

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

24 februari 2000 *

In zaak C-434/97,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door H. Michard en E. Traversa, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg bij C. Gómez de la Cruz, lid van die dienst, Centre Wagner, Kirchberg,

verzoekster,

tegen

Franse Republiek, vertegenwoordigd door K. Rispal-Bellanger, onderdirecteur bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, en G. Mignot, secretaris buitenlandse zaken bij die directie, als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg ter Franse ambassade, Boulevard Joseph II 8 B,

verweerster,

* Procestaal: Frans.

betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Franse Republiek, door de voorschriften van artikel 26 van wet nr. 83-25 van 19 januari 1983 inzake de werkingssfeer en de maatstaf van heffing van de over alcoholhoudende dranken geheven „socialezekerheidsbijdrage” te handhaven, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 3, lid 2, van 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 L 76, blz. 1), juncto, met name, artikel 20 van 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 L 316, blz. 21),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, president van de Zesde kamer, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, L. Sevón, C. Gulmann, J.-P. Puissochet en M. Wathelet (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: A. Saggio
griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 25 februari 1999, waarbij de Commissie werd vertegenwoordigd door H. Michard en de Franse Republiek door S. Seam, secretaris buitenlandse zaken bij de directie juridische zaken van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 1 juli 1999,

het navolgende

Arrest

- 1 Bij op 22 december 1997 ter griffie van het Hof neergelegd verzoekschrift heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) het Hof verzocht vast te stellen dat de Franse Republiek, door de voorschriften van artikel 26 van wet nr. 83-25 van 19 januari 1983 inzake de werkingssfeer en de maatstaf van heffing van de over alcoholhoudende dranken geheven „socialezekerheidsbijdrage” te handhaven, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 3, lid 2, van 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 L 76, blz. 1; hierna: „accijnsrichtlijn”), juncto, met name, artikel 20 van 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 L 316, blz. 21; hierna „structuurrichtlijn”).

De communautaire regeling

- 2 De derde overweging van de considerans van de accijnsrichtlijn luidt als volgt:

„overwegende dat het begrip ‚accijnsproducten’ moet worden omschreven; dat communautaire bepalingen uitsluitend van toepassing kunnen zijn op goederen die als zodanig in alle lidstaten worden behandeld; dat op deze producten andere indirecte belastingen mogen worden geheven met specifieke doeleinden; dat de handhaving of instelling van andere indirecte belastingen geen aanleiding mag geven tot formaliteiten bij het overschrijden van een grens”.

Artikel 3 van de accijnsrichtlijn bepaalt dienaangaande:

„1. Deze richtlijn is op communautair niveau van toepassing op de volgende producten zoals die zijn omschreven in de desbetreffende richtlijnen:

— minerale oliën,

— alcohol en alcoholhoudende dranken,

— tabaksfabrikaten.

2. Op de in lid 1 genoemde producten mogen nog andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden worden geheven, mits 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 verschuldigheid en de controle van de belasting.

3. De lidstaten blijven bevoegd belastingen op andere dan de in lid 1 genoemde producten in te stellen of te handhaven, mits deze belastingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten die verband houden met het overschrijden van een grens.

Onder deze zelfde voorwaarde zullen de lidstaten ook de mogelijkheid behouden om op dienstverrichtingen, met inbegrip van dienstverrichtingen in verband met accijnsproducten, belastingen te heffen die geen omzetbelastingen zijn.”

3 De structuur en de hoogte van de accijnzen op minerale oliën, alcohol en alcoholhoudende dranken en tabaksfabrikaten zijn in specifieke richtlijnen geregeld. De structuurrichtlijn harmoniseert in het bijzonder de accijnzen op alcohol en alcoholhoudende dranken. Artikel 19 van deze richtlijn bepaalt, dat de lidstaten accijnzen heffen op ethylalcohol.

4 Artikel 20 van deze richtlijn luidt als volgt:

„In deze richtlijn wordt onder ‚ethylalcohol’ verstaan:

- alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol., ook wanneer deze producten bestanddeel zijn van een product uit een ander hoofdstuk van de gecombineerde nomenclatuur;

- producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 22 % vol.;

- drinkbare gedistilleerde dranken die producten al dan niet in oplossing bevatten.”

5 Volgens artikel 21 van de structuurrichtlijn wordt de accijns op ethylalcohol vastgesteld per hectoliter absolute alcohol bij 20 °C en berekend op grond van het aantal hectoliter absolute alcohol. Volgens de artikelen 9, lid 1, en 13, lid 1, van de richtlijn wordt de accijns die door de lidstaten op wijn en andere gegiste dranken dan wijn en bier wordt geheven, evenwel bepaald op grond van het aantal hectoliter eindproduct.

De nationale wettelijke regeling

- 6 Bij artikel 26 van wet nr. 83-25 is een aan de Caisse nationale d'assurance maladie ten goede komende heffing op tabakswaaren en alcoholhoudende dranken ingevoerd wegens de gezondheidsrisico's bij overmatig gebruik van deze producten (hierna: „socialezekerheidsbijdrage”). Dit artikel bepaalt sub II en IV:

„II. Met betrekking tot alcoholhoudende dranken is de consument de bijdrage verschuldigd bij aankoop van dranken met een alcoholgehalte van meer dan 25 % vol.

(...)

IV. De hoogte van de speciale bijdrage bedraagt voor alcoholhoudende dranken 1 franc per deciliter of fractie van een deciliter (...)

De precontentieuze procedure en het beroep wegens niet-nakoming

- 7 Ofschoon de Commissie erkende, dat met de „socialezekerheidsbijdrage” wel een specifiek doel in de zin van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn werd nagestreefd, achtte zij de werkingssfeer en de maatstaf van heffing ervan niet verenigbaar met de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken als omschreven in de structuurrichtlijn.

- 8 Zij stelde vast, dat de „socialezekerheidsbijdrage” gold voor dranken met een alcoholgehalte van meer dan 25 % vol. De definitie van „ethylalcohol” in artikel 20 van de structuurrichtlijn 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. Dit verschil in werkingssfeer tussen de Franse wettelijke regeling en de structuurrichtlijn houdt dus in, dat binnen de communautaire fiscale categorie „ethylalcohol” een specifieke subcategorie van alcoholhoudende producten ontstaat die in die richtlijn niet voorkomt.
- 9 Verder noemt artikel 21 van de structuurrichtlijn 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.
- 10 Om deze twee redenen deelde de Commissie de Franse regering bij aanmaningsbrief van 14 februari 1996 mede, dat de „socialezekerheidsbijdrage” haars inziens niet onder de in artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn bedoelde afwijkingmogelijkheid viel.
- 11 In haar antwoord van 25 april 1996 verklaarde de Franse regering, dat de uitlegging van de Commissie aan artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn het nuttig effect zou ontnemen. Volgens de Franse regering zijn de lidstaten op grond van die bepaling slechts verplicht tot inachtneming van „de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing”, en niet tot vaststelling van de voor de accijnzen en de BTW geldende voorschriften.

- 12 Bij met redenen omkleed advies van 12 februari 1997 herhaalde de Commissie haar standpunt en verzocht zij de Franse regering de nodige maatregelen te nemen om zich binnen twee maanden na ontvangst van het advies naar de communautaire regeling te voegen. Daar de Franse regering geen gevolg gaf aan het met redenen omkleed advies, heeft de Commissie dit beroep ingesteld.
- 13 Volgens de Commissie moet artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn restrictief worden uitgelegd waar het de lidstaten de mogelijkheid biedt afwijkingen van het geharmoniseerde stelsel van accijnzen in te voeren. Derhalve mogen de lidstaten slechts andere indirecte belastingen met specifieke doeleinden handhaven of invoeren, indien zij de voor accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing in acht nemen. Elke andere uitleg zou niet alleen in strijd zijn met de letter van die bepaling, maar ook de invoering van nationale indirecte belastingen naast accijnzen legitimeren. Daarmee zou de verwezenlijking van het doel van de accijnsrichtlijn, een vrij verkeer van accijnsgoederen binnen de interne markt, op losse schroeven komen te staan, omdat een en ander een bron van moeilijkheden en rechtsonzekerheid voor marktdeelnemers uit de andere lidstaten zou zijn.
- 14 Derhalve dienen de lidstaten, wanneer zij gebruik maken van de mogelijkheid om extra indirecte heffingen op accijnsproducten te handhaven of in te voeren, het bestaande communautaire kader in acht te nemen, met name wat de aan de belasting onderworpen producten en de maatstaf van heffing betreft.
- 15 De Franse regering werpt tegen, dat indien het standpunt van de Commissie zou worden overgenomen, artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn de lidstaten enkel zou toestaan de bestaande accijns te verhogen. Bij een dergelijke uitlegging kunnen zij geen specifieke doeleinden nastreven, omdat zij dan geen andere heffingsmodaliteiten kunnen aanpassen dan het tarief. Daarmee zou aan

artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn elk nuttig effect worden ontnomen. De Commissie is overigens nimmer in staat gebleken concreet aan te geven, welk soort specifieke belasting haar uitlegging van de bepaling naast de geharmoniseerde accijns zou toestaan.

- 16 Ten slotte betoogt de Franse regering, dat de „socialezekerheidsbijdrage” aan de voorwaarden van artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn voldoet. Met name de wijze van berekening leent zich het best voor de doelstelling „bescherming van de volksgezondheid”. Doordat de heffing op de hoeveelheid drank in plaats van op het alcoholpercentage wordt toegepast, drukt zij eenvormig op alle dranken met een alcoholgehalte tussen 25 en 50 vol., de dranken die het meest worden verkocht.

Beoordeling door het Hof

- 17 Om te beginnen zij vastgesteld, dat met de accijns- en de structuurrichtlijn slechts een gedeeltelijke harmonisering heeft plaatsvonden. Deze richtlijnen beperken zich in wezen immers tot indeling van de producten aan de hand van objectieve criteria — onder meer verband houdend met de toegepaste productieprocédés —, omschrijving van de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns, regulering van het verkeer van accijnsproducten en vaststelling van de maatstaf van heffing en de minimumtarieven.
- 18 Gelet op de uiteenlopende fiscale tradities van de lidstaten op dit gebied en op het feit dat indirecte belastingen vaak worden aangewend als instrument van ander

dan begrotingsbeleid, heeft de Raad artikel 3, lid 2, in de accijnsrichtlijn opgenomen.

- 19 Deze bepaling beoogt de lidstaten de mogelijkheid te bieden, naast de bij de structuurrichtlijn vastgestelde minimumaccijns andere indirecte belastingen in te voeren waarmee een specifiek, dat wil zeggen niet louter begrotingstechnisch, doel wordt nagestreefd.

- 20 Behalve het vereiste van een specifiek doel is aan deze bevoegdheid van de lidstaten de voorwaarde verbonden, dat bepaalde voorschriften inzake belastingheffing in acht worden genomen. Op dit punt lopen de taalversies evenwel in twee opzichten uiteen.

- 21 Het is vaste rechtspraak van het Hof, dat wanneer een gemeenschapsrechtelijke bepaling voor verschillende uitleggingen vatbaar is, de voorkeur moet worden gegeven aan de uitlegging die de nuttige werking van de bepaling kan verzekeren (zie, onder meer, arrest van 22 september 1988, Saarland e.a., 187/87, Jurispr. blz. 5013, punt 19).

- 22 Voorts geldt, dat wanneer er verschillen zijn tussen de taalversies, bij de uitlegging van de betrokken bepaling moet worden gelet op de algemene opzet en de doelstelling van de regeling waarvan zij een onderdeel vormt (zie, onder meer, arrest van 27 maart 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Jurispr. blz. I-1345, punt 19).

- 23 In de eerste plaats suggereert het gebruik van het woord „of” in de Duitse, de Franse, de Italiaanse, de Portugese en de Spaanse versie, dat inachtneming van de uit hoofde van accijnzen geldende communautaire voorschriften inzake belasting-

heffing en inachtneming van die uit hoofde van de BTW geldende voorschriften alternatieve vereisten zijn, terwijl het woord „en” in de Deense, de Engelse, de Finse, de Griekse, de Nederlandse en de Zweedse versie lijkt te verlangen, dat deze voorschriften cumulatief worden nageleefd.

- 24 De BTW en accijnzen hebben evenwel een aantal onverenigbare kenmerken. De BTW is evenredig aan de prijs van de goederen waarover zij wordt geheven, terwijl de accijnzen in hoofdzaak over de hoeveelheid van het product worden berekend. Verder wordt de BTW in elke fase van het productie- en distributieproces geheven (waarbij de BTW die over de vorige transactie is betaald, in beginsel aftrekbaar is), terwijl accijnzen eerst verschuldigd worden wanneer de belaste producten ten verbruik worden verkocht (bij accijnzen is er geen vergelijkbare aftrekregeling). Ten slotte wordt de BTW gekenmerkt door het algemene karakter ervan, terwijl accijnzen slechts over bepaalde producten worden geheven. Artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn zou bijgevolg een onmogelijke voorwaarde stellen indien het aldus zou moeten worden uitgelegd, dat de lidstaten de uit hoofde van beide categorieën belastingen geldende voorschriften inzake belastingheffing gelijktijdig in acht dienen te nemen.
- 25 In de tweede plaats schrijft de accijnsrichtlijn in de Deense, de Engelse, de Finse, de Nederlandse, de Portugese en de Zweedse versie voor, dat de fiscale regelingen(en) met betrekking tot de accijnzen en de BTW in acht moeten worden genomen. De Duitse versie daarentegen verlangt van de lidstaten slechts, dat zij de heffingsbeginselen („Besteuerungsgrundsätze”) ter zake van de accijnzen of de BTW in acht nemen. De Franse, de Griekse, de Italiaanse en de Spaanse versie echter bevatten omschrijvingen als „les règles de taxation applicables pour les besoins des accises ou de la TVA”, „κανόνες φορολόγησης που ισχύουν για τις ανάγκες των ειδικών φόρων κατανάλωσης και του ΦΠΑ», «le regole di imposizione applicabili ai fini della accise o dell'IVA” en „las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos o el IVA”.

- 26 Bij vergelijking van artikel 3, leden 2 en 3, met de derde overweging van de considerans van de accijnsrichtlijn, die mede betrekking heeft op de in artikel 3 bedoelde gevallen, blijkt dat de richtlijn wil voorkomen, dat het handelsverkeer onnodig wordt belemmerd door extra indirecte belastingen. Dat zou met name het geval zijn, indien de marktdeelnemers aan andere formaliteiten zouden worden onderworpen dan die waarin de communautaire regeling betreffende de accijnzen of de BTW voorziet, aangezien deze formaliteiten van lidstaat tot lidstaat zouden kunnen verschillen.
- 27 Artikel 3, lid 2, van de accijnsrichtlijn verlangt van de lidstaten dus niet, 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 is voldoende, dat de indirecte belastingen met specifieke doeleinden op deze punten in overeenstemming zijn met de algemene opzet van de ene of de andere in de communautaire regeling bepaalde heffingstechniek.
- 28 De twee bezwaren van de Commissie tegen wet nr. 83-25 moeten derhalve tegen de achtergrond van die overwegingen worden onderzocht.
- 29 De Commissie laakt in de eerste plaats de omstandigheid dat de Franse heffingen niet op de gehele categorie alcoholhoudende dranken als omschreven in de structuurrichtlijn worden toegepast.
- 30 Dienaangaande volstaat de vaststelling, dat dit bezwaar betrekking heeft op de materiële werkingssfeer van de structuurrichtlijn. Artikel 3, lid 2, van de

accijnsrichtlijn verlangt op dit punt evenwel niet de inachtneming van de uit hoofde van de accijnzen en de BTW geldende voorschriften inzake belastingheffing.

- 31 In de tweede plaats stelt de Commissie, dat de hoogte van de „socialezekerheidsbijdrage” evenredig is aan de hoeveelheid drank, ongeacht het alcoholgehalte.
- 32 Deze maatstaf van heffing is echter in overeenstemming met de algemene opzet van de uit hoofde van de accijnzen geldende voorschriften inzake belastingheffing. Bovendien is het niet zo, dat de structuurrichtlijn die maatstaf niet kent. In die richtlijn wordt de hoeveelheid immers als maatstaf van heffing voor de accijns op wijn en andere gegiste dranken dan wijn en bier gehanteerd (zie artikelen 9 en 13 van de structuurrichtlijn).
- 33 Gelet op het voorgaande, moet het beroep worden verworpen.

Kosten

- 34 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Daar de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Franse Republiek in de kosten te worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

rechtdoende:

- 1) Verwerpt het beroep.

- 2) Verwijst de Commissie van de Europese Gemeenschappen in de kosten.

Moitinho de Almeida

Sevón

Gulmann

Puissochet

Wathelet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 24 februari 2000.

De griffier

De president van de Vijfde kamer

R. Grass

D. A. O. Edward