroverwegen.

De derde vraag strekt ertoe te vernemen op welke rechtsgrondslag een vrijstelling voor kookalcohol moet worden verleend.

Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen welke verplichtingen voor de lidstaat van invoer voortvloeien uit het feit dat kookalcohol in de lidstaat van vervaardiging is vrijgesteld van accijns alvorens te zijn vrijgegeven voor het verkeer binnen de Unie.

De tweede vraag ten slotte strekt ertoe te vernemen op welke wijze toepassing moet worden gegeven aan de vrijstelling wanneer de lidstaat heeft gekozen voor een accijnsteruggaafstelsel. In het Verenigd Koninkrijk is die teruggave namelijk slechts mogelijk onder uiterst strikte voorwaarden.

Het Hof oordeelt in de eerste plaats dat artikel 20, eerste streepje, van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat ook kookwijn en kookport onder de in deze bepaling gegeven definitie van „ethylalcohol” vallen.

Dat kookwijn en kookport als zodanig worden beschouwd als producten voor menselijke consumptie die vallen onder hoofdstuk 21 van de GN die als bijlage is gehecht aan verordening nr. 2658/87, zoals gewijzigd bij verordening nr. 2587/91, en dat zij niet geschikt zijn om als drank te worden geconsumeerd, doet niets af aan de toepasselijkheid van genoemde bepaling op de ethylalcohol die deze dranken bevatten.

Het Hof verklaart in de tweede plaats dat een vrijstelling van voor de productie van levensmiddelen gebruikte kookwijn, kookport en kookcognac van de geharmoniseerde accijns onder artikel 27, lid 1, onder f), van richtlijn 92/83 valt.

Dergelijke producten zouden alleen dan onder artikel 27, lid 1, onder e), van die richtlijn kunnen vallen, indien zij werden gebruikt voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken.

In de derde plaats brengt de uniforme toepassing van de bepalingen van richtlijn 92/83 mee dat wanneer een lidstaat een product al dan niet onderwerpt aan accijns of van accijns vrijstelt, dit in beginsel door de andere lidstaten moet worden erkend. Bij een andere uitlegging zou afbreuk worden gedaan aan de verwezenlijking van het door die richtlijn nagestreefde doel en zou het vrije goederenverkeer kunnen worden belemmerd.

Hieruit volgt dat wanneer producten zoals kookwijn, kookport en kookcognac, die zijn aangemerkt als producten die niet zijn onderworpen aan accijns of als producten die zijn vrijgesteld van accijns op grond van richtlijn 92/83 en tot verbruik zijn uitgeslagen in de lidstaat waar zij zijn geproduceerd, bestemd zijn om in een andere lidstaat in de handel te worden gebracht, laatstgenoemde lidstaat deze producten op zijn grondgebied op dezelfde wijze moet behandelen, tenzij hij over concrete, objectieve en controleerbare aanwijzingen beschikt dat eerstgenoemde lidstaat de bepalingen van deze richtlijn onjuist heeft toegepast of dat het overeenkomstig artikel 27, lid 1, van deze richtlijn gerechtvaardigd is om maatregelen te nemen teneinde fraude, ontduiking of misbruik op het gebied van de vrijstellingen te voorkomen en de juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te waarborgen.

In de vierde plaats ten slotte verklaart het Hof voor recht dat artikel 27, lid 1, onder f), van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat de toekenning van de in deze bepaling neergelegde vrijstelling slechts afhankelijk mag worden gesteld van voorwaarden zoals die in de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling, namelijk een beperking van de personen die een verzoek tot teruggaaf mogen indienen, een termijn van vier maanden om een dergelijk verzoek in te dienen en de vaststelling van een minimumbedrag voor de teruggaaf, indien uit concrete, objectieve en controleerbare aanwijzingen blijkt dat deze voorwaarden noodzakelijk zijn om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en om fraude, ontduiking

of misbruik te voorkomen. Het staat aan de verwijzende rechter om vast te stellen of dit voor de in die regeling neergelegde voorwaarden het geval is.

De vrijstelling van de in artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 bedoelde producten is immers de regel, en de weigering ervan de uitzondering, en de door deze bepaling aan de lidstaten verleende bevoegdheid om voorwaarden vast te stellen die tot doel hebben een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen, kan niet afdoen aan het onvoorwaardelijke karakter van de in deze bepaling bedoelde vrijstellingsverplichting.

Arrest van 19 april 2007, Profisa (C-63/06, [EU:C:2007:233](#))

„Richtlijn 92/83/EEG – Harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken – Artikel 27, lid 1, onder f) – Alcohol verwerkt in chocoladeproducten – Vrijstelling van de geharmoniseerde accijns”

UAB Profisa, die in Litouwen chocoladeproducten invoert die ethylalcohol bevatten, heeft verzocht om toepassing van de vrijstelling waarin richtlijn 92/83 voorziet.

De Litouwse douaneadministratie heeft geweigerd Profisa die vrijstelling te verlenen, op grond van de overweging dat de Litouwse accijnswet weliswaar ethylalcohol die wordt gebruikt voor de bereiding van chocoladeproducten vrijstelt van accijns, maar niet toestaat dat een dergelijke vrijstelling wordt toegepast op ingevoerde afgewerkte chocoladeproducten.

Profisa heeft die beslissing aangevochten bij de bestuursrechter in eerste aanleg, die haar beroep heeft verworpen. Daarop heeft Profisa hoger beroep ingesteld bij de Vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen), die wegens het verschil tussen de Litouwse versie van artikel 27, lid 1, onder f), van richtlijn 92/83, die als uitgangspunt heeft gediend bij het opstellen van de Litouwse wet, en de andere taalversies van deze bepaling een prejudiciële vraag stelt aan het Hof.

Het Hof herinnert aan zijn vaste rechtspraak dat het vereiste van een uniforme toepassing en uitlegging van de bepalingen van Unierecht meebrengt dat de tekst van een bepaling in geval van twijfel niet op zichzelf in één van zijn taalversies mag worden beschouwd, maar daarentegen moet worden uitgelegd en toegepast in het licht van de versies in de andere officiële talen.

Artikel 27, lid 1, onder f), van richtlijn 92/83 verplicht de lidstaten om vrijstelling van de geharmoniseerde accijns te verlenen voor alcohol en alcoholhoudende dranken die – al dan niet rechtstreeks – worden gebruikt bij de productie van levensmiddelen waarvan het alcoholgehalte niet meer bedraagt dan 8,5 liter absolute alcohol per 100 kilogram product voor chocola, en 5 liter absolute alcohol per 100 kilogram product voor alle andere producten. Met uitzondering van de Litouwse versie, bevat geen enkele

taalversie van deze bepaling een verwijzing naar de plaats waar de alcohol voor de vervaardiging van het betrokken product wordt aangewend.

In geval van verschillen tussen de taalversies van een Unierechtelijke bepaling moet bij de uitlegging ervan worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan de bepaling een onderdeel vormt.

In casu moet artikel 27, lid 1, onder f), van richtlijn 92/83 aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten verplicht om vrijstelling van de geharmoniseerde accijns te verlenen voor in het douanegebied van de Unie ingevoerde ethylalcohol die verwerkt is in chocoladeproducten die bestemd zijn voor rechtstreeks verbruik, mits het alcoholgehalte van deze producten niet meer bedraagt dan 8,5 liter absolute alcohol per 100 kilogram product.

De plaats waar de ethylalcohol voor de vervaardiging van de genoemde producten wordt aangewend, is in dit opzicht irrelevant.

Arrest van 29 juni 2000, *Salumets e.a.* (C-455/98, [EU:C:2000:352](#))

„Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Zesde richtlijn – Invoerbelasting – Werkingssfeer – Invoer als smokkelgoed van ethylalcohol”

Het hoofdgeding betreft een geschil tussen de Finse douaneadministratie en enkele personen die zijn vervolgd wegens het smokkelen van ethylalcohol.

Verweerders in het hoofdgeding (hierna: „verweerders”) hebben betoogd dat de accijnsrichtlijnen niet van toepassing zijn en hebben zich daarbij beroepen op de rechtspraak betreffende de invoer van verdovende middelen, waarin het Hof heeft geoordeeld dat een douaneschuld noch een omzetbelastingschuld kan ontstaan bij de illegale invoer of levering van verdovende middelen, behalve wanneer dergelijke producten binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen omdat zij deel uitmaken van een legaal en streng bewaakt economisch circuit ten behoeve van gebruik voor medische en wetenschappelijke doeleinden¹.

De Finse regering en de regeringen van de andere lidstaten die opmerkingen hebben ingediend, hebben zich daarentegen beroepen op de arresten waarin het Hof heeft geoordeeld dat de btw normaal is verschuldigd wanneer frauduleus verhandelde goederen gaan concurreren met producten die in het legale circuit worden verhandeld,

¹ Verweerders hebben verwezen naar de arresten van 5 februari 1981, Horvath (50/80, [EU:C:1981:34](#)); 26 oktober 1982, Wolf (221/81, [EU:C:1982:363](#)); 28 februari 1984, Einberger (294/82, [EU:C:1984:81](#)); 5 juli 1988, Mol (269/86, [EU:C:1988:359](#)); 5 juli 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, [EU:C:1988:360](#)). Deze rechtspraak is volgens hen bevestigd en uitgebreid in zaken betreffende de invoer van vals geld [arrest van 6 december 1990, Witzemann (C-343/89, [EU:C:1990:445](#))].

zoals het geval is met namaakparfums², de illegale exploitatie van kansspelen³ en de illegale uitvoer van computersystemen⁴.

In het kader van dit geschil vraagt een Finse rechter het Hof of de bepalingen van de richtlijnen 92/12 en 92/83 van toepassing zijn op de invoer als smokkelgoed van uit derde landen afkomstige ethylalcohol. Die rechter wenst met name van het Hof te vernemen of de frauduleuze invoer van ethylalcohol niet moet worden gelijkgesteld met de illegale levering van verdovende middelen en de invoer van vals geld.

Het Hof verklaart om te beginnen dat voor de illegale invoer of levering van goederen die wegens hun aard en hun bijzondere kenmerken niet in het legale handelsverkeer mogen worden gebracht of in de economische kringloop mogen komen, zoals verdovende middelen of vals geld, weliswaar niet de belasting en de douanerechten gelden die normaal op grond van de Unieregeling zijn verschuldigd, maar dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich verzet tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van die gevallen waarin elke mededinging tussen een legale en een illegale economische sector is uitgesloten.

Ethylalcohol die als smokkelgoed is ingevoerd vanuit een derde land, is geen goed waarvan de verhandeling wegens zijn aard of bijzondere kenmerken verboden is. Ethylalcohol kan ook niet als een van het economische circuit uitgesloten product worden beschouwd, aangezien mededinging tussen het als smokkelgoed ingevoerde product en het in het legale circuit verhandelde product niet uitgesloten is, nu er voor alcohol een legale markt bestaat waartoe de smokkelwaar zich juist toegang verschaft.

De richtlijnen 92/12 en 92/83 moeten derhalve aldus worden uitgelegd dat de bepalingen ervan betreffende de belastingplichtigheid en de douaneschuld eveneens van toepassing zijn op de invoer als smokkelgoed van uit derde landen afkomstige ethylalcohol in het douanegebied van de Unie.

2.2 Structuur van de accijns op alcoholhoudende dranken

Arrest van 17 juni 1999, Socridis (C-166/98, [EU:C:1999:316](#))

„Binnenlandse belasting – Artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG) – Richtlijnen 92/83/EEG en 92/84/EEG – Verschillende belasting op wijn en op bier”

De onderneming Société critouridienne de distribution (Socridis) verzocht om vermindering van de accijns die zij in de periode van mei tot en met december 1993 had moeten betalen over hoeveelheden bier. Zij betoogde dat de richtlijnen 92/83 en 92/84

² Arrest van 28 mei 1998, Goodwin en Unstead (C-3/97, [EU:C:1998:263](#)).

³ Arrest van 11 juni 1998, Fischer (C-283/95, [EU:C:1998:276](#)).

⁴ Arrest van 2 augustus 1993, Lange (C-111/92, [EU:C:1993:345](#)).

in strijd waren met artikel 95, tweede alinea, EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG), omdat daarbij een heffingsstelsel is ingevoerd dat discriminerende en mededingingsversturende praktijken toestaat, waardoor de productie van wijn zijdelings wordt bevoordeeld ten nadele van de productie van bier.

Socridis voerde aan dat voordat de accijnzen bij de richtlijnen 92/83 en 92/84 werden geharmoniseerd, in Frankrijk bier en wijn op dezelfde grondslag (volume) en tegen vergelijkbare tarieven [19,50 Franse frank (FRF)/hl (ongeveer 3 EUR/hl) voor bier en 22 FRF/hl (ongeveer 3,25 EUR/hl voor wijn) werden belast. Zij wees erop dat de genoemde richtlijnen het minimumtarief van de accijns op bier hadden vastgesteld op 1,87 EUR per graad en per hectoliter, terwijl volgens die richtlijnen wijn enkel naar volume moest worden belast, tegen een minimumtarief dat was vastgesteld op nul.

Aangezien met die richtlijnen dus een verschillende structuur en verschillende accijnstarieven voor wijn en bier waren ingevoerd, leidde dit ertoe dat wijn en bier op nationaal niveau verschillend werden belast, wat neerkwam op discriminatie. De door die richtlijnen gewenste harmonisatie had er namelijk toe geleid dat in de betrokken lidstaat ten eerste de wijze van belastingheffing op bier was gewijzigd door de invoering van het criterium alcoholgehalte, en ten tweede bier aanmerkelijk zwaarder werd belast dan wijn.

De vraag rees dan ook of een dergelijke, door de richtlijnen toegestane discriminatie niet in strijd was met artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG), en zo ja, of die vaststelling de geldigheid van de richtlijnen niet kon aantasten. De verwijzende rechter verzocht het Hof derhalve om de geldigheid van de twee richtlijnen te beoordelen in het licht van genoemde bepaling.

Het Hof heeft geoordeeld dat de richtlijnen 92/83 en 92/84 de lidstaten enkel verplichten om een minimumaccijns op bier toe te passen. De lidstaten behouden dus een toereikende beoordelingsmarge om te verzekeren dat de heffing op wijn en die op bier zich zodanig tot elkaar verhouden dat elke bescherming van de binnenlandse productie in de zin van artikel 95 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 90 EG) is uitgesloten.

Het door de Uniewetgever met de vaststelling van de richtlijnen 92/83 en 92/84 nagestreefde doel was niet, de belastingheffing op wijn in lijn te brengen met die op bier. Krachtens de hem bij artikel 99 EG-Verdrag (thans artikel 93 EG) uitdrukkelijk verleende bevoegdheden en teneinde de totstandkoming en de werking van de interne markt te verzekeren, heeft de Raad enerzijds de nationale wetgevingen inzake de accijns op wijn en anderzijds die inzake de accijns op bier willen harmoniseren. Het staat de instellingen van de Unie bovendien vrij om de harmonisatie op een bepaald gebied slechts geleidelijk te laten verlopen of om nationale wetgevingen etappegewijs onderling aan te passen. De Raad heeft dan ook niet in strijd gehandeld met artikel 99 EG-Verdrag (thans artikel 93 EG) door de genoemde richtlijnen vast te stellen, die de lidstaten enkel verplichten om een minimumaccijns op bier toe te passen.

Arrest van 2 april 2009, Glückauf Brauerei (C-83/08, [EU:C:2009:228](#))

„Harmonisatie van de accijnsstructuur – Richtlijn 92/83/EEG – Artikel 4, lid 2 – Kleine brouwerij die juridisch en economisch onafhankelijk is van andere brouwerijen – Criteria voor juridische en economische onafhankelijkheid – Mogelijkheid om onder indirecte invloed te staan”

Glückauf is een vennootschap die een brouwerij exploiteert. Menz GmbH heeft 3 % en Innstadt heeft 48 % van de aandelen van Glückauf in handen. De aandelen van Innstadt zijn voor 30,7 % in handen van Menz GmbH en voor 49 % in handen van de vennootschap Ottakringer. Laatstgenoemde vennootschap is de dochteronderneming van de vennootschap Getränke Holding AG, waarvan de aandelen voor 65 % respectievelijk 16 % in handen zijn van de families Wenckheim en Menz.

Het Hauptzollamt Erfurt (hoofdkantoor van de douane, Duitsland) heeft Glückauf aanvankelijk als een van Innstadt en Ottakringer onafhankelijke brouwerij gekwalificeerd en overeenkomstig de nationale regelgeving op haar een verlaagd accijnstarief voor bier toegepast. Later heeft het Glückauf evenwel als economisch afhankelijk van Ottakringer beschouwd en het verschil tussen de accijns volgens het verlaagde tarief en het normale tarief nagevorderd.

Na tevergeefs bezwaar te hebben gemaakt, heeft Glückauf bij het Thüringer Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Thüringen, Duitsland), de verwijzende rechter, beroep ingesteld tegen die navordering. Zij heeft betoogd dat het criterium van economische onafhankelijkheid op basis waarvan een brouwerij kan worden gekwalificeerd als „kleine brouwerij” in de zin van artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83, moet worden uitgelegd in het licht van het doel van deze richtlijn en van het marktgedrag van de betrokken ondernemingen. Volgens Glückauf kan er in casu namelijk slechts sprake zijn van economische afhankelijkheid wanneer de ondernemingen die verbonden zijn via een gezamenlijke deelneming van een derde, als één enkele onderneming op de markt actief zijn en optreden.

De verwijzende rechter besluit de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof een vraag te stellen die er in wezen toe strekt te vernemen of voor de toepassing van het verlaagde accijnstarief op bier de voorwaarde van artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 dat een brouwerij juridisch en economisch onafhankelijk van andere brouwerijen moet zijn, aldus moet worden uitgelegd dat het criterium van economische onafhankelijkheid tussen juridisch onafhankelijke brouwerijen alleen betrekking heeft op het marktgedrag van deze brouwerijen, of dat aan dit criterium niet meer is voldaan wanneer iemand de facto de commerciële activiteiten van deze brouwerijen kan beïnvloeden.

Het Hof antwoordt dat artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat een situatie die wordt gekenmerkt door het bestaan van structurele banden in termen van deelnemingen en stemrechten, waarbij uiteindelijk één enkele persoon, die in verschillende van de betrokken brouwerijen een bestuursfunctie uitoefent, ongeacht zijn daadwerkelijke gedrag, de totstandkoming van hun commerciële beslissingen kan

beïnvloeden, uitsluit dat deze brouwerijen als onderling economisch onafhankelijk kunnen worden beschouwd.

Richtlijn 92/83 wil namelijk verhinderen dat een verlaagd accijnsrecht op bier wordt toegekend aan brouwerijen waarvan de omvang en de productiecapaciteit verstoringen op de interne markt kunnen teweegbrengen. Derhalve strekken de in artikel 4, lid 2, van deze richtlijn neergelegde criteria van juridische en economische onafhankelijkheid ertoe te garanderen dat elke vorm van economische of juridische afhankelijkheid tussen brouwerijen ertoe leidt dat zij worden uitgesloten van het belastingvoordeel in de vorm van het verlaagde accijnstarief op bier.

In deze context dient voor het begrip „brouwerij die juridisch en economisch onafhankelijk is van andere brouwerijen” in de zin van artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 te worden nagegaan of er tussen de betrokken brouwerijen sprake is van een verhouding van juridische afhankelijkheid, in het bijzonder op het niveau van de directie ervan of van het aandeelhouderschap of van de stemrechten, of van een verhouding van economische afhankelijkheid, die het vermogen van deze brouwerijen om autonoom commerciële beslissingen te nemen kan beïnvloeden.

Bovendien beoogt het onafhankelijkheids criterium te verzekeren dat het verlaagde accijnstarief daadwerkelijk ten goede komt aan de brouwerijen waarvan de omvang een handicap vormt, en niet aan die welke deel uitmaken van een concern. Om ervoor te zorgen dat artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 alleen wordt toegepast op de brouwerijen die daadwerkelijk juridisch en economisch zelfstandig zijn, moet er dan ook op worden toegezien dat de zelfstandigheidsvoorwaarde niet wordt omzeild op louter formele gronden, in het bijzonder door juridische constructies tussen verschillende beweerdelijk zelfstandige kleine brouwerijen die in feite een economische groep vormen met een productie die de in artikel 4 van richtlijn 92/83 gestelde grenzen overschrijdt.

Wat de eventuele invloed van het marktgedrag van de betrokken brouwerijen op de vaststelling van hun economische zelfstandigheid betreft, moet worden opgemerkt dat artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 ziet op de juridische en economische structuur van de brouwerijen, zonder dat in deze bepaling uitdrukkelijk wordt gesproken van hun marktgedrag. Verder kan de aanwezigheid van de betrokken brouwerijen op verschillende markten met verschillende productassortimenten niet de conclusie wettigen dat deze brouwerijen economisch onafhankelijk van elkaar zijn, aangezien deze omstandigheid juist kan wijzen op een bewuste strategie op groepsniveau om interne mededinging binnen de groep te voorkomen of te verminderen.

Arrest van 4 juni 2015, Brasserie Bouquet (C-285/14, [EU:C:2015:353](#))

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Richtlijn 92/83/EEG – Accijns – Bier – Artikel 4 – Kleine zelfstandige brouwerijen – Verlaagd accijnstarief – Voorwaarden – Niet onder licentie werken – Werken volgens een aan een derde toebehorend productieproces waarvoor door die derde toestemming is verleend – Gebruik van de merken van die derde met diens toestemming”

Een Franse onderneming, Brasserie Bouquet, verkoopt zelf gebrouwen bier. Die bierproductie geschiedt op basis van een met ICO 3B SARL gesloten „Contrat d’affiliation au ‚Cercle des 3 brasseurs” (overeenkomst voor lidmaatschap van de kring van de drie brouwers), waarmee ICO 3B SARL Brasserie Bouquet toestemming heeft verleend om zowel haar merken en de handelsnaam „Les 3 brasseurs” als haar knowhow te gebruiken.

In het kader van een geding over de weigering van de douaneadministratie om het verlaagde accijnstarief toe te passen dat volgens de nationale wetgeving geldt voor kleine zelfstandige brouwerijen, wordt aan het Hof een prejudiciële vraag voorgelegd die er in wezen toe strekt te vernemen of voor het toepassen van het verlaagde accijnstarief voor bier niet is voldaan aan de in artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 gestelde voorwaarde dat een brouwerij niet onder licentie mag werken, wanneer de betrokken brouwerij haar bier produceert krachtens een dergelijke lidmaatschapsovereenkomst.

Het Hof antwoordt op die vraag dat voor het toepassen van het verlaagde accijnstarief voor bier niet is voldaan aan de in artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 gestelde voorwaarde dat een brouwerij niet onder licentie mag werken, wanneer de betrokken brouwerij haar bier produceert krachtens een overeenkomst op grond waarvan zij de merken en het productieproces van een derde mag gebruiken.

Richtlijn 92/83 wil immers verhinderen dat een verlaagd accijnstarief op bier wordt toegekend aan brouwerijen waarvan de omvang en productiecapaciteit verstoringen op de interne markt kunnen teweegbrengen.

Daarom moeten volgens artikel 4, lid 2, van richtlijn 92/83 kleine brouwerijen met een jaarproductie van niet meer dan 200 000 hectoliter bier daadwerkelijk onafhankelijk zijn van andere brouwerijen, zowel wat betreft hun juridische en economische structuur als wat betreft hun productiestructuur – doordat zij gebruikmaken van installaties die fysiek losstaan van die van andere brouwerijen – en mogen zij niet onder licentie werken.

Het niet onder licentie werken is dus een van de voorwaarden om ervoor te zorgen dat de betrokken kleine brouwerij daadwerkelijk autonoom is ten opzichte van andere brouwerijen. Hieruit volgt dat het begrip werken „onder licentie” aldus moet worden uitgelegd dat daaronder valt het brouwen van bier onder enigerlei vorm van toestemming, waaruit blijkt dat die kleine brouwerij niet geheel onafhankelijk is van de derde van wie zij die toestemming heeft verkregen. Dat is het geval wanneer er sprake is van toestemming om een octrooi, een merk of een productieproces van die derde te gebruiken.

Arrest van 10 april 2014, Commissie/Hongarije (C-115/13, [EU:C:2014:253](#))

„Niet-nakoming – Accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken – Richtlijn 92/83/EEG – Vaststelling van de accijnstarieven – Productie van ethylalcohol in een distilleerderij waarop een

nulaccijnstarief van toepassing is – Accijnsvrijstelling voor de productie van ethylalcohol door particulieren”

Op grond van het Unierecht, te weten richtlijn 92/83, zoals gewijzigd bij de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Republiek Bulgarije en Roemenië (PB 2005, L 157, blz. 203) en richtlijn 92/84, zijn de lidstaten verplicht om op ethylalcohol accijns te heffen waarvan het minimumtarief voor andere alcoholhoudende dranken dan wijn en bier is vastgesteld op 550 EUR per hectoliter absolute alcohol. Hongarije mag echter een verlaagd accijnstarief toepassen op alcohol die door distilleerderijen is geproduceerd van door fruitkwekers geleverd fruit en bestemd is voor persoonlijke consumptie, met dien verstande dat het verlaagde accijnstarief niet minder dan 50 % van het normale nationale accijnstarief voor alcohol mag bedragen en dat de toepassing ervan beperkt is tot 50 liter alcohol per fruitkwekershuishouden per jaar.

In de Hongaarse wetgeving was de accijns op in opdracht van een fruitkweker in een distilleerderij geproduceerde eau-de-vie (distillatie in loonwerk) vastgesteld op 0 Hongaarse forint (HUF) tot een maximum van 50 liter per jaar, wat neerkwam op een volledige vrijstelling. Daarnaast was de door een particulier in zijn eigen distilleerderij geproduceerde eau-de-vie vrijgesteld van accijns voor maximaal 50 liter per jaar, wanneer die eau-de-vie bestemd was voor persoonlijke consumptie.

Als belangrijkste reden voor die gunstige regelingen werd het traditionele karakter van de productie van „pàlinka” (eau-de-vie op basis van vruchten) aangevoerd.

Van oordeel dat Hongarije zich niet had gehouden aan de regels van de Unie betreffende de accijns op alcoholhoudende dranken, heeft de Commissie een beroep wegens niet-nakoming ingesteld bij het Hof. Volgens de Commissie laten de Unierechtelijke bepalingen geen ruimte voor een vrijstellingsregeling voor thuisdistillatie en staan zij eraan in de weg dat voor distillatie in loonwerk een nultarief wordt vastgesteld.

Het Hof merkt op dat richtlijn 92/83 betreffende de accijns op alcoholhoudende dranken bepaalt in welke gevallen deze dranken van accijns kunnen worden vrijgesteld of aan verlaagde accijnstarieven kunnen worden onderworpen. Deze richtlijn staat de lidstaten dus niet toe om preferentiële regels in te voeren die verder gaan dan de Europese wetgever voor ogen heeft gehad. Het Hof stelt vervolgens vast dat de Hongaarse regeling, die tot een maximum van 50 liter per jaar voorziet in een volledige vrijstelling van accijns voor eau-de-vie die is geproduceerd van door fruitkwekers geleverd fruit, verder gaat dan de verlaging van het accijnstarief met maximaal 50 % die volgens de richtlijn door Hongarije mag worden toegepast. Ook de nationale bepalingen volgens welke door particulieren geproduceerde eau-de-vie van accijns is vrijgesteld, zijn volgens het Hof in strijd met de richtlijn, die namelijk niet in een dergelijke uitzondering op het normale tarief voorziet.

Het Hof gaat voorts in op het tweeledige argument van de Hongaarse regering dat de productie van eau-de-vie een eeuwenoude traditie is en dat het belangrijkste doel van

de betrokken regels is om deze traditie te behouden, alsook op het argument dat er ook andere lidstaten zijn waar kleine hoeveelheden eau-de-vie van accijns zijn vrijgesteld. Het merkt in dit verband op dat een lidstaat niet louter op grond van een nationale traditie van de uit de richtlijn voortvloeiende verplichtingen kan worden ontheven.

Het Hof komt dan ook tot de slotsom dat Hongarije niet heeft voldaan aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens de wetgeving van de Unie betreffende de accijns op alcoholhoudende dranken.

Arrest van 5 oktober 2004 (voltallige zitting), Commissie/Griekenland (C-475/01, [EU:C:2004:585](#))

„Niet-nakoming – Schending van artikel 90, eerste alinea, EG – Accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken – Toepassing van een lager tarief op ouzo dan op andere alcoholhoudende dranken – Overeenstemming van dit tarief met een richtlijn waartegen geen beroep is ingesteld binnen de termijn van artikel 230 EG”

Richtlijn 92/83 voorziet in een verlaagd accijnstarief voor bepaalde soorten producten, waaronder ouzo (artikel 23, punt 2). In de wet waarbij deze richtlijn is omgezet in Grieks recht, is het basistarief van de accijns vastgesteld op ongeveer 294 000 Griekse drachme (ongeveer 860 EUR) per honderd liter zuivere alcohol. Volgens die wet geldt voor ouzo een accijnstarief dat 50 % onder dat basistarief ligt [ongeveer 147 000 GRD (ongeveer 430 EUR) per honderd liter zuivere alcohol].

Van oordeel dat dit verschil onverenigbaar was met het in artikel 90 EG-Verdrag geformuleerde verbod om op producten van andere lidstaten hogere belastingen te heffen dan die welke op gelijksoortige nationale producten worden geheven, is de Commissie een niet-nakomingsprocedure gestart.

Het Hof verwierpt het beroep van de Commissie. Het wijst er in zijn arrest om te beginnen op dat Griekenland zich bij het vaststellen van een lager tarief voor ouzo heeft gebaseerd op artikel 23, punt 2, van richtlijn 92/83 en heeft gehandeld in overeenstemming met deze bepaling. Het beroep van de Commissie, dat er rechtstreeks toe strekt het accijnstarief ter discussie te stellen dat Griekenland op basis van die bepaling op ouzo mocht toepassen, komt dus indirect neer op een betwisting van de wettigheid van die bepaling. Het Hof brengt in dit verband in herinnering dat handelingen van de instellingen van de Unie in beginsel worden vermoed rechtsgeldig te zijn en bijgevolg rechtsgevolgen in het leven roepen zolang zij niet zijn ingetrokken, in het kader van een beroep tot nietigverklaring nietig zijn verklaard of ten gevolge van een prejudiciële verwijzing of een exceptie van onwettigheid ongeldig zijn verklaard.

Als uitzondering op dit beginsel moeten handelingen waaraan een onregelmatigheid kleeft die dermate ernstig is dat zij door de rechtsorde van de Unie niet kan worden geduld, worden geacht geen enkel – zelfs geen voorlopig – rechtsgevolg te hebben gesorteerd, dat wil zeggen als juridisch non-existent worden beschouwd. Deze

uitzondering beoogt het evenwicht te bewaren tussen twee fundamentele, zij het soms tegenstrijdige, vereisten waaraan een rechtsorde moet voldoen, te weten stabiliteit van de rechtsbetrekkingen en eerbiediging van de rechtmatigheid.

Gelet op de ernst van de consequenties die zijn verbonden aan de vaststelling dat een handeling van een instelling van de Unie non-existent is, moet deze vaststelling om redenen van rechtszekerheid worden voorbehouden aan uiterst extreme gevallen.

Richtlijn 92/83 kan echter noch in haar geheel noch wat betreft artikel 23, punt 2, als een non-existente handeling worden beschouwd. Bovendien is deze richtlijn niet ingetrokken door de Raad en is artikel 23, punt 2, ervan nietig noch ongeldig verklaard door het Hof. In deze omstandigheden roept artikel 23, punt 2, van richtlijn 92/83 rechtsgevolgen in het leven die worden vermoed rechtmatig te zijn.

Het Hof komt tot de slotsom dat een lidstaat die zich ertoe heeft beperkt een nationale regeling te handhaven die is vastgesteld op grond van artikel 23 van richtlijn 92/83, dat de mogelijkheid biedt om voor bepaalde soorten producten verlaagde accijnstarieven toe te passen, en die in overeenstemming is met deze bepaling, niet is tekortgeschoten in de verplichtingen die op hem rusten krachtens het Unierecht.

3. Harmonisatie van de accijns op energieproducten

3.1 Werkings sfeer van de accijns op energieproducten

Arrest van 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, [EU:C:2015:354](#))

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 267 VWEU – Incidentele procedure voor grondwettigheidstoetsing – Toetsing van een nationale wet aan zowel het Unierecht als de grondwet van de betrokken lidstaat – Mogelijkheid voor de nationale rechter om bij het Hof van Justitie een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen – Nationale regeling die voorziet in de heffing van een belasting over het gebruik van splijtstof – Richtlijnen 2003/96/EG en 2008/118/EG – Artikel 107 VWEU – Artikelen 93 EA, 191 EA en 192 EA”

In 2010 heeft Duitsland de wet op de splijtstofbelasting (Kernbrennstoffsteuergesetz) aangenomen. Deze wet stelt voor de periode van 1 januari 2011 tot en met 31 december 2016 een door de exploitanten van kerncentrales te betalen belasting in op het gebruik van splijtstof voor de bedrijfsmatige opwekking van elektriciteit.

De onderneming Kernkraftwerke Lippe-Ems, die als exploitant van de kerncentrale Emsland te Lingen (Duitsland) in juni 2011 in de kernreactor van haar centrale splijtstofelementen heeft gebruikt, is meer dan 154 miljoen EUR belasting verschuldigd.

Kernkraftwerke Lippe-Ems vecht die belasting aan in een procedure bij het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter in eerste aanleg Hamburg, Duitsland), in het kader waarvan zij aanvoert dat de Duitse splijtstofbelasting onverenigbaar is met het Unierecht.

Die rechter verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing over de vraag of richtlijn 2003/96, betreffende de belastingheffing op energieproducten en elektriciteit, en richtlijn 2008/118, artikel 107 VWEU en/of de bepalingen van het Euratom-verdrag zich ertegen verzetten dat een lidstaat een belasting op het gebruik van splijtstof voor de bedrijfsmatige opwekking van elektriciteit invoert.

Het Hof antwoordt dat die belasting niet in strijd is met het Unierecht. Wat met name de verenigbaarheid van die belasting met de Europese accijnsregeling betreft, verklaart het Hof dat artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 en artikel 1, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/118 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een nationale regeling die het gebruik van splijtstof voor de bedrijfsmatige opwekking van elektriciteit belast. Artikel 14 van richtlijn 2003/96 geeft immers een limitatieve opsomming van de vrijstellingen die de lidstaten in het kader van de belastingheffing op energieproducten en elektriciteit moeten toepassen, en bepaalt bovendien duidelijk welke producten onder de vrijstelling vallen.

Wat artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 betreft, stelt het Hof vast dat artikel 2, lid 1, van deze richtlijn het voor de toepassing van deze richtlijn gehanteerde begrip „energieproducten” definieert door de producten die daaronder vallen exhaustief op te sommen, met vermelding van de relevante GN-codes. Splijtstof komt niet in deze exhaustieve lijst voor en is derhalve geen „energieproduct” voor de toepassing van richtlijn 2003/96. Hieruit volgt dat splijtstof niet onder de in artikel 14, lid 1, onder a), van deze richtlijn bedoelde vrijstelling (vrijstelling voor energieproducten die zijn onderworpen aan de geharmoniseerde accijns en worden gebruikt voor elektriciteitsopwekking) valt. De betrokken vrijstelling kan ook niet naar analogie worden toegepast. Voorts kan het feit dat een nationale wettelijke regeling mogelijk niet in overeenstemming is met het beleid van de Unie inzake vermindering van de CO₂-uitstoot, niet rechtvaardigen dat artikel 2, lid 1, en artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96 aldus worden uitgelegd dat zij ook van toepassing zijn op andere producten dan energieproducten en elektriciteit in de zin van deze richtlijn. Dit zou immers een grondige wijziging van de draagwijdte van deze bepalingen inhouden, die ingaat tegen de duidelijke wil van de Uniewetgever.

Het Hof erkent daarmee in wezen dat het mogelijk is om tegelijkertijd het verbruik van elektrische energie en de voor de opwekking van die energie gebruikte bronnen die geen energieproducten in de zin van richtlijn 2003/96 zijn, aan belasting te onderwerpen.

Wat artikel 1, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/118 betreft, stelt het Hof vast dat een bij een nationale wet ingestelde belasting die direct noch indirect drukt op het verbruik van elektriciteit als bedoeld in richtlijn 2003/96 en evenmin op het verbruik van een ander accijnsproduct, niet onder artikel 1, lid 1 of lid 2, van richtlijn 2008/118 valt en dus noch een accijns op elektriciteit is, noch een andere indirecte belasting op dat goed in de zin van richtlijn 2008/118.

Dit is het geval bij een belasting die door de elektriciteitsproducent verschuldigd is wanneer een splijtstofelement of splijtstofstaven voor de eerste keer gebruikt worden in een kernreactor en een zichzelf onderhoudende kettingreactie op gang wordt gebracht met het oog op de bedrijfsmatige opwekking van elektriciteit, en die wordt berekend op basis van de gebruikte hoeveelheid splijtstof, waarbij een gemeenschappelijk tarief geldt voor alle soorten van die brandstof, aangezien de hoeveelheid elektriciteit die door een kernreactor wordt opgewekt niet rechtstreeks afhangt van de gebruikte hoeveelheid splijtstof, maar kan variëren naargelang van de aard en de eigenschappen van de gebruikte splijtstof en naargelang van het rendement van de betrokken reactor, en aangezien de betrokken belasting kan worden geïnd louter op grond van het feit dat een zichzelf onderhoudende kettingreactie op gang wordt gebracht, zonder dat een bepaalde hoeveelheid elektriciteit hoeft te worden verbruikt of zelfs maar te worden opgewekt.

Volgens het Hof blijkt dan ook niet dat er een rechtstreeks en onlosmakelijk verband bestaat tussen het gebruik van de splijtstof en het verbruik van de elektriciteit die door de reactor van een kerncentrale wordt opgewekt.

Arrest van 20 september 2017, *Elecdey Carcelen e.a.* (C-215/16, C-216/16, C-220/16 en C-221/16, [EU:C:2017:705](#))

„Prejudiciële verwijzing – Milieu – Elektriciteit uit wind – Richtlijn 2009/28/EG – Bevordering van het gebruik van energie uit hernieuwbare bronnen – Artikel 2, tweede alinea, onder k) – Steunregeling – Artikel 13, lid 1, tweede alinea, onder e) – Administratieve heffingen – Richtlijn 2008/118/EG – Algemene regeling inzake accijns – Artikel 1, lid 2 – Andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden – Richtlijn 2003/96/EG – Belasting van energieproducten en elektriciteit – Artikel 4 – Minimumbelasting op energie – Heffing op windgeneratoren bestemd voor het opwekken van elektriciteit”

Verzoeksters in de hoofdingen (hierna: „verzoeksters”) exploiteren op het grondgebied van de autonome regio Castilië-La Mancha (Spanje) windgeneratoren voor het opwekken van elektriciteit. Zij hebben in de boekjaren 2011 en 2012 een bij een nationale wet vastgestelde heffing betaald die bestaat in een forfaitair driemaandelijks bedrag dat varieert naargelang van de grootte van het windpark en de capaciteit van de windgenerator, zonder dat rekening wordt gehouden met de feitelijk door de generator geproduceerde elektriciteit.

Daar verzoeksters van mening waren dat die heffing ongrondwettelijk en onverenigbaar met het Unierecht is, hebben zij de bevoegde nationale autoriteiten verzocht om de uit dien hoofde op eigen aangifte voldane bedragen te corrigeren en de betaalde bedragen terug te geven.

In dit kader stelt de Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (hoogste rechterlijke instantie van Castilië-La Mancha, Spanje) het Hof vragen over de wettelijke regeling inzake de betrokken heffing.

Wat de toepassing van de accijnsregeling betreft, verklaart het Hof in zijn arrest voor recht dat artikel 4 van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als die in de hoofdingen, die voorziet in de inning van een heffing op windgeneratoren bestemd voor het opwekken van elektriciteit, aangezien er bij deze heffing geen sprake is van de heffing van belasting op energieproducten of elektriciteit in de zin van artikel 1 en artikel 2, leden 1 en 2, van die richtlijn en deze heffing dus niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt.

Het belastbare feit voor de heffing die in de hoofdingen aan de orde is, hangt immers op geen enkele wijze samen met de elektriciteit die effectief wordt opgewekt door de windgeneratoren.

Wegens de kwalificatie van de betrokken heffing moet artikel 1, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus worden uitgelegd dat het niet in de weg staat aan een nationale wettelijke regeling als die in de hoofdingen, die voorziet in de inning van een heffing op windgeneratoren bestemd voor het opwekken van elektriciteit, aangezien deze heffing geen belasting op het verbruik van energieproducten of elektriciteit vormt en dus niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt.

Arrest van 10 juni 1999, Braathens (C 346/97, [EU:C:1999:291](#))

„Richtlijn 92/81/EEG – Harmonisatie van de structuur van de accijns op minerale oliën – Minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart – Vrijstelling van de geharmoniseerde accijns”

De Zweedse belastingdienst heeft van de luchtvaartmaatschappij Braathens betaling gevorderd van een nationale milieubelasting op de binnenlandse commerciële luchtvaart, die wordt berekend over het brandstofverbruik en de uitstoot van koolwaterstoffen en stikstofmonoxide.

Na tevergeefs bezwaar te hebben aangetekend bij de belastingdienst, is Braathens in beroep gegaan bij de verwijzende rechter. Die rechter wendt zich tot het Hof teneinde ten eerste te vernemen of de betrokken belasting in strijd is met artikel 8, lid 1, onder b), van richtlijn 92/81, ten tweede of deze bepaling kan worden geacht rechtstreekse werking te hebben, en ten derde of die belasting kan worden opgesplitst in een gedeelte dat wel en een gedeelte dat niet in overeenstemming is met het Unierecht.

Het Hof oordeelt in de eerste plaats dat artikel 8, lid 1, van richtlijn 92/81 zich verzet tegen de heffing van een milieubelasting op de binnenlandse commerciële luchtvaart die wordt berekend op basis van gegevens betreffende het brandstofverbruik en de emissie van koolwaterstof en stikstofmonoxide tijdens een gemiddelde vlucht van het gebruikte type luchtvaartuig.

Een dergelijke nationale belasting, die wordt geheven over het brandstofverbruik zelf aangezien er een rechtstreeks en onlosmakelijk verband bestaat tussen het

brandstofverbruik en de vervuilende stoffen die tijdens dit verbruik worden uitgestoten, is onverenigbaar met de bij de richtlijnen 92/12 en 92/81 ingevoerde regeling betreffende de geharmoniseerde accijns. Indien de lidstaten namelijk een andere indirecte belasting mogen heffen op de producten die, zoals in casu, overeenkomstig artikel 8, lid 1, onder b), van richtlijn 92/81 van de geharmoniseerde accijns moeten worden vrijgesteld, zou deze bepaling elk nuttig effect worden ontnomen.

Het Hof oordeelt in de tweede plaats dat de in artikel 8, lid 1, onder b), van richtlijn 92/81 geformuleerde verplichting om minerale oliën die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart, van de geharmoniseerde accijns vrij te stellen, voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk is om door particulieren voor de nationale rechter te worden ingeroepen teneinde zich te verzetten tegen een nationale regeling die onverenigbaar is met deze verplichting.

Arrest van 13 juli 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, [EU:C:2017:537](#))

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 2003/96/EG – Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit – Artikel 14, lid 1, onder c) – Vrijstelling van energieproducten die worden gebruikt als brandstof voor de vaart in wateren van de Europese Unie en om elektriciteit op te wekken aan boord van een vaartuig – Brandstof gebruikt door een schip om van de plaats waar het is gebouwd, naar een haven in een andere lidstaat te varen opdat het daar zijn eerste commerciële vracht zou kunnen inladen”

Vakarų Baltijos laivų statykla, een Litouwse onderneming die zich bezighoudt met de bouw van zeeschepen (hierna: „Litouwse onderneming”), heeft een overeenkomst gesloten voor de bouw van een vrachtschip ten behoeve van een Estse onderneming. In het kader van die overeenkomst heeft zij ook brandstof gekocht, die rechtstreeks in de tanks van het schip is gepompt, en de over deze brandstof verschuldigde accijns betaald. Na de oplevering van het schip heeft de klant het schip zonder vracht vanuit de haven van Klaipėda (Litouwen) naar de haven van Stralsund (Duitsland) laten varen, waar het schip zijn eerste commerciële vracht ingeladen heeft gekregen, die vervolgens tegen betaling naar de haven van Santander (Spanje) is vervoerd.

De Litouwse onderneming heeft de nationale belastinginspectie verzocht om terugbetaling van de door haar betaalde accijns op de aan haar Estse klant met het schip meegeleverde brandstof. Die inspectie heeft dat verzoek afgewezen op grond van de overweging dat de Litouwse onderneming ten tijde van de levering van de betrokken brandstof aan de klant niet voldeed aan de in het nationale recht vastgestelde formele en materiële voorwaarden en niet beschikte over de vergunning die nodig was om schepen van brandstof te mogen voorzien.

Dat afwijzende besluit is nietig verklaard door de Mokestiniių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor fiscale geschillen bij de regering van de Republiek Litouwen), waarna de nationale belastinginspectie tegen deze beslissing

beroep heeft ingesteld bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter Vilnius, Litouwen), die dit beroep heeft toegewezen. De Litouwse onderneming heeft zich vervolgens gewend tot de Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen), de verwijzende rechter, die het Hof verzoekt om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 en over de vraag of op grond van puur formele overwegingen kan worden geweigerd de in deze bepaling bedoelde vrijstelling toe te kennen.

Het Hof oordeelt om te beginnen dat artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat de in deze bepaling bedoelde vrijstelling van toepassing is op de brandstof die wordt gebruikt om een schip zonder lading te laten varen van een haven in een lidstaat – in casu de lidstaat waar het schip is gebouwd – naar een haven in een andere lidstaat om daar goederen in te laden die vervolgens moeten worden vervoerd naar een haven in een derde lidstaat.

Vervolgens verklaart het Hof dat artikel 14, lid 1, onder c), van richtlijn 2003/96 aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op grond waarvan de in deze bepaling bedoelde vrijstelling niet van toepassing is wanneer de bevoorrading van een schip met energieproducten heeft plaatsgevonden zonder dat is voldaan aan de formele vereisten van die regeling, ook al zijn alle in deze bepaling gestelde toepassingsvoorwaarden vervuld.

3.2 Structuur van de accijns op energieproducten

Arrest van 2 juni 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, [EU:C:2016:400](#))

„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”

ROZ-ŚWIT, een Poolse onderneming, had in de periode van 1 maart tot en met 31 december 2009 een aantal verkopen van verwarmingsbrandstof, te weten bepaalde hoeveelheden lichte stookolie, 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 ingediend, zoals voorgeschreven door de Poolse accijnswetgeving.

Aangezien in die wetgeving is bepaald dat wanneer niet wordt voldaan aan de verplichting om tijdig een lijst van afnemersverklaringen in te dienen, het accijnstarief voor motorbrandstof van toepassing is op een product dat wordt gebruikt als verwarmingsbrandstof, is door middel van een door de Naczelnik Urzędu Celnego we

Wrocławiu (hoofd van het douanekantoor Wrocław, Polen) opgelegde naheffingsaanslag dat accijnstarief toegepast op de door ROZ-ŚWIT verrichte verkopen.

ROZ-ŚWIT heeft tegen dat besluit bezwaar gemaakt bij de directeur van de douaneautoriteit Wrocław, waarbij zij heeft betoogd dat de niet-indiening van de lijsten van afnemersverklaringen slechts een vormverzuim was, terwijl het geen enkele twijfel leed dat de betrokken brandstof daadwerkelijk voor verwarmingsdoeleinden werd gebruikt.

Aangezien haar bezwaar werd afgewezen, heeft ROZ-ŚWIT beroep ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (bestuursrechter in eerste aanleg Wrocław, Polen).

Die rechter vraagt zich in wezen af 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 worden gebruikt voor verwarming 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.

Het Hof verklaart voor recht 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 over te leggen waarin de afnemers bevestigen dat de gekochte producten worden gebruikt voor verwarming. Die richtlijn en het evenredigheidsbeginsel verzetten zich daarentegen wel 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.

Aangezien de lidstaten over een beoordelingsmarge beschikken ten aanzien van de maatregelen en de regelingen die zij vaststellen om belastingontwijking en -fraude in het kader van de verkoop van verwarmingsbrandstof te voorkomen, en daar de verplichting om aan de bevoegde autoriteiten een lijst van afnemersverklaringen over te leggen niet kennelijk onevenredig is, moet namelijk 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.

Daarentegen is een bepaling van nationaal recht op grond waarvan het accijnstarief voor motorbrandstof automatisch wordt toegepast op verwarmingsbrandstof wanneer niet tijdig een lijst van afnemersverklaringen wordt overgelegd, ook al wordt die brandstof daadwerkelijk gebruikt voor verwarming, in strijd met de algemene opzet en het doel van richtlijn 2003/96, die berusten op het beginsel dat energieproducten

worden belast volgens het werkelijke gebruik dat ervan wordt gemaakt. Die automatische toepassing van het accijnstarief voor motorbrandstof ingeval niet wordt voldaan aan de verplichting om een dergelijke lijst over te leggen, is bovendien in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het toepassen van het accijnstarief voor motorbrandstof op verwarmingsbrandstof omdat niet is voldaan aan die verplichting, gaat namelijk, wanneer er geen twijfel bestaat over het gebruik van het betrokken product voor verwarming, verder dan noodzakelijk is om belastingontwijking en -fraude te voorkomen.

Arrest van 27 november 2003, Commissie/Finland (C-185/00, [EU:C:2003:639](#))

„Niet-nakoming – Richtlijnen 92/81/EEG en 92/82/EEG – Accijnstarieven voor minerale oliën – Belastingcontrole – Gebruik van gasolie als motorbrandstof”

In deze niet-nakomingsprocedure tegen de Republiek Finland verzoekt de Commissie het Hof om vast te stellen dat deze lidstaat, door zijn nationale regeling te handhaven waarin is bepaald dat minder zwaar belaste gasolie (huisbrandolie) kan worden gebruikt als brandstof voor motorvoertuigen, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81 en artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82.

De Commissie stelt om te beginnen dat de Finse regeling weliswaar op als motorbrandstof gebruikte gasolie een hoger accijnstarief toepast dan het minimumtarief van artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82, maar toch niet kan worden geacht met deze bepaling in overeenstemming te zijn, aangezien zij niet garandeert dat die gasolie in alle omstandigheden daadwerkelijk wordt belast tegen het daarin vastgestelde tarief.

De Finse regeling maakt namelijk het gebruik van minder zwaar belaste gasolie als motorbrandstof mogelijk en berust op de aan de eigenaren of houders van motorvoertuigen opgelegde verplichting om vooraf bij de belastingautoriteiten aangifte te doen van hun voornemen om huisbrandolie te gebruiken als motorbrandstof en een heffingstoeslag en/of brandstofheffing te betalen, die niet worden geheven naargelang van de gebruikte hoeveelheid huisbrandolie en dus geen accijnzen zijn.

De Commissie stelt verder dat de Republiek Finland heeft nagelaten, op het niveau van de distributie en het gebruik van gasolie voor de in artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81 genoemde doeleinden – zoals het gebruik in de sectoren land- en bosbouw en openbare werken – een passende en doeltreffende controle in te voeren, zoals door die bepalingen wordt vereist teneinde te waarborgen dat gasolie uitsluitend wordt gebruikt voor het doel waarvoor zij wordt belast.

Het Hof oordeelt in zijn arrest dat een nationale regeling niet kan worden geacht in overeenstemming te zijn met artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82, dat vereist dat op als motorbrandstof gebruikte gasolie het in deze bepaling vastgestelde

minimumaccijnstarief wordt toegepast, wanneer die regeling, door daartoe een heffingstoeslag en/of een brandstofheffing in te voeren die worden geheven op grond van een voorafgaande aangifte en die geen accijnzen zijn, het gebruik van minder zwaar belaste gasolie als motorbrandstof mogelijk maakt.

Het Hof merkt op dat artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/82 de lidstaten verplicht om te garanderen dat als motorbrandstof gebruikte minerale oliën ten minste worden belast tegen het in deze bepaling genoemde accijnstarief, maar dat in artikel 8, leden 2 en 3, van richtlijn 92/81 een aantal sectoren worden genoemd waarin het gebruik van minerale oliën als motorbrandstof van accijns kan worden vrijgesteld of kan worden belast tegen een verlaagd tarief, mits dat gebruik onderworpen is aan een belastingcontrole.

Volgens het Hof komt een lidstaat de krachtens die bepalingen op hem rustende verplichtingen niet na wanneer hij een regeling betreffende het gebruik van gasolie als motorbrandstof handhaaft die voorziet in een mechanisme voor belastingcontrole dat het niet mogelijk maakt het doel van die bepalingen te bereiken, aangezien het niet belet dat voor andere toepassingen bestemde en derhalve minder zwaar belaste minerale oliën als motorbrandstof worden gebruikt, en niet waarborgt dat op gasolie die als motorbrandstof wordt gebruikt, daadwerkelijk het in die bepalingen vastgestelde minimumaccijnstarief wordt toegepast.

II. Harmonisatie van de regels inzake verschuldigdheid en betaling van de accijns

1. Verschuldigdheid van de accijns

Arrest van 29 juni 2017, Commissie/Portugal (C-126/15, [EU:C:2017:504](#))

„Niet-nakoming – Accijns op sigaretten – Richtlijn 2008/118/EG – Verschuldigdheid – Plaats en tijdstip van het verschuldigd worden – Fiscale merktekens – Vrij verkeer van accijnsgoederen – Tijdsbeperking voor het verhandelen en de verkoop van pakjes sigaretten – Evenredigheidsbeginsel”

In deze niet-nakomingszaak wordt het Hof verzocht om vast te stellen dat de Portugese Republiek de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 en krachtens het evenredigheidsbeginsel, door te verbieden dat pakjes sigaretten worden verhandeld of verkocht aan het publiek na het einde van de derde maand van het jaar volgend op het jaar dat op het aangebrachte accijnszegel is vermeld.

Het Hof oordeelt dat een lidstaat niet voldoet aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 en krachtens het evenredigheidsbeginsel, door te bepalen dat in een bepaald jaar tot verbruik uitgeslagen sigaretten niet meer mogen worden verhandeld of verkocht aan het publiek na het einde van de derde maand van het daaropvolgende jaar, wanneer het voor die producten geldende accijnstarief niet wordt verhoogd met ingang van dat jaar.

Het Hof wijst erop dat de bestrijding van eventuele fraude, belastingontduiking en misbruik een doel is dat wordt nagestreefd door richtlijn 2008/118, zoals blijkt uit overweging 31, artikel 11 en artikel 39, lid 3, eerste alinea, van deze richtlijn. Wanneer aan het einde van het jaar een buitensporige hoeveelheid pakjes sigaretten tot verbruik wordt uitgeslagen en daarmee wordt geanticipeerd op een toekomstige verhoging van het accijnstarief, is er sprake van een soort misbruik dat de lidstaten met passende maatregelen mogen voorkomen. Voor zover artikel 9, eerste alinea, van richtlijn 2008/118 voor de bepaling van de voorwaarden voor de verschuldigdheid en het toe te passen tarief verwijst naar het nationale recht dat van kracht is op het tijdstip van het verschuldigd worden van de accijns, impliceert een dergelijk aan de lidstaten toegekend recht noodzakelijkerwijs dat de lidstaten zulke maatregelen moeten kunnen nemen.

De lidstaten moeten bij de uitoefening van de hun door het Unierecht verleende bevoegdheden echter de algemene rechtsbeginselen in acht nemen, waartoe in het bijzonder het evenredigheidsbeginsel behoort. Dit beginsel verplicht de lidstaten om middelen in te zetten waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel wel doeltreffend kan worden bereikt, doch die niet verder gaan dan noodzakelijk is en die zo min mogelijk afbreuk doen aan de doelen en beginselen van de betrokken Uniewetgeving. Een maatregel die tot doel heeft te voorkomen dat aan het einde van het jaar een buitensporige hoeveelheid pakjes sigaretten tot verbruik wordt uitgeslagen in het vooruitzicht van een stijging van de accijns, is geschikt om de legitieme doelen van bestrijding van fraude en belastingontduiking en bescherming van de volksgezondheid te bereiken. Een dergelijke maatregel draagt ook bij tot het waarborgen van een eerlijke concurrentie. Aangezien een dergelijke maatregel toepassing vindt in alle gevallen, met inbegrip van die waarin het accijnstarief wordt verlaagd of ongewijzigd blijft, lijkt hij echter niet noodzakelijk om de nagestreefde doelen te bereiken. Die doelen kunnen namelijk op een minder ingrijpende, maar net zo geschikte wijze worden bereikt indien de maatregel alleen toepassing zou vinden in het geval van een verhoging van het accijnstarief op sigaretten.

1.1 Verschuldigdheid in geval van onttrekking van een accijnsproduct aan een accijnsschorsingsregeling

Arrest van 2 juni 2016, Polihim-SS (C-355/14, [EU:C:2016:403](#))

„Prejudiciële verwijzing – Indirecte belastingen – Accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Verschuldigdheid van de accijns – Artikel 7, lid 2 – Begrip „het aan een accijnsschorsingsregeling

onttrekken van accijnsgoederen' – Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit – Richtlijn 2003/96/EG – Artikel 14, lid 1, onder a) – Gebruik van energieproducten voor de productie van elektriciteit – Koop en wederverkoop door een tussenkoper van energieproducten die zich in een belastingentrepot bevinden – Rechtstreekse levering van de energieproducten aan een marktdeelnemer met het oog op de productie van elektriciteit – Vermelding van de tussenkoper als ‚geadresseerde‘ van de producten in de fiscale documenten – Schending van de naar nationaal recht geldende eisen voor vrijstelling van accijns – Weigering van vrijstelling – Bewijs van het gebruik van de producten onder de voorwaarden voor vrijstelling van accijns – Evenredigheid”

De vennootschap Polihim is een erkende entreehouder die een te Lukovit (Bulgarije) gelegen belastingentrepot beheert waarin zij energieproducten mag vervaardigen en onder een accijnsschorsingsregeling mag opslaan.

Op grond van een trilaterale overeenkomst tussen Polihim, Petros Oyl OOD en TETS Bobov dol EAD heeft Polihim zware stookolie verkocht aan Petros Oyl, die deze heeft doorverkocht aan TETS Bobov dol, de van accijns vrijgestelde eindverbruiker in de zin van de Bulgaarse wetgeving. Deze zware stookolie is door Polihim rechtstreeks vanuit haar belastingentrepot aan TETS Bobov dol geleverd. Laatstgenoemde heeft de zware stookolie gebruikt voor de productie van elektriciteit in de zin van artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96.

Naar aanleiding van een fiscale controle bij Polihim hebben de Bulgaarse douaneautoriteiten vastgesteld dat deze vennootschap had aangegeven dat zij acht keer zware stookolie van GN-code 2710 19 64 tot verbruik had uitgeslagen voor Petros Oyl, maar had gesteld dat zij daarover geen accijns verschuldigd was omdat de stookolie bestemd was om te worden gebruikt bij de productie van elektriciteit in de zin van de Bulgaarse accijnswet.

Omdat de Bulgaarse douaneautoriteiten van oordeel waren dat Petros Oyl, die door Polihim als geadresseerde van de betrokken goederen was opgegeven, niet de status van een van accijns vrijgestelde eindverbruiker in de zin van de nationale wetgeving had, en dat daardoor als gevolg van de onttrekking van deze goederen aan het belastingentrepot van Polihim accijns verschuldigd was geworden door deze laatste, hebben zij een administratieve overtreding vastgesteld.

Polihim heeft schriftelijk bezwaar gemaakt tegen deze vaststelling en aangevoerd dat de betrokken goederen, zodra zij haar belastingentrepot hadden verlaten, rechtstreeks waren geleverd aan TETS Bobov dol, een vennootschap die elektriciteit produceert en de status van een van accijns vrijgestelde eindverbruiker heeft.

Bij beslissing van 27 mei 2013 heeft de directeur der douane Svishtov (Bulgarije) het bezwaar afgewezen en Polihim op grond van de nationale accijnswet voor elk van de uitslagen tot verbruik een geldboete opgelegd ten belope van het dubbele van het bedrag van de niet-voldane accijns. Voor de berekening van deze geldboeten werd uitgegaan van het accijnstarief voor energieproducten die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof.

Polihim heeft tegen de beslissing van 27 mei 2013 beroep ingesteld bij de Rayonen sad Lukovit (rechter in eerste aanleg Lukovit, Bulgarije), die deze beslissing heeft herzien en het bedrag van de opgelegde geldboeten heeft verlaagd.

Polihim heeft tegen dat vonnis cassatieberoep ingesteld bij de Administrativen sad Pleven (bestuursrechter Pleven, Bulgarije), de verwijzende rechter. Die rechter legt het Hof onder meer de vraag voor of artikel 7, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat de verkoop van een accijnsgoed binnen een belastingentrepot zonder dat dit goed dat belastingentrepot fysiek heeft verlaten, een uitslag tot verbruik van dit goed vormt. Verder wenst die rechter van het Hof te vernemen of artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, gelezen in samenhang met artikel 7 van richtlijn 2008/118, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een weigering door de nationale autoriteiten om vrijstelling van accijns te verlenen voor energieproducten die, nadat zij door een erkende entrepouhouder zijn verkocht aan een tussenkoper, door deze laatste worden doorverkocht aan een eindverbruiker die voldoet aan alle eisen die in het nationale recht worden gesteld om voor vrijstelling van accijns op deze goederen in aanmerking komen, en aan wie deze goederen door die erkende entrepouhouder rechtstreeks uit zijn entrepot worden geleverd, op de enkele grond dat de tussenkoper, die door die entrepouhouder als geadresseerde van de goederen was opgegeven, niet voldoet aan die eisen.

Het Hof antwoordt in de eerste plaats dat artikel 7, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat de verkoop van een accijnsgoed dat een erkende entrepouhouder in een belastingentrepot voorhanden heeft, pas de uitslag tot verbruik van dat goed meebrengt op het tijdstip waarop dat goed het belastingentrepot fysiek verlaat. Aangezien de accijns, zoals in overweging 9 van richtlijn 2008/118 in herinnering wordt gebracht, een belasting op het verbruik en niet op de verkoop is, dient het tijdstip waarop de accijns verschuldigd wordt, zo dicht mogelijk bij de verbruiker te liggen.

Volgens artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118 wordt de accijns verschuldigd op het tijdstip van de uitslag tot verbruik van het accijnsgoed. Verder blijkt uit artikel 7, lid 2, onder a), van deze richtlijn dat onder „uitslag tot verbruik” met name dient te worden verstaan het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen. Wanneer wordt gesproken van het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken van accijnsgoederen, wordt daarmee dus het fysieke onttrekken van deze goederen aan het belastingentrepot bedoeld, en niet de verkoop van deze goederen.

Een dergelijke uitlegging strookt met de doelstellingen van richtlijn 2008/118. Aangezien de accijns een belasting op het verbruik en niet op de verkoop is, dient het tijdstip waarop de accijns verschuldigd wordt, zo dicht mogelijk bij de verbruiker te liggen. Zolang de betrokken goederen in het belastingentrepot van een erkende entrepouhouder blijven, kan er dus geen verbruik hebben plaatsgevonden, ook al zijn die goederen door deze erkende entrepouhouder verkocht.

Voorts kan de verwijzing naar met name het geval waarin een accijnsgoed onregelmatig aan een accijnsschorsingsregeling wordt onttrokken, niet anders worden opgevat dan dat daarmee het fysiek onttrekken van een goed aan een dergelijke regeling wordt bedoeld.

Tot slot volgt uit het feit dat een erkende entrepouhouder de accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling in een belastingentrepot voorhanden heeft, dat de accijns niet verschuldigd is zolang de erkende entrepouhouder de betrokken goederen in een dergelijk entrepot voorhanden heeft.

Het Hof oordeelt in de tweede plaats dat artikel 14, lid 1, onder a), van richtlijn 2003/96, gelezen in samenhang met artikel 7 van richtlijn 2008/118, aldus moet worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een weigering door de nationale autoriteiten om vrijstelling van accijns te verlenen voor energieproducten die, nadat zij door een erkende entrepouhouder zijn verkocht aan een tussenkoper, door deze laatste worden doorverkocht aan een eindverbruiker die voldoet aan alle eisen die in het nationale recht worden gesteld om voor vrijstelling van accijns in aanmerking te komen, en aan wie die goederen door die erkende entrepouhouder rechtstreeks uit zijn belastingentrepot zijn geleverd, op de enkele grond dat de door de entrepouhouder als geadresseerde van die goederen aangewezen tussenkoper niet de hoedanigheid heeft van eindverbruiker die naar nationaal recht gemachtigd is om van accijns vrijgestelde energieproducten te ontvangen.

Het Hof is namelijk van mening dat de eis die de accijnsvrijstelling afhankelijk stelt van de aanwijzing in de fiscale documenten van een geadresseerde die voldoet aan de in het nationale recht gestelde voorwaarden om vrijgestelde energieproducten te ontvangen, weliswaar geschikt is om het doel van vergemakkelijking van het toezicht op de toepassing van de accijnsvrijstellingen te verwezenlijken, doordat het risico wordt verminderd dat goederen worden gebruikt die niet voor vrijstelling in aanmerking komen, maar dat een dergelijke weigering zonder dat wordt nagegaan of op het tijdstip waarop de betrokken goederen aan het belastingentrepot werden onttrokken, was voldaan aan de materiële eisen voor het gebruik van deze goederen voor een doel waarvoor vrijstelling wordt verleend, verder gaat dan noodzakelijk is om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen.

Arrest van 24 februari 2021, Silcompa (C-95/19, [EU:C:2021:128](#))

„Prejudiciële verwijzing – Richtlijn 76/308/EEG – Artikelen 6 en 8 en artikel 12, leden 1 tot en met 3 – Wederzijdse bijstand bij de invordering van bepaalde schuldvorderingen – Accijns die in twee lidstaten verschuldigd is voor dezelfde transacties – Richtlijn 92/12/EG – Artikelen 6 en 20 – Uitslag tot verbruik van producten – Vervalsing van het begeleidend administratief document – Overtreding of onregelmatigheid bij het verkeer van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen – Onregelmatige onttrekking van producten aan de schorsingsregeling – „Dubbele

belastingheffing' op het gebied van accijnzen – Toezicht door de rechterlijke instanties van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd – Afwijzing van het door de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat ingediende verzoek om bijstand – Voorwaarden"

Silcompa SpA, een in Italië gevestigde onderneming die ethylalcohol produceert, heeft in 1995 en 1996 onder schorsing van accijns⁵ ethylalcohol verkocht in Griekenland.

In 2000 is bij een controle vastgesteld dat de begeleidende administratieve documenten (hierna: „geleidedocumenten”) van de door Silcompa verzonden partijen alcohol nooit bij de Griekse douaneautoriteiten waren aangekomen met het oog op de opstelling van de officiële documenten en dat de stempels van het douanekantoor op de geleidedocumenten vals waren. De Italiaanse douaneautoriteit (hierna: „agentschap”) heeft daarom drie naheffingsaanslagen voor de invordering van niet-betaalde accijns uitgereikt.

In 2004 hebben de Griekse douaneautoriteiten het agentschap meegedeeld dat de leveringen van door Silcompa verzonden producten aan een Grieks bedrijf als onregelmatig moesten worden beschouwd. Er is daarom een naheffingsaanslag uitgereikt, die zowel betrekking had op de Italiaanse belastingvorderingen als op een aanvullende belastingcorrectie. De naar aanleiding van deze naheffingsaanslag ingestelde procedure heeft in 2017 geleid tot een schikkingsovereenkomst tussen het agentschap en Silcompa.

In 2005 hebben de Griekse douaneautoriteiten voor dezelfde exporttransacties binnen de Unie twee naheffingsaanslagen voor accijns uitgereikt omdat de door Silcompa verzonden ethylalcohol volgens hen onrechtmatig tot verbruik was uitgeslagen op Grieks grondgebied. Verder heeft de Griekse belastingdienst het agentschap verzocht om bijstand bij de invordering van de schuldvorderingen betreffende de betrokken accijnsrechten. Het agentschap heeft als bevoegde aangezochte autoriteit twee naheffingsaanslagen uitgereikt aan Silcompa, waarbij het heeft verzocht om minnelijke betaling.

Silcompa heeft tegen deze naheffingsaanslagen beroep ingesteld, dat is verworpen. Daarop heeft zij hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria regionale del Lazio (belastingrechter in tweede aanleg Latium, Italië), die dit hoger beroep heeft toegewezen. Het agentschap heeft cassatieberoep ingesteld bij de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië), die besluit het Hof een prejudiciële vraag voor te leggen.

Het Hof verklaart in zijn arrest voor recht dat in het kader van een vordering waarmee wordt opgekomen tegen de uitvoeringsmaatregelen die zijn vastgesteld in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, de bevoegde instantie van deze lidstaat

⁵ Bij deze belastingregeling is de accijns op de accijnsproducten nog niet verschuldigd, hoewel het belastbare feit zich reeds heeft voorgedaan. Deze regeling schort namelijk de verschuldigdheid van de accijns op totdat is voldaan aan een voorwaarde waaronder deze verschuldigd wordt.

mag weigeren gevolg te geven aan het door de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat ingediende verzoek tot invordering van accijnzen voor producten die op onregelmatige wijze zijn onttrokken aan een schorsingsregeling, wanneer dat verzoek gebaseerd is op dezelfde exporttransacties als die waarvoor reeds accijnzen worden ingevorderd in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd⁶.

Het Hof merkt op dat de illegale afzet op het Griekse grondgebied van de door Silcompa verzonden alcohol als een overtreding of als een onregelmatigheid van de betrokken producten kan worden beschouwd, maar ook kan worden opgevat als een uitvloeisel van de overtreding of de onregelmatigheid die eerder was begaan in Italië. Het staat aan de verwijzende rechter om dit te bepalen, en afhankelijk daarvan zijn er twee hypothesen denkbaar.

In de eerste hypothese zijn er meerdere overtredingen of onregelmatigheden op het grondgebied van verschillende lidstaten begaan, en achten twee of zelfs meer lidstaten zich bevoegd om de accijnzen te innen. In een situatie waarin een onregelmatige onttrekking aan de schorsingsregeling in een lidstaat wordt gevolgd door een daadwerkelijke uitslag tot verbruik van de accijnsproducten in een andere lidstaat, kan deze laatste lidstaat niet óók accijnzen heffen voor diezelfde exporttransacties. Accijnsproducten kunnen immers slechts eenmaal tot verbruik worden uitgeslagen. Hieruit volgt dat, ook al kunnen zich meerdere opeenvolgende overtredingen of onregelmatigheden in verschillende lidstaten voordoen, alleen de overtreding of onregelmatigheid die tot gevolg heeft gehad dat de producten tijdens het verkeer aan de schorsingsregeling zijn onttrokken, in aanmerking moet worden genomen voor de invordering van de accijns, voor zover de producten door die overtreding of onregelmatigheid zijn uitgeslagen tot verbruik⁷.

De tweede hypothese betreft de situatie waarin de autoriteiten van een lidstaat zich hebben gebaseerd op een van de vermoedens die gelden ter bepaling van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid is begaan⁸, en waarin de autoriteiten van een andere lidstaat constateren dat de overtreding of onregelmatigheid in werkelijkheid in hun lidstaat is begaan⁹. In deze hypothese passen laatstgenoemde autoriteiten binnen drie jaar te rekenen vanaf de datum van opstelling van de geleidedocumenten¹⁰ het correctiemechanisme toe waardoor die laatste lidstaat de accijns kan invorderen. Zodra deze termijn is verstreken, kan de accijns enkel nog geldig worden ingevorderd door de lidstaat die zich op een van die vermoedens heeft gebaseerd.

Wat de regels inzake wederzijdse bijstand bij de invordering van schuldvorderingen uit accijnzen betreft, benadrukt het Hof om te beginnen dat er sprake is van een

⁶ Artikel 6, lid 2, en artikel 20 van richtlijn 92/12.

⁷ Artikelen 6 en 20 van richtlijn 92/12.

⁸ Artikel 20, leden 2 en 3, van richtlijn 92/12.

⁹ Artikel 20 van richtlijn 92/12 voorziet in de leden 2 en 3 in vermoedens voor de volgende twee situaties: ten eerste die waarin niet kan worden vastgesteld waar de overtreding of de onregelmatigheid is begaan, en ten tweede die waarin de accijnsproducten niet op de plaats van bestemming aankomen en niet kan worden vastgesteld waar de overtreding of de onregelmatigheid is begaan.

¹⁰ Artikel 18, lid 1, en artikel 19, lid 1, van richtlijn 92/12.

bevoegdheidsverdeling tussen de instanties van de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd, die hun nationale recht toepassen op de schuldvordering en de executoriale titel voor de invordering daarvan, en die van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, die hun nationale recht toepassen op de uitvoeringsmaatregelen.¹¹ Overeenkomstig het beginsel van wederzijds vertrouwen wordt de executoriale titel voor de invordering rechtstreeks erkend en automatisch behandeld als executoriale titel voor de invordering van een schuldvordering van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd. Hieruit volgt dat de autoriteiten van deze lidstaat geen vraagtekens kunnen zetten bij de beoordeling van de autoriteiten van de verzoekende lidstaat inzake de plaats waar de onregelmatigheid of de overtreding is begaan: deze beoordeling komt alleen aan deze laatste lidstaat toe. Vervolgens constateert het Hof dat de executoriale titel voor de invordering niet kan worden uitgevoerd in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, wanneer dit ertoe leidt dat tweemaal accijnzen worden geheven op dezelfde transacties met dezelfde producten. Om te vermijden dat er twee definitieve beslissingen naast elkaar bestaan waarbij accijns wordt geheven op dezelfde producten, de ene op basis van de onregelmatige onttrekking ervan aan de schorsingsregeling en de andere op basis van de latere uitslag ervan tot verbruik, moet de bevoegde instantie van diezelfde lidstaat dan ook kunnen weigeren die titel uit te voeren. Volgens het Hof wordt aan deze uitlegging niet afgedaan door het feit dat het in een eerdere zaak heeft geoordeeld dat de Uniewetgever van de voorkoming van dubbele heffing geen absoluut beginsel heeft gemaakt.¹² Dat oordeel hing immers samen met het specifieke feitencomplex van die zaak, die betrekking had op een onregelmatige onttrekking aan de schorsingsregeling als gevolg van de diefstal van producten waarop in „de lidstaat van vertrek” fiscale merktekens waren aangebracht die een intrinsieke waarde hebben die ze onderscheidt van een gewone kwitantie waaruit blijkt dat aan de belastingautoriteiten van de lidstaat van afgifte van deze merktekens een bepaald bedrag is betaald.

Arrest van 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, [EU:C:2010:231](#))

„Communautair douanewetboek – Artikel 202, artikel 215, leden 1 en 3, artikel 217, lid 1, en artikel 233, eerste alinea, onder d) – Begrip ‚in beslag genomen en op hetzelfde tijdstip of naderhand verbeurd verklaarde’ goederen – Verordening tot uitvoering van het communautair douanewetboek – Artikel 867 bis – Richtlijn 92/12/EEG – Artikel 5, leden 1 en 2, artikel 6, artikel 7, lid 1, artikel 8 en artikel 9 – Zesde btw-richtlijn – Artikel 7, artikel 10, lid 3, en artikel 16, lid 1 – Onregelmatig binnenbrengen van goederen – Vervoer van goederen onder geleide van een TIR-carnet – Beslag en vernietiging – Bepaling van de lidstaat waar de douaneschuld, de accijnsvorderingen en de btw-schuld zijn ontstaan – Tenietgaan van de douane- en belastingschulden”

¹¹ Artikel 12, leden 1 en 3, van richtlijn 76/308.

¹² Arrest van het Hof van 13 december 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#), punt 55).

Een Deense rechter verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing in een geding over de heffing van douanerechten, accijns en btw op sigaretten die zijn binnengesmokkeld in het kader van transporten waarvoor een TIR-carnet is afgegeven. De sigaretten zijn onmiddellijk in bewaring genomen en later vernietigd. De Deense rechter wenst in wezen van het Hof te vernemen of de douane- en belastingschuld over smokkelwaar blijft bestaan en kan worden ingevorderd, ook al zijn de goederen in bewaring of in beslag genomen dan wel vernietigd.

Het Hof oordeelt dat artikel 5, lid 1, derde alinea, en artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 96/99, aldus moeten worden uitgelegd dat goederen die bij het binnenbrengen ervan op het grondgebied van de Unie door de plaatselijke douane- en belastingautoriteiten in beslag worden genomen en door deze autoriteiten op hetzelfde tijdstip of naderhand worden vernietigd zonder uit hun bezit te zijn geweest, moeten worden geacht niet in de Unie te zijn ingevoerd zodat het belastbare feit voor de accijns over deze goederen niet plaatsvindt. Goederen die na het onregelmatig binnenbrengen ervan op dat grondgebied in beslag worden genomen, namelijk nadat zij de zone hebben verlaten waar het eerste douanekantoor in dat grondgebied is gevestigd, en door de genoemde autoriteiten op hetzelfde tijdstip of naderhand worden vernietigd zonder uit hun bezit te zijn geweest, worden niet geacht onder een „accijnsschorsingsregeling” te zijn geplaatst in de zin van artikel 5, lid 2, eerste alinea, en artikel 6, lid 1, onder c), van genoemde richtlijn, gelezen in samenhang met artikel 84, lid 1, onder a), en artikel 98 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 955/99, en artikel 867 bis van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 1662/1999, zodat het belastbare feit voor de accijns over deze goederen plaatsvindt en de accijns ter zake dus verschuldigd wordt.

Het Hof verklaart voorts dat artikel 6, lid 1, en artikel 7, lid 1, van richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 96/99, aldus moeten worden uitgelegd dat de autoriteiten van de lidstaat waar goederen die de Unie op onregelmatige wijze zijn binnengebracht, werden ontdekt en daarna in beslag genomen, bevoegd zijn om de accijns te innen, op voorwaarde dat deze goederen voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden. Het staat aan de nationale rechter om te oordelen of in het voor hem aanhangige geding aan deze voorwaarde is voldaan.

Arrest van 28 januari 2016, BP Europa (C-64/15, [EU:C:2016:62](#))

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Algemene regeling inzake accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Onregelmatigheid die heeft plaatsgevonden tijdens een overbrenging van accijnsgoederen – Overbrenging van goederen onder een accijnsschorsingsregeling – Bij de levering ontbrekende goederen – Heffing van accijns bij gebreke van bewijs dat de goederen zijn vernietigd of verloren zijn gegaan”

In januari 2011 heeft BP Europa per schip 2,4 miljoen liter gasolie verzonden van een belastingentrepot in Nederland naar een belastingentrepot in Duitsland. Het transport

vond plaats in het kader van een overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns. Na de levering van de gasolie heeft de belastingentrepouhouder in Duitsland geconstateerd dat er van de verzonden hoeveelheid gasolie 4854 liter ontbrak en heeft hij de douaneautoriteiten daarvan in kennis gesteld. De Duitse belastingdienst heeft vervolgens energiebelasting geheven over de ontbrekende hoeveelheid gasolie. BP Europa heeft die beslissing aangevochten.

Het in deze zaak aangezochte Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) vraagt het Hof in wezen welke regels inzake het verschuldigd worden van de belasting krachtens richtlijn 2008/118 dienen te worden toegepast op onder een schorsingsregeling overgebrachte goederen, wanneer bij de levering wordt geconstateerd dat de hoeveelheid goederen kleiner is dan bij het vertrek. Die Duitse rechter wenst met name van het Hof te vernemen of volgens artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns in een situatie als die in het hoofdgeding eindigt op het moment dat bij de levering van de goederen wordt geconstateerd dat er een hoeveelheid ontbreekt. Die rechter vraagt het Hof verder of de bepalingen van richtlijn 2008/118 zich verzetten tegen een nationale bepaling ter omzetting van artikel 10, lid 2, van deze richtlijn die niet uitdrukkelijk vermeldt dat de onder deze richtlijn bepaling vallende onregelmatigheid moet hebben geresulteerd in de uitslag tot verbruik van de betrokken goederen.

Het Hof verklaart voor recht dat artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling in een situatie als die van het hoofdgeding eindigt, in de zin van deze bepaling, op het tijdstip waarop de geadresseerde van deze goederen, na de volledige uitlading van het transportmiddel dat de goederen bevat, constateert dat een bepaalde hoeveelheid van de te leveren goederen ontbreekt.

Uit de bewoordingen van artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 blijkt immers dat deze bepaling enkel ziet op de goederen zelf, zonder dat op enigerlei wijze wordt verwezen naar de middelen waarmee deze worden vervoerd. Voor de vaststelling van het tijdstip waarop de goederen worden geleverd, moet dus de daadwerkelijke ontvangst van de goederen als zodanig door de geadresseerde ervan in aanmerking worden genomen, en niet het loutere feit dat datgene waarin deze goederen zitten, ongeacht de aard ervan, tot bij de geadresseerde is gebracht.

Artikel 20 van richtlijn 2008/118 maakt deel uit van hoofdstuk IV, met als opschrift „Overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns”. Tot de bepalingen van dit hoofdstuk behoort artikel 19, lid 2, onder c), op grond waarvan de geadresseerde de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming moet toelaten controle te verrichten zodat zij zich ervan kunnen vergewissen dat de betrokken goederen daadwerkelijk zijn ontvangen. Voor de Uniewetgever vormt de daadwerkelijke ontvangst van de goederen dus een beslissend onderdeel van de context waarin de overbrenging van de goederen onder een accijnsschorsingsregeling bij de levering van de goederen

moet worden beoordeeld. Geen enkele andere bepaling van dat hoofdstuk noopt tot een andere uitlegging.

Verder beoogt artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 met de vaststelling van het tijdstip waarop de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling eindigt, te bepalen wanneer deze goederen worden geacht te zijn uitgeslagen tot verbruik, en dus wanneer de belasting op deze goederen verschuldigd wordt.

Aangezien de accijns, zoals in overweging 9 van richtlijn 2008/118 wordt verklaard, een belasting op het verbruik is, die gebaseerd is op de hoeveelheid goederen die voor verbruik ter beschikking worden gesteld, moet het tijdstip waarop deze belasting verschuldigd wordt, bovendien aldus worden bepaald dat de hoeveelheid van deze goederen nauwkeurig kan worden vastgesteld.

Het Hof oordeelt voorts dat artikel 7, lid 2, onder a), en artikel 10, lid 2, van richtlijn 2008/118, gelezen in onderlinge samenhang, aldus moeten worden uitgelegd dat de in artikel 7, lid 4, van deze richtlijn bedoelde situatie niet valt onder de situaties waarvoor deze bepalingen gelden, en dat het feit dat een nationale bepaling ter omzetting van artikel 10, lid 2, van richtlijn 2008/118 niet uitdrukkelijk vermeldt dat de onder deze richtlijn bepaling vallende onregelmatigheid moet hebben geresulteerd in uitslag tot verbruik van de betrokken goederen, niet in de weg staat aan de toepassing van deze nationale bepaling bij de constatering dat een bepaalde hoeveelheid ontbreekt, wat noodzakelijkerwijs een dergelijke uitslag tot verbruik impliceert.

Artikel 7, lid 2, onder a), en artikel 10, lid 2, van richtlijn 2008/118 hebben immers betrekking op het geval waarin een onregelmatigheid die is geconstateerd tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling, heeft geresulteerd in uitslag tot verbruik van deze goederen door onttrekking ervan aan die regeling. Derhalve kan een nationale bepaling waarbij artikel 10, lid 2, van richtlijn 2008/118 wordt omgezet, in beginsel niet inhouden dat een dergelijke onregelmatigheid wordt geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat waar en op het tijdstip waarop zij werd geconstateerd, zonder dat deze veronderstelling afhankelijk wordt gemaakt van de voorwaarde dat die onregelmatigheid heeft geresulteerd in uitslag tot verbruik van de betrokken goederen.

De constatering dat een bepaalde hoeveelheid ontbreekt bij de levering van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen, wijst op een situatie die zich noodzakelijkerwijs heeft voorgedaan op een eerder tijdstip en waarin de ontbrekende goederen geen deel uitmaakten van deze levering, zodat de overbrenging ervan niet is geëindigd overeenkomstig artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118. Deze situatie vormt bijgevolg een onregelmatigheid in de zin van artikel 10, lid 6, van deze richtlijn. Een dergelijke onregelmatigheid resulteert noodzakelijkerwijs in een onttrekking aan de accijnsschorsingsregeling en dus, overeenkomstig artikel 7, lid 2, onder a), van die richtlijn, in een uitslag tot verbruik.

Voorts heeft de onder artikel 10, lid 2, van richtlijn 2008/118 vallende onregelmatigheid betrekking op een andere dan de in artikel 7, lid 4, van deze richtlijn bedoelde situatie, dat wil zeggen op een andere situatie dan die waarin er sprake is van de „algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van [...] accijnsgoederen”. Indien een dergelijke algehele vernietiging of een dergelijk onherstelbaar verlies van de onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen wordt bewezen, kan er derhalve geen sprake zijn van uitslag tot verbruik in de zin van artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118 en kan artikel 10, lid 2, van deze richtlijn bijgevolg geen toepassing vinden. De in artikel 7, lid 4, van deze richtlijn bedoelde situatie valt dus niet onder de situaties waarvoor deze bepalingen gelden.

Het Hof oordeelt tot slot dat artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat het niet alleen van toepassing is wanneer alle onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen, maar ook wanneer slechts een gedeelte van deze goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.

Volgens de bewoordingen zelf van artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 is deze bepaling immers geenszins uitsluitend van toepassing op het geval waarin alle onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen. Artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 maakt deel uit van een context waarin de Uniewetgever alle gevallen van onregelmatigheden voor ogen had, dus ook gevallen die slechts een gedeelte van de overbrenging betreffen.

1.2 Verschuldigheid in geval van verwerving van accijnsproducten door een particulier

Arrest van 2 april 1998 (voltallig Hof), EMU Tabac e.a. (C-296/95, [EU:C:1998:152](#))

„Richtlijn 92/12/EEG van de Raad betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop – Lidstaat waar de accijns verschuldigd is – Aankoop via een vertegenwoordiger”

EMU Tabac, een verkoper van tabaksproducten in Luxemburg, en The Man in Black Ltd zijn dochterondernemingen van The Enlightened Tobacco Company. Zij hebben een systeem opgezet en gebruikt waarbij een inwoner van het Verenigd Koninkrijk „vanuit zijn luie stoel” in dit land tabak kan verkrijgen die hij bij EMU Tabac in Luxemburg heeft gekocht.

Via dit systeem tracht de koper te voorkomen dat hij de in het Verenigd Koninkrijk geldende accijnstarieven moet betalen, die aanzienlijk hoger zijn dan in Luxemburg. De klanten bestellen hun sigaretten via de onderneming The Man in Black, waarbij een maximum van 800 sigaretten per bestelling geldt. Die vertegenwoordiger zorgt voor het vervoer van de goederen van Luxemburg naar het Verenigd Koninkrijk en tevens voor de

betaling aan de detailhandelaar EMU Tabac en aan de vervoerder van het aan hen verschuldigde geldbedrag, waarop hij een commissie inhoudt.

In de loop van 1995 hebben de Commissioners of Customs and Excise (Britse douaneautoriteit) in Dover enkele partijen ingevoerde tabaksproducten in beslag genomen, waartoe zij ingevolge de Britse wetgeving bevoegd zijn wanneer accijns verschuldigd is.

In het kader van een tegen de Britse douane gestarte procedure van rechterlijke toetsing hebben de twee ondernemingen zich op het standpunt gesteld dat aangezien de betrokken goederen waren ingevoerd voor eigen gebruik door particulieren die accijns hadden betaald in het Groothertogdom Luxemburg, die goederen van accijns waren vrijgesteld in het Verenigd Koninkrijk, zodat de inbeslagname ervan door de douane onwettig was.

De Court of Appeal (rechterlijke instantie in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk) heeft het Hof vragen gesteld over de uitlegging van richtlijn 92/12 betreffende de regeling voor accijnsproducten.

Het Hof antwoordt dat richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat zij niet in de weg staat aan de heffing van accijns in een lidstaat A op goederen die tot verbruik zijn uitgeslagen in een lidstaat B waar zij ten behoeve van in lidstaat A gevestigde particulieren bij een vennootschap X zijn verkregen via een vennootschap Y die tegen vergoeding optreedt als vertegenwoordiger van die particulieren, waarbij het vervoer van de goederen van lidstaat B naar lidstaat A eveneens door de vennootschap Y is georganiseerd voor rekening van de particulieren en tegen betaling is verricht door een beroepsvervoerder.

Om tot deze conclusie te komen, benadrukt het Hof in de eerste plaats het onderscheid dat de richtlijn maakt tussen goederen die voorhanden worden gehouden voor commerciële doeleinden en goederen die voorhanden worden gehouden voor persoonlijk gebruik. Om het strikt persoonlijke karakter van het voorhanden hebben van accijnsgoederen in de zin van artikel 8 van de richtlijn te kunnen vaststellen, moeten de accijnsgoederen volgens de richtlijn door een particulier en voor eigen behoefte zijn verkregen en door die particulier zijn vervoerd. Het Hof stelt verder vast dat waar de Uniewetgever in de richtlijn de mogelijkheid van tussenkomst van een derde voor ogen stond, hij dit uitdrukkelijk heeft aangegeven. In casu voorziet echter geen van de taalversies uitdrukkelijk in een dergelijke tussenkomst.

Het Hof wijst er in dit verband op dat het vereiste van een uniforme uitlegging van de door de instellingen van de Unie vastgestelde handelingen meebrengt dat de tekst van een bepaling in geval van twijfel niet op zichzelf kan worden beschouwd, maar moet worden uitgelegd en toegepast in het licht van de tekst in de andere officiële talen. Alle taalversies hebben in beginsel dezelfde waarde, ongeacht welk deel van de bevolking van de lidstaten de betrokken taal spreekt.

Het Hof concludeert hieruit dat artikel 8 van richtlijn 92/12, waarin is bepaald dat voor door particulieren voor eigen behoefte verkregen en door henzelf vervoerde producten de accijns moet worden geheven in de lidstaat van verkrijging, niet is bedoeld om toepassing te vinden wanneer de accijnsproducten door een vertegenwoordiger zijn gekocht en/of vervoerd. Wanneer uit een lidstaat afkomstige goederen naar een andere lidstaat worden gebracht door een marktdeelnemer die tegen vergoeding optreedt, die tevoren in laatstgenoemde lidstaat klanten heeft benaderd en die de invoer van de goederen organiseert, moet de accijns worden geacht verschuldigd te zijn in laatstgenoemde lidstaat.

Het Hof merkt tot slot op dat de richtlijn uitdrukkelijk bepaalt dat in dat geval de accijns die is voldaan in de lidstaat waar de goederen zijn gekocht, wordt teruggegeven teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen.

Arrest van 23 november 2006, Joustra (C-5/05, [EU:C:2006:733](#))

„Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Richtlijn 92/12/EEG – Accijns – Wijn – Artikelen 7 tot en met 10 – Vaststelling van de lidstaat waar de accijns verschuldigd is – Koop door een particulier voor eigen behoefte en voor de behoefte van andere particulieren – Overbrenging naar een andere lidstaat door een vervoersonderneming – Regeling die van toepassing is in de lidstaat van bestemming”

B. Joustra bestelt eens per jaar wijn in Frankrijk voor eigen verbruik en voor verbruik door de overige leden van een groep waarvan hij deel uitmaakt. De door Joustra bestelde wijn is tot verbruik uitgeslagen in Frankrijk en er is accijns betaald in deze lidstaat. In opdracht van Joustra wordt de wijn door een Nederlandse vervoersonderneming in Frankrijk opgehaald, naar Nederland overgebracht en bij Joustra thuis geleverd. Daar wordt de wijn enkele dagen opgeslagen en vervolgens aan de overige leden van de groep geleverd. Joustra betaalt de wijn en het vervoer, waarna elk van de leden van de groep hem de prijs van de eigen zending en een evenredig deel van de vervoerskosten terugbetaalt. De aan elk van de leden van de groep geleverde hoeveelheden overschrijden niet de indicatieve maximumhoeveelheden die in richtlijn 92/12 – zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108 – zijn vastgelegd om vast te stellen of de producten bestemd zijn voor commerciële doeleinden, namelijk 90 liter wijn, waarvan maximaal 60 liter mousserende wijn. Joustra verricht zijn activiteit niet bedrijfsmatig of met winstoogmerk.

De Nederlandse belastingautoriteiten hebben 906,20 EUR aan accijns geheven over de door Joustra in Frankrijk bestelde wijn.

Joustra betwist dat hij die accijns verschuldigd is. Volgens richtlijn 92/12 zijn door particulieren voor eigen behoefte verkregen en door henzelf vervoerde producten in de lidstaat van invoer van accijns vrijgesteld. Joustra is van mening dat de in de richtlijn gebezigde bewoordingen „door henzelf vervoerde” er niet aan in de weg staan dat de

richtlijn aldus wordt uitgelegd dat heffing in de lidstaat van bestemming niet mogelijk is wanneer een particulier zelf accijnsproducten in een andere lidstaat koopt en deze producten in zijn opdracht en voor zijn rekening door een derde naar de lidstaat van bestemming laat overbrengen.

De in deze zaak aangezochte Hoge Raad der Nederlanden stelt het Hof prejudiciële vragen over de uitlegging van dat begrip.

Het Hof oordeelt dat richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een particulier die niet bedrijfsmatig of met winstoogmerk handelt, in een eerste lidstaat voor eigen verbruik en voor verbruik door andere particulieren in deze lidstaat tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten koopt en deze producten voor zijn rekening naar een tweede lidstaat laat overbrengen door een in deze tweede staat gevestigde vervoersonderneming, artikel 7, en niet artikel 8, van de richtlijn van toepassing is, zodat ook in deze staat accijns verschuldigd is.

Voor de toepassing van richtlijn 92/12 moeten producten die niet voor persoonlijk verbruik voorhanden worden gehouden en dus niet onder artikel 8 van deze richtlijn vallen, namelijk worden geacht voor commerciële doeleinden voorhanden te worden gehouden en dus onder artikel 7 van deze richtlijn te vallen. Artikel 8 van richtlijn 92/12 kan alleen worden toegepast indien de particulier die de betrokken producten heeft verkregen, deze producten persoonlijk heeft vervoerd. Krachtens artikel 7, lid 6, van de richtlijn wordt de accijns die is voldaan in de lidstaat waar de producten tot verbruik zijn uitgeslagen, in een dergelijk geval teruggegeven overeenkomstig artikel 22, lid 3, van de richtlijn.

Arrest van 14 maart 2013, Commissie/Frankrijk (C-216/11, [EU:C:2013:162](#))

„Niet-nakoming – Richtlijn 92/12/EEG – Accijns – Tabaksproducten die zijn verkregen in de ene lidstaat en worden vervoerd naar een andere lidstaat – Louter kwantitatieve beoordelingscriteria – Artikel 34 VWEU – Kwantitatieve invoerbeperkingen”

In deze niet-nakomingsprocedure tegen Frankrijk wordt het Hof verzocht om vast te stellen dat deze lidstaat, door bij de beoordeling van het commerciële karakter van het voorhanden hebben door particulieren van tabaksfabrikaten uit een andere lidstaat een louter kwantitatief criterium te gebruiken, waarbij dit criterium per individueel voertuig (en niet per persoon) globaal wordt toegepast voor alle tabaksproducten (namelijk 2 kilogram per individueel voertuig), in strijd heeft gehandeld met richtlijn 92/12 en artikel 34 VWEU.

Het Hof oordeelt om te beginnen dat een lidstaat die een dergelijk criterium globaal toepast voor alle tabaksproducten, niet voldoet aan de verplichtingen die op hem rusten krachtens richtlijn 92/12, en met name krachtens de artikelen 8 en 9 van deze richtlijn.

Om vast te stellen of producten voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, zijn in artikel 9, lid 2, van richtlijn 92/12 immers een aantal criteria opgenomen. Zoals volgt uit de tekst zelf van artikel 9, lid 2, eerste alinea, moeten de lidstaten, om vast te stellen of producten voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, rekening houden met verschillende elementen, aangezien de kwantiteit van de voorhanden gehouden producten slechts één van de verschillende genoemde elementen is. Bovendien bepaalt artikel 9, lid 2, tweede alinea, van de richtlijn, wat dat element betreft, dat de lidstaten, uitsluitend als bewijselement, indicatieve niveaus kunnen vaststellen. Hieruit volgt dat artikel 9, lid 2, van de richtlijn de lidstaten niet toestaat om hun vaststelling dat producten voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, uitsluitend te baseren op een louter kwantitatieve drempel voor het voorhanden houden van producten.

Het Hof verklaart voorts dat richtlijn 92/12, door uitdrukkelijk minimumdrempels vast te stellen voor verschillende afzonderlijke categorieën tabaksproducten, de lidstaten toestaat om zonder onderscheid drempels vast te stellen voor het gewicht van de voorhanden gehouden tabaksproducten, zij het alleen onder de voorwaarde dat elk van die minimumdrempels wordt gerespecteerd.

Tot slot oordeelt het Hof dat aangezien artikel 9, lid 2, van richtlijn 92/12 beoogt te preciseren onder welke voorwaarden de accijns verschuldigd wordt door degene die de producten voorhanden heeft, in de zin van lid 1, tweede alinea, van dat artikel, de in artikel 9, lid 2, tweede alinea, vastgestelde indicatieve minimumdrempels moeten worden geacht te gelden voor die persoon, en dus per persoon van toepassing te zijn.

Arrest van 18 juli 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, [EU:C:2013:503](#))

„Accijns – Richtlijn 92/12/EEG – Artikelen 7 tot en met 9 – Richtlijn 2008/118/EG – Artikelen 32 tot en met 34 – Intracommunautair verkeer van accijnsproducten – Verordening (EEG) nr. 3649/92 – Artikelen 1 en 4 – Vereenvoudigd geleidedocument – Exemplaar 1 – ‚Cash & carry’-activiteit – Producten die in de ene lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden of producten die door particulieren voor eigen behoefte worden verkregen en door henzelf worden vervoerd – Gedistilleerde dranken – Geen controleverplichting voor de leverancier”

Een Deense vennootschap, Metro, exploiteert groothandelszaken die alleen toegankelijk zijn voor professionele klanten en werken volgens het „cash & carry”-concept. Dit concept houdt in dat de klanten, die in het bezit moeten zijn van een pas, naar een verkooppunt komen, waar zij zelf de goederen van de winkelschappen nemen, contant afrekenen en voor het vervoer ervan zorgen.

Het hoofdgeding heeft betrekking op de accijns op gedistilleerde dranken, die in Zweden veel hoger is dan in Denemarken. Deze situatie vormt een financiële stimulans om aan Deense accijns onderworpen gedistilleerde dranken te kopen en deze in Zweden in te voeren. Gedistilleerde dranken worden niet aan Zweedse accijns onderworpen indien zij

in Denemarken door particulieren voor eigen gebruik worden verkregen en door henzelf worden vervoerd. In geval van verkrijging voor commerciële doeleinden zijn daarentegen de Zweedse accijnsrechten van toepassing.

Nadat er navorderingsaanslagen waren opgelegd aan Zweedse professionals die drank hadden gekocht in Denemarken, heeft het Skatteministerium (ministerie van Financiën, Denemarken) een besluit vastgesteld waarbij Metro werd verplicht om Zweedse klanten te vragen het vereenvoudigd geleidedocument over te leggen dat vereist is voor het verkeer van accijnsproducten tussen lidstaten.

Het door Metro tegen dat besluit ingestelde beroep is verworpen door de Østre Landsret (regionale rechter voor het oosten van Denemarken). Metro heeft tegen die beslissing hoger beroep ingesteld bij de Højesteret (hoogste rechterlijke instantie, Denemarken), de verwijzende rechter, die het Hof verzoekt om een prejudiciële beslissing teneinde met name te vernemen of de artikelen 7 tot en met 9 van richtlijn 92/12 en de artikelen 1 en 4 van verordening nr. 3649/92 aldus moeten worden uitgelegd dat zij een handelaar verplichten te controleren of kopers uit andere lidstaten de bedoeling hebben de accijnsproducten in een andere lidstaat in te voeren en, in voorkomend geval, of die invoer voor eigen gebruik dan wel voor commerciële doeleinden geschiedt.

Het Hof antwoordt dat de artikelen 7 tot en met 9 van richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108, en de artikelen 1 en 4 van verordening nr. 3649/92 aldus moeten worden uitgelegd dat zij een handelaar niet verplichten te controleren of kopers uit andere lidstaten voornemens zijn de accijnsgoederen in een andere lidstaat in te voeren en, in voorkomend geval, of een dergelijke invoer voor eigen gebruik dan wel voor commerciële doeleinden geschiedt.

Uit artikel 1 van verordening nr. 3649/92 volgt dat indien in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden gebruikt voor de in artikel 7 van richtlijn 92/12 bedoelde doeleinden, degene die voor het verkeer tussen die lidstaten verantwoordelijk is, een vereenvoudigd geleidedocument moet opstellen. Niets in deze bepalingen rechtvaardigt echter de slotsom dat een leverancier – voor zover hij niet zelf „degene [is] die voor het intracommunautaire verkeer verantwoordelijk is” in de zin van artikel 1 van verordening nr. 3649/92 – moet controleren of is voldaan aan de voorwaarden waaronder de verantwoordelijke persoon dat vereenvoudigd geleidedocument kan opstellen en aan hem kan verstrekken, zodat hij het kan bewaren.

Voorts is overeenkomstig artikel 7, lid 3, van richtlijn 92/12 de accijns, naargelang van het geval, verschuldigd door de persoon die de levering verricht, die de voor levering bestemde producten voorhanden heeft of aan wie de producten worden geleverd in een andere lidstaat dan die waar de producten reeds tot verbruik zijn uitgeslagen, of door het zelfstandige bedrijf of publiekrechtelijke lichaam. Hieruit volgt om te beginnen dat een handelaar die zich als leverancier niet bezighoudt met de feitelijke levering van de

verkochte producten, niet kan worden aangemerkt als de „persoon die de levering verricht” in de zin van artikel 7, lid 3, van richtlijn 92/12. Een dergelijke handelaar kan ook niet worden aangemerkt als de persoon „die de voor levering bestemde producten voorhanden heeft” in de zin van dat artikel 7, lid 3, aangezien zijn groothandelsactiviteit met zelfbediening hem niet in staat stelt te garanderen dat de aan klanten uit een andere lidstaat verkochte producten voor commercieel gebruik zullen dienen en evenmin dat deze producten inderdaad in die andere lidstaat zullen worden geleverd.

Het Hof verklaart verder dat de artikelen 32 tot en met 34 van richtlijn 2008/118 aldus moeten worden uitgelegd dat zij de artikelen 7 tot en met 9 van richtlijn 92/12, zoals gewijzigd door richtlijn 92/108, niet wezenlijk wijzigen, maar de inhoud van deze artikelen overnemen en verhelderen.

Het Hof verklaart tot slot voor recht dat artikel 8 van richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108, aldus moet worden uitgelegd dat het betrekking kan hebben op de aankoop van accijnsproducten, wanneer deze producten door particulieren voor eigen gebruik worden verkregen en door henzelf worden vervoerd, hetgeen de bevoegde nationale autoriteiten per geval dienen na te gaan.

2. Betaling van de accijns

Arrest van 15 juni 2006, Heintz van Landewijck (C-494/04, [EU:C:2006:407](#))

„Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Richtlijn 92/12/EEG – Accijns – Fiscale merktekens – Zesde btw-richtlijn – Artikelen 2 en 27 – Verdwijning van accijnszegels”

De vennootschap Heintz van Landewijck SARL (hierna: „Landewijck”) heeft in Luxemburg een groothandel in tabaksfabrikaten, waarvoor zij over een vergunning voor een accijnsgoederenplaats beschikt. Zij heeft op grond van de Nederlandse accijnswet bij de Belastingdienst/Douane te Amsterdam (Nederland) twee aanvragen voor accijnszegels voor tabaksproducten ingediend en heeft de onderneming Securicor Omega opgedragen die zegels voor haar af te halen. Tijdens de levering zijn die zegels verdwenen.

Landewijck heeft aan de Inspecteur der belastingen (hierna: „Inspecteur”) meegedeeld dat de zegels niet bij haar waren gearriveerd, dat zij dus niet konden worden gebruikt en dat Securicor Omega zich niet verantwoordelijk achtte voor hun verdwijning. De Inspecteur heeft elk verzoek om verrekening of teruggaaf van het ter zake van de verdwenen zegels betaalde bedrag afgewezen. Ook het tegen die afwijzing gemaakte bezwaar is door de Inspecteur afgewezen. Tot slot is het bij het Gerechtshof te Amsterdam (Nederland) ingestelde hoger beroep ongegrond verklaard. Via een cassatieberoep is het geschil voorgelegd aan de Hoge Raad der Nederlanden, de verwijzende rechter.

Die rechter legt het Hof verschillende prejudiciële vragen voor waarmee hij met name wenst te vernemen of een lidstaat, zonder richtlijn 92/12 te schenden, kan bepalen dat een onderneming geen recht heeft op teruggaaf van het door haar via de aanschaf van accijnszegels betaalde bedrag aan accijns, wanneer de betrokken fiscale merktekens zijn verdwenen voordat zij konden worden aangebracht op de op het nationale grondgebied voor uitslag tot verbruik bestemde tabaksproducten, hoewel niet is uitgesloten dat derden de zegels hebben gebruikt dan wel zullen gebruiken door deze aan te brengen op tabaksproducten die op onregelmatige wijze in het verkeer zijn gebracht.

Het Hof verklaart dat noch richtlijn 92/12 noch het evenredigheidsbeginsel eraan in de weg staat dat lidstaten die gebruik hebben gemaakt van de mogelijkheid om te bepalen dat de op hun grondgebied voor uitslag tot verbruik bestemde producten voorzien moeten zijn van fiscale merktekens, een regeling vaststellen die niet voorziet in de teruggaaf van het aan accijns betaalde bedrag wanneer de accijnszegels zijn verdwenen voordat zij op de tabaksproducten zijn aangebracht, indien die verdwijning niet is toe te schrijven aan overmacht of ongeval en niet is komen vast te staan dat de zegels zijn vernietigd of definitief onbruikbaar gemaakt, en die de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van accijnszegels dus bij de koper ervan legt.

Een nationale regeling op grond waarvan de koper van accijnszegels de teruggaaf van het ter zake van die zegels betaalde bedrag zou kunnen verkrijgen door louter te stellen dat de zegels verloren zijn gegaan, zou immers misbruik en fraude in de hand werken. Voorkoming van misbruik en fraude is echter juist een van de doelstellingen die door de Uniewetgeving worden nagestreefd. Nationale voorschriften die in geval van verdwijning van accijnszegels de financiële aansprakelijkheid voor het verloren gaan van die zegels bij de koper ervan leggen, dragen bijgevolg bij tot de verwezenlijking van het doel om misbruik van die zegels te voorkomen.

Arrest van 13 december 2007, BATIG (C-374/06, [EU:C:2007:788](#))

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Richtlijn 92/12/EEG – Accijnsproducten – Fiscale merktekens – Onregelmatige onttrekking aan een schorsingsregeling – Diefstal – Uitslag tot verbruik in de lidstaat van diefstal – Geen terugbetaling van de fiscale merktekens van een andere lidstaat die reeds op de gestolen producten zijn aangebracht”

De onderneming Tuxedo GmbH heeft bij het Hauptzollamt Bielefeld (hoofdkantoor van de douane, Duitsland) fiscale merktekens afgenomen voor in Ierland door P. J. Carroll & Co. Ltd (hierna: „Carroll”) vervaardigde en voor de Duitse markt bestemde sigaretten. Tuxedo heeft deze merktekens verzonden aan Carroll, die ze heeft aangebracht op de afzonderlijke pakjes sigaretten, die vervolgens naar een in Nederland gevestigde handelspartner zijn verzonden onder de intracommunautaire schorsingsregeling. Alle sigaretten zijn echter gestolen in de haven van Dublin (Ierland).

Wegens de onttrekking van de sigaretten aan de schorsingsregeling in Ierland heeft Carroll overeenkomstig de Europese regelgeving aan de Ierse douaneadministratie accijns betaald.

Tuxedo heeft het Hauptzollamt verzocht om teruggaaf van het voor de afname van de fiscale merktekens betaalde bedrag. Het Hauptzollamt heeft die teruggaaf geweigerd en heeft die weigering bevestigd nadat Tuxedo daartegen bezwaar had gemaakt. Daarop heeft Tuxedo beroep ingesteld bij het Finanzgericht Düsseldorf (belastingrechter in eerste aanleg Düsseldorf, Duitsland), de verwijzende rechter.

Die rechter verzoekt het Hof om een prejudiciële beslissing over de vraag of richtlijn 92/12 zich verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan het aankoopbedrag voor fiscale merktekens van deze lidstaat niet wordt terugbetaald wanneer deze merktekens werden aangebracht op accijnsproducten vóór uitslag tot verbruik ervan in deze lidstaat, deze producten in een andere lidstaat werden gestolen waardoor de accijns in deze andere lidstaat moest worden betaald, en niet is bewezen dat de gestolen producten niet zullen worden verkocht in de lidstaat waar de merktekens zijn afgegeven.

Het Hof benadrukt om te beginnen dat wanneer tabaksproducten tijdens het verkeer met schorsing van rechten worden gestolen, deze diefstal een onregelmatige onttrekking aan een schorsingsregeling in de zin van artikel 6, lid 1, onder a), van richtlijn 92/12 vormt, zodat de accijns overeenkomstig artikel 20, lid 1, van deze richtlijn verschuldigd wordt in de lidstaat waar de diefstal is gepleegd.

Vervolgens stelt het vast dat richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij verordening nr. 807/2003¹³, zich niet verzet tegen een regeling van een lidstaat op grond waarvan het aankoopbedrag voor fiscale merktekens van deze lidstaat niet wordt terugbetaald wanneer deze merktekens op accijnsproducten werden aangebracht vóór uitslag tot verbruik ervan in deze lidstaat, deze producten in een andere lidstaat werden gestolen waardoor de accijns in deze andere lidstaat moest worden betaald, en niet is bewezen dat de gestolen producten niet zullen worden verkocht in de lidstaat waar de merktekens zijn afgegeven.

Volgens het Hof kan de mogelijkheid om terugbetaling van fiscale merktekens te verkrijgen door louter te stellen dat de producten waarop de merktekens werden aangebracht, zijn verdwenen, misbruik en fraude in de hand werken. In de situatie waarop de genoemde regeling betrekking heeft, bestaat er immers een niet te verwaarlozen risico dat de gestolen producten worden verkocht in de lidstaat die de fiscale merktekens heeft afgegeven. Voorzien van fiscale merktekens van deze lidstaat, kunnen deze producten zonder problemen op de officiële markt van tabaksproducten van deze staat worden gebracht, waardoor deze staat belastingopbrengsten derft

¹³ Verordening (EG) nr. 807/2003 van de Raad van 14 april 2003 tot aanpassing aan besluit 1999/468/EG van de bepalingen betreffende de comités die de Commissie bijstaan in de uitoefening van haar uitvoeringsbevoegdheden die zijn vastgelegd in volgens de raadplegingsprocedure (unanimiteit) goedgekeurde besluiten van de Raad (PB 2003, L 122, blz. 36).

waarop hij recht heeft. Zelfs wanneer er geen sprake is van fraude door de marktdeelnemer die de goederen voorhanden heeft, heeft de omstandigheid dat de accijns werd betaald in een andere lidstaat, geen invloed op dat risico.

Uit artikel 22, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12 volgt dat wanneer producten die in een eerste lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en uit dien hoofde van een fiscaal merkteken van deze lidstaat zijn voorzien, bestemd zijn voor verbruik in een andere lidstaat en naar deze lidstaat worden verzonden, de vernietiging van de fiscale merktekens van eerstgenoemde lidstaat moet worden geconstateerd door de belastingautoriteiten van deze staat. Met die bepaling heeft de Uniewetgever een groter gewicht toegekend aan het voorkomen van misbruik en fraude dan aan het beginsel van heffing in één enkele lidstaat. Het zou paradoxaal zijn wanneer terugbetaling van op accijnsproducten aangebrachte fiscale merktekens zou worden toegestaan in de situatie waarop de betrokken regeling ziet, waarin de bestemming van de gestolen producten onmogelijk te controleren is, terwijl volgens artikel 22, lid 2, onder d), van richtlijn 92/12 in omstandigheden waarin het risico van misbruik en fraude kleiner is, teruggaaf van de accijns afhankelijk is van de voorwaarde dat de vernietiging is geconstateerd van de merktekens waaruit blijkt dat de accijns is betaald.

Arrest van 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, [EU:C:2016:398](#))

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Algemene accijnsregeling – Richtlijn 92/12/EEG – Tabaksfabricaten die zich in het verkeer bevinden onder schorsing van accijns – Aansprakelijkheid van de erkende entrepouhouder – Mogelijkheid voor de lidstaten om de erkende entrepouhouder hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de financiële sancties die aan smokkelaars zijn opgelegd – Beginselen van evenredigheid en rechtszekerheid”

Karelia, een Griekse vennootschap die tabaksproducten vervaardigt, was voornemens om sigaretten die zich onder een schorsingsregeling bevonden, te exporteren naar Bulgarije (vóór de toetreding van deze staat tot de Unie). De sigaretten zijn echter nooit op hun bestemming aangekomen en er werd getwijfeld aan het bestaan van de onderneming die de sigaretten had gekocht. Aangezien niet was bewezen dat de lading was uitgevoerd, is de door Karelia voor de betaling van de accijns gestelde bankgarantie ingevorderd. Bovendien hebben de douaneautoriteiten een besluit ter zake van de toerekening van de smokkel van de betrokken sigaretten vastgesteld en, bijgevolg, extra heffingen opgelegd en de te betalen accijnzen verhoogd.

Karelia, die civielrechtelijk hoofdelijk aansprakelijk is gesteld voor de betaling van die bedragen, was echter van mening dat er geen enkele rechtsbetrekking bestond tussen haar en de als smokkelaars aangemerkte personen. Volgens de Griekse wetgeving zijn alle personen van wie vaststaat dat zij aan de douaneovertreding hebben deelgenomen, aansprakelijk. De omstandigheid dat civielrechtelijk medeaansprakelijke personen niet bekend waren met de bedoeling van de als hoofddaders aangemerkte personen om de overtreding te begaan, bevrijdt eerstgenoemden niet van hun aansprakelijkheid.

De door verwijzende rechter aan het Hof gestelde vraag heeft betrekking op de omvang van de aansprakelijkheid van de entrepothouder zoals die is geregeld in richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108. Die vraag strekt ertoe te vernemen of de aansprakelijkheid van de entrepothouder behalve op de betaling van accijns ook ziet op de overige financiële gevolgen van de smokkel, met name op de aan de smokkelaars opgelegde financiële sancties, ook al is de entrepothouder niet de eigenaar van de gesmokkelde goederen, en ook al bestaat er tussen hem en de overtreders geen rechtsbetrekking die kan worden aangemerkt als lastgeving.

Het Hof wijst er om te beginnen op dat uit de opzet van richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108, en met name uit artikel 13, artikel 15, leden 3 en 4, en artikel 20, lid 1, ervan blijkt dat de wetgever aan de erkende entrepothouder een centrale rol heeft toebedeeld in de procedure voor het in omloop brengen van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen.

Met richtlijn 92/12 is een regeling in het leven geroepen die inhoudt dat de erkende entrepothouder aansprakelijk is voor alle risico's die zijn verbonden aan het verkeer van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen, zodat die entrepothouder wordt aangewezen als degene die gehouden is tot betaling van de accijns wanneer tijdens het verkeer van dergelijke goederen een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt. Het gaat dus om een risicoaansprakelijkheid, die niet berust op een bewezen of veronderstelde fout van de entrepothouder, maar op zijn deelname aan een economische activiteit.

Uit artikel 20, lid 3, van richtlijn 92/12, dat de lidstaten verplicht de nodige maatregelen te treffen om op te treden tegen overtredingen of onregelmatigheden en om doeltreffende sancties op te leggen, volgt echter niet dat de lidstaten verplicht zijn om te voorzien in een aanvullende strafrechtelijke aansprakelijkheid van de erkende entrepothouder, namelijk voor alle onregelmatigheden die worden begaan bij het in omloop brengen van accijnsgoederen.

Ten eerste noemt die bepaling namelijk geen passende sancties en evenmin de categorieën van personen die aansprakelijk moeten worden gehouden voor dergelijke onregelmatigheden.

Ten tweede houdt de risicoaansprakelijkheidsregeling van richtlijn 92/12 enkel in dat de erkende entrepothouder de betaling van de accijns voor zijn rekening moet nemen. Die richtlijn verplicht de lidstaten dus niet om een regeling inzake hoofdelijke aansprakelijkheid in te voeren, op grond waarvan de erkende entrepothouder aansprakelijk zou zijn voor de betaling van de aan smokkelaars opgelegde financiële sancties.

Het Hof verklaart voorts dat richtlijn 92/12, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108, gelezen in het licht van de algemene beginselen van het Unierecht, met name de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen een nationale regeling – inhoudende dat met name de eigenaars van goederen die zich

onder schorsing van accijns bevinden, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden verklaard voor de betaling van de financiële sancties op overtredingen die worden begaan tijdens het verkeer van die goederen, indien tussen hen en de overtreeders een contractuele band bestaat op grond waarvan deze laatsten voor hen als lasthebbers optreden – uit hoofde waarvan de erkende entrepouder hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de betaling van die bedragen zonder dat hij aan die aansprakelijkheid kan ontkomen door het bewijs te leveren dat hij op geen enkele wijze op de hoogte was van de handelingen van de overtreeders, en ook al was hij naar nationaal recht niet de eigenaar van die goederen toen de overtreding werd begaan, en bestond er tussen hem en de overtreeders geen contractuele band op grond waarvan zij optraden als zijn lasthebbers.

Aangezien noch richtlijn 92/12 noch de bepalingen van nationaal recht uitdrukkelijk voorzien in de verruimde aansprakelijkheid van de erkende entrepouder die de producten met betrekking waartoe de overtreding is begaan, niet in eigendom heeft behouden en met de overtreeders geen contractuele band heeft op grond waarvan zij optreden als zijn lasthebbers, lijken de sancties die krachtens een dergelijke wettelijke regeling kunnen worden opgelegd aan zo'n entrepouder, namelijk niet met voldoende zekerheid kenbaar en niet voldoende voorzienbaar te zijn voor de betrokkenen om te kunnen stellen dat zij beantwoorden aan de rechtszekerheidsvereisten. Het staat evenwel aan de nationale rechter om na te gaan of dat het geval is.

Wat maatregelen ter voorkoming van belastingontduiking betreft, wijst het Hof erop dat het op het gebied van de btw reeds heeft geoordeeld dat de verdeling van het risico naar aanleiding van fraude door een derde niet verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel, wanneer een belastingregeling de leverancier, ongeacht of deze al dan niet bij de fraude van de afnemer betrokken is, de volle aansprakelijkheid voor de betaling van die belasting laat dragen.

Voorts gaan nationale maatregelen die de facto leiden tot een systeem van hoofdelijke risicoaansprakelijkheid, verder dan noodzakelijk is om de rechten van de schatkist te beschermen. Wanneer de aansprakelijkheid voor de betaling van de btw bij een andere persoon dan de schuldenaar ervan wordt gelegd – hoewel die persoon een erkend houder van een belastingentrepot is en dus de bij richtlijn 92/12 opgelegde specifieke verplichtingen moet nakomen – zonder dat hem de mogelijkheid wordt geboden aan deze aansprakelijkheid te ontkomen door te bewijzen dat hij niets van doen heeft met de handelingen van de schuldenaar, is dit in strijd met het evenredigheidsbeginsel. Het zou kennelijk onevenredig zijn om die persoon onvoorwaardelijk aan te spreken voor een tekort aan belastinginkomsten dat is veroorzaakt door de handelingen van een derde belastingplichtige waarop hij geen enkele invloed heeft.

Aan diezelfde vereisten moet een maatregel voldoen die inhoudt dat de aansprakelijkheid voor de financiële gevolgen van smokkelhandel bij de erkende entrepouder wordt gelegd.

III. Andere indirecte belastingen dan accijnzen op accijnsproducten

Arrest van 24 februari 2000, Commissie/Frankrijk (C-434/97, [EU:C:2000:98](#))

„Beroep wegens niet-nakoming – Richtlijn 92/12/EEG – Specifieke heffing op gedistilleerd”

Bij een Franse wettelijke regeling was een als „socialezekerheidsbijdrage” aangeduide heffing op tabaksproducten en alcoholhoudende dranken ingevoerd wegens de gezondheidsrisico’s bij overmatig gebruik van deze producten. Die heffing was met name van toepassing op dranken met een alcoholgehalte van meer dan 25 % vol. Het bedrag van de bijzondere heffing was voor alcoholhoudende dranken vastgesteld op 1 Franse frank (ongeveer 0,15 EUR) per deciliter of fractie van een deciliter. Daar de Commissie van mening was dat de werkingssfeer en de maatstaf van heffing van de „socialezekerheidsbijdrage” niet verenigbaar was met de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, zoals omschreven in richtlijn 92/12, startte zij een niet-nakomingsprocedure tegen de Franse Republiek.

De Commissie stelde vast dat de „socialezekerheidsbijdrage” gold voor dranken met een alcoholgehalte van meer dan 25 % vol. De definitie van „ethylalcohol” in artikel 20 van richtlijn 92/83 ziet evenwel op onder meer alle alcoholhoudende dranken van de GN-codes 2204 (wijn), 2205 (vermout) en 2206 (andere gegiste dranken) met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 22 % vol. Verder noemt artikel 21 van richtlijn 92/83 het aantal hectoliter absolute alcohol als maatstaf van heffing voor de accijns op ethylalcohol, terwijl de „socialezekerheidsbijdrage” op basis van de hoeveelheid drank wordt berekend.

Het Hof heeft geoordeeld dat artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12, dat de lidstaten de mogelijkheid wil bieden om naast de bij richtlijn 92/83 vastgestelde minimumaccijns andere indirecte belastingen in te voeren waarmee een specifiek, dat wil zeggen niet louter begrotingstechnisch, doel wordt nagestreefd, niet van de lidstaten verlangt dat zij alle voorschriften betreffende de accijnzen of de btw ter zake van de vaststelling van de maatstaf van heffing, de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting in acht nemen. Het volstaat dat de indirecte belastingen met specifieke doeleinden op deze punten in overeenstemming zijn met de algemene opzet van een van deze twee in de Unieregeling bepaalde heffingstechnieken.

Arrest van 9 maart 2000, EKW en Wein & Co (C-437/97, [EU:C:2000:110](#))

„Indirecte belasting – Gemeentelijke drankbelasting – Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 92/12/EEG”

Evangelischer Krankenhausverein Wien (hierna: „EKW”) exploiteert een cafetaria in een ziekenhuis. Op 6 december 1996 stelde de Abgabenbehörde Wien (Weense instantie die

belast is met de inning van belastingen) overeenkomstig de Weense belastingregels een aanslag vast waaruit bleek dat EKW een bedrag van 309 995 Oostenrijkse schilling (ATS) (ongeveer 22 500 EUR) aan drankbelasting verschuldigd was over zijn omzet in de periode van januari 1992 tot en met oktober 1996. EKW heeft die aanslag aangevochten voor de Oostenrijkse rechter.

Wein & Co. is een te Leonding in de deelstaat Opper-Oostenrijk gevestigde wijnhandel waarvan de gemeentelijke autoriteiten overeenkomstig de belastingregels van deze deelstaat een bedrag van 417 628 ATS (ongeveer 30 350 EUR) aan drankbelasting over de periode van 1 december 1994 tot en met 31 maart 1995 hebben gevorderd. Wein & Co. heeft zich eveneens tot de Oostenrijkse rechter gewend.

Het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) vraagt het Hof of dergelijke gemeentelijke bepalingen inzake drankbelasting verenigbaar zijn met het Unierecht en met name met de Zesde richtlijn (77/388) (hierna: „Zesde btw-richtlijn”) en richtlijn 92/12.

Het Hof antwoordt dat de belasting op alcoholvrije dranken en consumptie-ijs verenigbaar is met de Zesde btw-richtlijn en richtlijn 92/12, en dat laatstgenoemde richtlijn zich verzet tegen de handhaving van de Oostenrijkse belasting op alcoholhoudende dranken.

Om tot deze conclusie te komen, oordeelt het Hof in de eerste plaats dat artikel 33 van de Zesde btw-richtlijn zich verzet tegen de handhaving of invoering van registratierechten of andere soorten belastingen, rechten en heffingen die de voornaamste kenmerken van de btw bezitten, maar niet tegen de handhaving of invoering van een belasting die niet die kenmerken vertoont. Hieruit volgt dat die bepaling zich niet verzet tegen de handhaving van een op grond van de wetgeving van een lidstaat verschuldigde belasting over de levering onder bezwarende titel van consumptie-ijs, inclusief de daarin verwerkte of daarbij verstrekte vruchten, en van dranken, telkens met inbegrip van de meeverkochte verpakkingen en toebehoren. Die belasting, die geldt voor een beperkte categorie goederen, is namelijk geen algemene belasting omdat zij niet tot doel heeft alle economische handelingen in de betrokken lidstaat te treffen.

Het Hof oordeelt in de tweede plaats dat artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12, waarin is bepaald dat op de in lid 1 van dit artikel genoemde producten andere indirecte belastingen dan accijnzen mogen worden geheven, mits daarmee een of meer specifieke doeleinden in de zin van die bepaling worden nagestreefd en daarbij de uit hoofde van de accijnzen en de btw geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting, zich verzet tegen de handhaving van een op grond van de wetgeving van een lidstaat verschuldigde belasting over de levering onder bezwarende titel van alcoholhoudende dranken waarmee niet een ander dan een louter begrotingstechnisch doel wordt nagestreefd en waarbij noch

de algemene opzet van de voorschriften betreffende de accijnzen op alcoholhoudende dranken in acht wordt genomen, aangezien het bedrag van de belasting wordt vastgesteld op basis van de waarde van het product en niet op basis van het gewicht van het product, de hoeveelheid van het product of de alcohol die het bevat, noch die van de uit hoofde van de btw geldende voorschriften wat de berekening en de verschuldigdheid betreft.

In casu is het Hof van oordeel dat de versterking van de gemeentelijke autonomie door het verlenen van een bevoegdheid tot belastingheffing, een louter begrotingstechnisch doel is. Er bestaat volgens het Hof ook geen verband met de toeristische infrastructuur of met de ontwikkeling van het toerisme, omdat de betrokken belasting, die de dranken ongeacht de plaats van consumptie treft, ook op niet-toeristische plaatsen wordt geheven. Tot slot is de rechtstreekse afzet van wijn in Oostenrijk vrijgesteld van de drankbelasting, zodat kan worden betwist dat deze belasting de consumptie van alcoholhoudende dranken beoogt tegen te gaan en de bescherming van de volksgezondheid tot doel heeft.

Aangezien de betrokken belasting op alcoholhoudende dranken geen specifiek doeleinde nastreeft en bij deze belasting bovendien noch de algemene opzet van de voorschriften betreffende de accijnzen op alcoholhoudende dranken in acht wordt genomen, noch die van de btw-voorschriften, stelt het Hof vast dat deze belasting onverenigbaar is met het Unierecht.

Arrest van 10 maart 2005, Hermann (C-491/03, [EU:C:2005:157](#))

„Indirecte belasting – Richtlijn 92/12/EEG – Gemeentelijke belasting op de verstrekking van alcoholhoudende dranken voor onmiddellijk verbruik ter plaatse”

De onderneming Volkswirt Weinschänken GmbH exploiteerde een restaurant in de stad Frankfurt am Main (Duitsland), waarin zij onder meer dranken verkocht voor onmiddellijk verbruik ter plaatse. Aangezien de Satzung über die Erhebung einer Getränkesteuer im Gebiet der Stadt Frankfurt am Main (reglement betreffende de heffing van een drankbelasting op het grondgebied van de stad Frankfurt am Main) voorziet in de heffing van een drankbelasting door de stad, ontving het restaurant een aanslag, die door de onderneming is aangevochten bij het Verwaltungsgericht Frankfurt am Main (bestuursrechter in eerste aanleg Frankfurt am Main, Duitsland), dat de aanslag nietig heeft verklaard. Tegen die beslissing is hoger beroep ingesteld bij het Hessische Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter van de deelstaat Hessen, Duitsland), de verwijzende rechter.

Die rechter moet uitmaken hoe de betrokken belasting, dat wil zeggen een belasting die, in het kader van het restaurantbedrijf, de verstrekking onder bezwarende titel van alcoholhoudende dranken voor onmiddellijk verbruik ter plaatse belast, voor de toepassing van richtlijn 92/12 moet worden gekwalificeerd. Hij verzoekt het Hof dan ook

om een prejudiciële beslissing over de vraag of die belasting moet worden beschouwd als een „andere indirecte belasting op accijnsproducten” in de zin van artikel 3, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12 dan wel als een belasting op dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten in de zin van artikel 3, lid 3, tweede alinea, van deze richtlijn.

Voor het geval dat op die vraag wordt geantwoord dat de betrokken belasting een belasting op dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten is, wenst de verwijzende rechter nog van het Hof te vernemen of een dergelijke belasting zowel moet voldoen aan de voorwaarde dat zij in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens (artikel 3, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/12), als aan de voorwaarde dat „specifieke doeleinden” worden nagestreefd (artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12).

Het Hof oordeelt dat een belasting die, in het kader van het restaurantbedrijf, de verstrekking onder bezwarende titel van alcoholhoudende dranken voor onmiddellijk verbruik ter plaatse belast, moet worden beschouwd als een op dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten geheven belasting die geen omzetbelasting is, in de zin van artikel 3, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 92/12.

Om te bepalen of een belasting accijnsproducten in de zin van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 treft dan wel dienstverrichtingen in verband met dergelijke producten in de zin van artikel 3, lid 3, tweede alinea, van deze richtlijn, moet immers het overheersende element van de transactie die zij belast in aanmerking worden genomen. Volgens het Hof wordt levering van alcoholhoudende dranken in het kader van het restaurantbedrijf gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van het goed zelf niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect de overhand heeft.

Het Hof verklaart voorts dat op dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten geheven belasting in de zin van artikel 3, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 92/12 enkel hoeven te voldoen aan de in de eerste alinea van dit lid vermelde voorwaarde, te weten dat de „belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens”. Richtlijn 92/12 vereist dus niet dat de betrokken belastingen voldoen aan de in het tweede lid van hetzelfde artikel vermelde voorwaarde, te weten dat zij een specifiek doeleinde nastreven.

Arrest van 27 februari 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, [EU:C:2014:108](#))

„Indirecte belastingen – Accijns – Richtlijn 92/12/EEG – Artikel 3, lid 2 – Minerale oliën – Belasting op detailverkoop – Begrip ‚specifiek doeleind’ – Overdracht van bevoegdheden aan autonome regio’s – Financiering – Vooraf vastgestelde besteding – Uitgaven voor gezondheidszorg en milieu”

Spanje had een belasting op de detailverkoop van bepaalde minerale oliën (Impuesto Sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; hierna: „IVMDH”)

ingevoerd. Die belasting was bedoeld om de nieuwe bevoegdheden die aan de Spaanse autonome regio's waren overgedragen inzake gezondheidszorg te financieren, en kon in voorkomend geval ook worden gebruikt voor de financiering van milieumaatregelen. De IVMDH is in Spanje van toepassing geweest van 1 januari 2002 tot 1 januari 2013, toen zij werd geïntegreerd in de geharmoniseerde accijns op minerale oliën. Transportes Jordi Besora SL, een goederenvervoersbedrijf dat is gevestigd op het grondgebied van de autonome regio Catalonië, heeft als eindverbruiker voor de belastingjaren 2005 tot en met 2008 een bedrag van 45 632,38 EUR aan IVMDH betaald. Aangezien die onderneming van mening was dat deze belasting onverenigbaar was met richtlijn 92/12, heeft zij een verzoek tot teruggaaf van dat bedrag ingediend.

In deze context heeft de Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (hoogste rechterlijke instantie van de autonome regio Catalonië, Spanje) zich tot het Hof gewend met de vraag of een specifieke indirecte belasting op de detailverkoop van bepaalde minerale oliën, waardoor het verbruik van die oliën wordt belast, in overeenstemming is met artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12.

Het Hof verklaart voor recht dat artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling waarbij een belasting op de detailverkoop van minerale oliën wordt ingevoerd, aangezien niet kan worden aangenomen dat een dergelijke belasting een specifiek doeleinde in de zin van deze bepaling nastreeft daar deze belasting, die bedoeld is om de uitoefening door de betrokken territoriale overheden van hun bevoegdheden op het gebied van gezondheidszorg en milieu te financieren, op zichzelf niet beoogt de bescherming van de gezondheid en het milieu te waarborgen.

Het Hof wijst er namelijk op dat een specifiek doeleinde in de zin van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 een ander dan een louter begrotingstechnisch doel is, en dat het reeds heeft geoordeeld dat de versterking van de autonomie van een territoriale overheid door het verlenen van een bevoegdheid tot belastingheffing, een louter begrotingstechnisch doel is dat op zichzelf geen specifiek doel in de zin van die bepaling kan vormen.

Aangezien elke belasting noodzakelijkerwijs een begrotingstechnisch doel nastreeft, kan de omstandigheid alleen dat een belasting als de IVMDH een dergelijk doel nastreeft, evenwel op zich niet uitsluiten dat deze belasting ook een specifiek doeleinde in de zin van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 kan hebben, omdat deze bepaling anders inhoudsloos zou worden. De vooraf vastgestelde besteding van de opbrengst van een dergelijke belasting voor de financiering door regionale autoriteiten van de uitoefening van de bevoegdheden die hun door de staat zijn overgedragen op het gebied van gezondheidszorg en milieu, kan een factor zijn die in aanmerking moet worden genomen om uit te maken of de belasting een specifiek doeleinde heeft. Deze besteding, die niet meer is dan een invulling van de interne inrichting van de begroting van de lidstaat, kan echter als zodanig daartoe geen voldoende voorwaarde vormen,

aangezien elke lidstaat kan beslissen dat de opbrengst van een belasting, ongeacht het nagestreefde doel, moet worden besteed voor de financiering van bepaalde uitgaven.

Een belasting kan slechts worden geacht een specifiek doeleinde in de zin van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 na te streven wanneer zij op zichzelf de bescherming van de gezondheid en het milieu beoogt te waarborgen. Dat zou met name het geval zijn wanneer de opbrengst van die belasting zou moeten worden gebruikt voor de vermindering van de sociale en milieukosten die specifiek verband houden met het verbruik van de minerale oliën waarover die belasting wordt geheven, zodat er een rechtstreeks verband zou bestaan tussen het gebruik van de opbrengst en het doel van de betrokken belasting.

Arrest van 25 juli 2018, Messer France (C-103/17, [EU:C:2018:587](#))

„Prejudiciële verwijzing – Harmonisatie van de belastingwetgeving – Richtlijn 92/12/EEG – Artikel 3, lid 2 – Richtlijn 2003/96/EG – Artikelen 3 en 18 – Heffing van belasting over energieproducten en elektriciteit – Accijns – Bestaan van een andere indirecte belasting – Voorwaarden – Nationale regeling die voorziet in een bijdrage aan de openbare dienst van elektriciteitsvoorziening – Begrip ‚specifieke doeleinden‘ – Inachtneming van minimumbelastingniveaus”

De vennootschap Messer France, voorheen Praxair, heeft in de periode van 2005 tot en met 2009 de zogeheten bijdrage aan de openbare elektriciteitsvoorziening (contribution au service public de l'électricité; hierna: „CSPE”) betaald.

De CSPE, die in Frankrijk van 2003 tot 2010 werd toegepast, was een door eindverbruikers samen met hun stroomrekening te betalen belasting die door de elektriciteitsleveranciers werd geïnd. De heffing ervan diende ter compensatie van de meerkosten die laatstgenoemden wettelijk moesten dragen met uiteenlopende doelstellingen, van het stimuleren van de opwekking van elektriciteit uit duurzame bron of het compenseren van de hogere kosten voor de opwekking van elektriciteit in niet-stedelijke gebieden, tot sociale doelstellingen, zoals de invoering van bijzondere tarieven voor deze energie als primaire levensbehoefte en de hulp aan personen in behoeftige omstandigheden.

Aangezien de vennootschap van mening was dat de CSPE in strijd was met artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 omdat er geen specifiek doeleinde in de zin van deze bepaling mee werd nagestreefd, heeft zij bij het bevoegde ministerie een verzoek tot terugbetaling van die belasting ingediend, dat impliciet is afgewezen. Het vervolgens door haar bij de tribunal administratif de Paris (bestuursrechter in eerste aanleg Parijs, Frankrijk) ingestelde beroep en het later door haar bij de cour administrative d'appel de Paris (bestuursrechter in tweede aanleg Parijs, Frankrijk) ingestelde hoger beroep zijn eveneens verworpen.

De vennootschap heeft daarop cassatieberoep ingesteld bij de Conseil d'État (hoogste bestuursrechter, Frankrijk), in het kader waarvan zij meerdere middelen heeft

aangevoerd betreffende de verenigbaarheid van de CSPE met het Unierecht, met name met richtlijn 92/12. Die rechter heeft aan het Hof verschillende vragen voorgelegd over de uitlegging van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 en van de artikelen 3 en 18 van richtlijn 2003/96. Met name wenste hij om te beginnen van het Hof te vernemen of artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat de invoering van een geharmoniseerde accijns voorwaarde is voor de handhaving van een andere indirecte belasting, en ten tweede, of een belasting als die in het hoofdgeding kan worden beschouwd als een dergelijke accijns dan wel of de verenigbaarheid ervan met de richtlijnen 92/12 en 2003/96 in voorkomend geval moet worden beoordeeld in het licht van de in artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 geformuleerde voorwaarden voor andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden. De verwijzende rechter vroeg zich voorts af of een dergelijke heffing kan worden gekwalificeerd als een „andere indirecte belasting” in de zin van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12, en hij wenste tot slot van het Hof te vernemen welke regels er gelden voor de terugbetaling van een dergelijke heffing ingeval enkel bepaalde door die heffing nagestreefde doeleinden als specifiek in de zin van die bepaling kunnen worden aangemerkt.

Het Hof antwoordt om te beginnen dat artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat de invoering van een geharmoniseerde accijns geen voorwaarde is voor de instelling van een andere indirecte belasting op elektriciteit en dat een belasting als die in het hoofdgeding niet een dergelijke accijns vormt, zodat de verenigbaarheid ervan met de richtlijnen 92/12 en 2003/96 moet worden beoordeeld in het licht van de voorwaarden in artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 voor andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden.

Voorts moet artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 aldus worden uitgelegd dat een belasting als in het hoofdgeding aan de orde kan worden gekwalificeerd als een „andere indirecte belasting” op grond van het milieudoel ervan, namelijk de meerkosten financieren die voortvloeien uit de afnameplicht van groene energie, maar niet op grond van de doeleinden van territoriale en sociale cohesie, zoals invoering van geografisch gelijke tarieven en verlaging van de elektriciteitsprijs voor huishoudens in behoeftige omstandigheden, noch op grond van zuiver administratieve doeleinden, met name de financiering van de administratieve kosten van autoriteiten of overheidsinstellingen zoals de nationale ombudsman voor energie en de depositokas, onder voorbehoud van toetsing door de verwijzende rechter of de uit hoofde van de accijnzen geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht zijn genomen.

Om tot deze conclusie te komen, brengt het Hof in herinnering dat artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 de lidstaten de mogelijkheid biedt een andere indirecte belasting in te voeren of te handhaven dan de bij deze richtlijn ingestelde accijns, als deze belasting een specifiek doeleinde nastreeft en als de uit hoofde van de accijnzen en de btw geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen wat betreft de vaststelling van de maatstaf van heffing en de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting.

Het Hof merkt ook op dat die bepaling niet van de lidstaten verlangt dat zij alle voorschriften betreffende de accijnzen of de btw ter zake van de vaststelling van de maatstaf van heffing, de berekening, de verschuldigdheid en de controle van de belasting in acht nemen. Het volstaat namelijk dat de indirecte belastingen met specifieke doeleinden op deze punten in overeenstemming zijn met de algemene opzet van een van deze twee in de Unieregeling bepaalde heffingstechnieken.

Verder brengt het Hof met betrekking tot de eerste voorwaarde in herinnering dat uit zijn rechtspraak blijkt dat een specifiek doeleinde in de zin van artikel 3, lid 2, van richtlijn 92/12 een ander dan een louter begrotingstechnisch doel is.

Tot slot verklaart het Hof dat het Unierecht aldus moet worden uitgelegd dat de betrokken belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op een gedeeltelijke terugbetaling van een belasting als in het hoofdgeding aan de orde, die evenredig is aan dat deel van de opbrengst van de betrokken belasting dat bestemd is voor niet-specifieke doeleinden, mits deze belasting door de belastingplichtigen niet is afgewenteld op hun eigen afnemers, hetgeen aan de verwijzende rechter is om na te gaan.



HOF VAN JUSTITIE
VAN DE EUROPESE UNIE

Directie Onderzoek en Documentatie

Mei 2024