



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

28 januari 2016\*

„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 zaak C-64/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (federaal financieel gerechtshof, Duitsland) bij beslissing van 11 november 2014, ingekomen bij het Hof op 12 februari 2015, in de procedure

**BP Europa SE**

tegen

**Hauptzollamt Hamburg-Stadt,**

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Arabadjiev, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en E. Regan, rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- BP Europa SE, vertegenwoordigd door D. Völker en A. Grin, Rechtsanwältin,
- het Hauptzollamt Hamburg-Stadt, vertegenwoordigd door J. Thaler als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door A. Collabolletta, avvocato dello Stato,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Tomat en M. Wasmeier als gemachtigden,

\* Procestaal: Duits.

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,  
het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen BP Europa SE (hierna: „BP Europa”) en het Hauptzollamt Hamburg-Stadt (douanekantoor van de stad Hamburg) over de energiebelasting die van BP Europa wordt gevorderd wegens het ontbreken van een hoeveelheid gasolie bij de levering van dit product in een belastingentrepot in Duitsland.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Unierecht*

#### Richtlijn 2008/118

- 3 De considerans van richtlijn 2008/118 omvat onder meer de volgende overwegingen:
  - „(1) Richtlijn [92/12] 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)], is herhaaldelijk ingrijpend gewijzigd. Aangezien nieuwe wijzigingen noodzakelijk zijn, moet deze richtlijn duidelijkheidshalve worden vervangen.
  - (2) Ter wille van de goede werking van de interne markt moeten de voorwaarden waaronder accijns wordt geheven op de goederen die onder richtlijn [92/12] vallen, [...] geharmoniseerd blijven.
  - [...]
  - (8) Aangezien het voor de goede werking van de interne markt noodzakelijk blijft dat het concept ‚accijns’ en de omstandigheden waarin deze verschuldigd wordt, in alle lidstaten dezelfde zijn, moet op communautair niveau worden verduidelijkt wanneer accijnsgoederen tot verbruik worden uitgeslagen en wie de tot voldoening van de accijns gehouden persoon is.
  - (9) Aangezien de accijns een belasting op het verbruik van bepaalde goederen is, mag geen accijns worden geheven op accijnsgoederen die in bepaalde omstandigheden vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan.
  - [...]”

4 Artikel 1, lid 1, van richtlijn 2008/118 bepaalt:

„Bij deze richtlijn wordt de algemene regeling vastgesteld ter zake van de directe of indirecte heffing van accijns op het verbruik van de volgende goederen, hierna ‚accijnsgoederen’ genoemd:

- a) energieproducten en elektriciteit vallende onder 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 L 283, blz. 51)];

[...]”

5 Artikel 4 van richtlijn 2008/118 bepaalt:

„In deze richtlijn en de desbetreffende uitvoeringsmaatregelen wordt verstaan onder:

[...]

- 7) ‚accijnsschorsingsregeling’: belastingregeling die geldt voor het onder schorsing van accijns produceren, verwerken, voorhanden hebben en overbrengen van niet onder een douaneschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen;

[...]

- 11) ‚belastingentrepot’: iedere plaats waar de erkende entrepouder bij de bedrijfsuitoefening accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling produceert, verwerkt, voorhanden heeft, ontvangt of verzendt, zulks onder bepaalde voorwaarden die zijn vastgesteld door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar dit belastingentrepot gelegen is.”

6 Artikel 7 van die richtlijn bepaalt:

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

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder uitslag tot verbruik verstaan:

- a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;

[...]

4. De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door niet te voorziene omstandigheden of overmacht, of ingevolge instructies van de bevoegde autoriteiten, wordt niet aangemerkt als uitslag tot verbruik.

Voor de toepassing van deze richtlijn worden goederen geacht totaal vernietigd of onherstelbaar verloren te zijn wanneer zij als accijnsgoed onbruikbaar zijn geworden.

De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van de accijnsgoederen in kwestie wordt aangetoond ten genoegen van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies zich heeft voorgedaan of, indien niet is vast te stellen waar het verlies zich heeft voorgedaan, van de lidstaat waar het verlies is geconstateerd.

[...]”

7 Artikel 10 van de richtlijn luidt:

„1. Indien tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling een onregelmatigheid heeft plaatsgevonden die resulteerde in uitslag tot verbruik van deze goederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder a), vindt de uitslag tot verbruik plaats in de lidstaat waar de onregelmatigheid heeft plaatsgevonden.

2. Indien tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling een onregelmatigheid is geconstateerd die resulteerde in uitslag tot verbruik van deze goederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder a), en er niet kan worden vastgesteld waar de onregelmatigheid plaatsvond, wordt deze geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat waar en op het tijdstip waarop de onregelmatigheid werd geconstateerd.

3. In de in lid 1 en lid 2 bedoelde situaties informeren de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar die goederen tot verbruik zijn uitgeslagen of worden geacht tot verbruik te zijn uitgeslagen, de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending.

4. Indien onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen en er tijdens de overbrenging geen onregelmatigheid is geconstateerd die resulteerde in uitslag tot verbruik van de accijnsgoederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder a), wordt de onregelmatigheid geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat van verzending en op het tijdstip van aanvang van de overbrenging, tenzij binnen een termijn van vier maanden na de aanvang van de overbrenging overeenkomstig artikel 20, lid 1, ten genoegen van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending wordt aangetoond dat de overbrenging overeenkomstig artikel 20, lid 2, is geëindigd of dat is vastgesteld waar de onregelmatigheid plaatsvond.

[...]

6. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‚onregelmatigheid’ verstaan, een andere dan de in artikel 7, lid 4, bedoelde situatie die zich tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling voordoet en als gevolg waarvan een overbrenging of een onderdeel van een overbrenging van accijnsgoederen niet overeenkomstig artikel 20, lid 2, is geëindigd.”

8 Krachtens artikel 16, lid 2, onder c) en d), van richtlijn 2008/118 moet de erkende entrepouder een administratie van de voorraden en overbrengingen van accijnsgoederen bijhouden en moet hij alle accijnsgoederen die onder een accijnsschorsingsregeling worden overgebracht, in zijn belastingentrepot plaatsen en in zijn administratie noteren zodra de overbrenging is geëindigd.

9 Artikel 17, lid 1, van de richtlijn bepaalt:

„Accijnsgoederen kunnen, ook indien zij via een derde land of een derdelandsgebied worden overgebracht, binnen het grondgebied van de Gemeenschap onder een accijnsschorsingsregeling worden overgebracht:

a) van een belastingentrepot naar:

i) een ander belastingentrepot;

[...]”

10 Ingevolge artikel 19, lid 2, onder c), van de richtlijn moet de geregistreerde geadresseerde de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming toelaten controle te verrichten zodat zij zich kunnen vergewissen van de daadwerkelijke ontvangst van de goederen.

11 In artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 is bepaald:

„De overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling eindigt, in de in artikel 17, lid 1, onder a), i), [...] bedoelde gevallen, op het tijdstip waarop de geadresseerde de accijnsgoederen in ontvangst heeft genomen [...].”

Richtlijn 2003/96

12 Volgens de artikelen 1 en 2 van richtlijn 2003/96 heffen de lidstaten belasting op onder meer gasolie die onder code 2710 19 41 van de gecombineerde nomenclatuur valt.

*Duits recht*

13 § 8 van het Energiesteuergesetz (wet betreffende de energiebelasting) van 15 juli 2006 (BGBl. 2006 I, blz. 1534; hierna: „EnergieStG”), met als opschrift „Ontstaan van de belastingschuld bij uitslag tot verbruik”, bepaalt:

„(1) De belasting wordt verschuldigd zodra energieproducten in de zin van § 4 aan het belastingentrepot worden onttrokken zonder dat zij onder een andere schorsingsregeling worden geplaatst, of zodra zij aan het belastingentrepot worden onttrokken met het oog op het gebruik of verbruik binnen dit entrepot (uitslag tot verbruik). De belasting wordt niet verschuldigd wanneer de uitslag tot verbruik wordt gevolgd door een fiscale vrijstellingsprocedure (§ 24, lid 1).

(1a) De belasting wordt niet verschuldigd wanneer de energieproducten door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt dan wel door niet te voorziene omstandigheden of overmacht totaal vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan. Energieproducten worden geacht totaal vernietigd te zijn of onherstelbaar verloren te zijn gegaan wanneer zij niet meer als zodanig kunnen worden gebruikt. De totale vernietiging of het onherstelbare verlies van de energieproducten moet genoegzaam worden bewezen.

[...]”

14 § 11 EnergieStG, met als opschrift „Overbrenging van en naar andere lidstaten”, bepaalt:

„(1) Energieproducten in de zin van § 4 mogen, ook via derde landen of derdelandsgebieden, onder een accijnsschorsingsregeling worden overgebracht

[...]

2. van belastingentrepots in andere lidstaten of, door geregistreerde afzenders, van de plaats van invoer in andere lidstaten

a) naar belastingentrepots

[...]

in het belastinggebied;

[...]

(4) [...] In de in lid 1, punt 2, genoemde gevallen eindigt de overbrenging onder een accijnsschorsingsregeling op het tijdstip waarop de energieproducten in het ontvangende belastingentrepot in ontvangst worden genomen [...].”

15 In artikel 14 EnergieStG, met als opschrift „Onregelmatigheden tijdens de overbrenging”, is bepaald:

„(1) Onder ‚onregelmatigheid’ wordt een situatie verstaan die zich tijdens de overbrenging onder een accijnsschorsingsregeling voordoet, met uitzondering van de in § 8, lid 1a, geregelde gevallen, ten gevolge waarvan de overbrenging of een onderdeel daarvan niet naar behoren kan worden beëindigd.

[...]

(3) Indien tijdens de overbrenging onder een accijnsschorsingsregeling vanaf een belastingentrepot in een andere lidstaat of vanaf de plaats van invoer in een andere lidstaat in het belastinggebied wordt geconstateerd dat een onregelmatigheid heeft plaatsgevonden en niet kan worden vastgesteld waar de onregelmatigheid heeft plaatsgevonden, wordt de onregelmatigheid geacht te hebben plaatsgevonden in het belastinggebied op het tijdstip waarop de onregelmatigheid is geconstateerd.

(4) Indien energieproducten onder een accijnsschorsingsregeling zijn overgebracht van het belastinggebied naar een andere lidstaat (§ 11, lid 1, punt 1, § 13, lid 1) en niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen, zonder dat tijdens de overbrenging een onregelmatigheid is geconstateerd, wordt de in lid 1 bedoelde onregelmatigheid geacht te hebben plaatsgevonden in het belastinggebied op het tijdstip waarop de overbrenging is aangevangen, tenzij de afzender binnen een termijn van vier maanden na de aanvang van de overbrenging genoegzaam bewijst dat de energieproducten

1. op de plaats van bestemming zijn aangekomen en dat de overbrenging regelmatig is beëindigd, of
2. niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen wegens een onregelmatigheid die buiten het belastinggebied heeft plaatsgevonden.

[...]”

### **Hoofdeding en prejudiciële vragen**

16 In januari 2011 heeft BP Europa per schip 2,4 miljoen liter gasolie, vallende onder code 2710 19 41 van de gecombineerde nomenclatuur, 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, zoals bedoeld in de artikelen 17 tot en met 31 van richtlijn 2008/118.

17 Op de plaats van bestemming heeft de belastingentrepouder in Duitsland na levering van de gasolie geconstateerd dat hij 4 854 liter minder had ontvangen dan de hoeveelheid die was vermeld in het elektronische administratieve document dat met het oog op de toepassing van de schorsingsregeling was opgesteld, dat wil zeggen 0,202 % minder dan de daarin opgegeven hoeveelheid. Hij heeft de douaneautoriteiten van dit feit in kennis gesteld door er melding van te maken in zijn bericht van ontvangst.

18 Bij besluit van 16 januari 2012 heeft het Hauptzollamt Hamburg-Stadt energiebelasting ten bedrage van 24,93 EUR geheven over het gedeelte van de ontbrekende hoeveelheid gasolie dat de door de Duitse overheid in het algemeen aanvaarde tolerantiedrempel van 0,2 % overschreed.

19 Het Finanzgericht Hamburg (financiële rechtbank te Hamburg) heeft het door BP Europa tegen deze belastingaanslag ingestelde beroep verworpen. Dat een hoeveelheid gasolie ontbrak, was naar zijn oordeel namelijk te wijten aan een onregelmatigheid die geacht wordt te hebben plaatsgevonden in het belastinggebied en die resulteerde in de uitslag tot verbruik van dit product. Het Bundesfinanzhof, waarvoor een beroep in „Revision” aanhangig is, vraagt zich af of deze juridische beoordeling van het

geschil, die voortvloeit uit de toepassing van het nationale recht waardoor richtlijn 2008/118 is omgezet, voldoet aan de voorschriften van deze richtlijn, met name aan die welke betrekking hebben op de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de accijns en op de criteria voor de vaststelling van de lidstaat die bevoegd is om deze accijns te heffen wanneer slechts een gedeelte van de onder de accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.

20 Daarom heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Dient artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 aldus te worden uitgelegd dat aan de voorwaarden van deze bepaling enkel is voldaan wanneer de totaliteit van de onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen, of kan die bepaling, gelet op artikel 10, lid 6, van deze richtlijn, ook worden toegepast op gevallen waarin slechts een gedeelte van de onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen?
- 2) Dient artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus te worden uitgelegd dat de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling pas eindigt op het tijdstip waarop de geadresseerde het bij hem aangekomen transportmiddel volledig heeft uitgeladen, zodat de constatering van een ontbrekende hoeveelheid tijdens het uitladen nog tijdens de overbrenging plaatsvindt?
- 3) Verzetten de artikelen 10, lid 2, en 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118, gelezen in onderlinge samenhang, zich tegen een nationale bepaling op grond waarvan de heffingsbevoegdheid van de lidstaat van bestemming (afgezien van de uitsluiting van de in artikel 7, lid 4, van [deze richtlijn] geregelde gevallen) enkel afhangt van de constatering dat een onregelmatigheid heeft plaatsgevonden en van de onmogelijkheid om vast te stellen waar de onregelmatigheid heeft plaatsgevonden, of dient bovendien te worden geconstateerd dat de accijnsgoederen zijn uitgeslagen tot verbruik door de onttrekking ervan aan de accijnsschorsingsregeling?
- 4) Dient artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118 aldus te worden uitgelegd dat bij de constatering van een onregelmatigheid als bedoeld in artikel 10, lid 2, van deze richtlijn steeds moet worden aangenomen dat de onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte en niet op de plaats van bestemming aangekomen accijnsgoederen zijn uitgeslagen tot verbruik, wanneer niet het door artikel 7, lid 4, van die richtlijn vereiste bewijs kan worden geleverd dat de geconstateerde ontbrekende hoeveelheid totaal vernietigd is of onherstelbaar verloren is gegaan?”

## **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

### *Voorafgaande opmerkingen*

- 21 Op grond van artikel 2 van richtlijn 2008/118 worden de in artikel 1 van deze richtlijn bedoelde goederen, daaronder begrepen de energieproducten die onder richtlijn 2003/96 vallen, aan de accijns onderworpen op het tijdstip van hun productie op het grondgebied van de Europese Unie of van hun invoer in dit grondgebied. Het belastbare feit ter zake van de accijns is dus de productie van de betreffende goederen op dat grondgebied of de invoer ervan in dat grondgebied, maar deze belasting wordt volgens artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118 pas verschuldigd op het tijdstip waarop deze goederen worden uitgeslagen tot verbruik.
- 22 Volgens artikel 17, lid 1, onder a), i), van richtlijn 2008/118 kunnen accijnsgoederen binnen de Unie onder een accijnsschorsingsregeling worden overgebracht, onder meer – zoals in het hoofdgeding – van een belastingentrepot in de ene lidstaat naar een belastingentrepot in de andere lidstaat. Een

dergelijke schorsingsregeling wordt gekenmerkt door het feit dat de accijns voor de onder deze regeling vallende goederen nog niet verschuldigd is, hoewel het belastbare feit zich reeds heeft voorgedaan (zie in die zin arrest Cipriani, C-395/00, EU:C:2002:751, punt 42). Deze regeling schort dus voor accijnsgoederen de verschuldigdheid van de accijns op totdat is voldaan aan een voorwaarde voor verschuldigdheid (zie in die zin arrest Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punt 78).

- 23 Voor dergelijke onder een accijnsschorsingsregeling vallende goederen geldt de onttrekking, daaronder begrepen de onregelmatige onttrekking, aan die regeling op grond van artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118 als uitslag tot verbruik.
- 24 Artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12 bepaalde dat de belasting niet alleen verschuldigd werd bij de uitslag tot verbruik van de betreffende goederen, maar ook „bij het constateren van de tekorten”, doch dit geval, waarbij de belasting verschuldigd wordt wegens tekorten, is niet overgenomen in richtlijn 2008/118.
- 25 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen 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.
- 26 Aangezien de belasting bij onder een accijnsschorsingsregeling vallende goederen op grond van artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118 verschuldigd wordt doordat deze goederen aan die regeling worden onttrokken, dient om te beginnen de tweede vraag te worden beantwoord, die betrekking heeft op artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118, dat bepaalt dat de overbrenging van dergelijke goederen eindigt op het tijdstip waarop de geadresseerde ze in ontvangst neemt.

#### *Tweede vraag*

- 27 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat de overbrenging van onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen 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 die goederen bevat, constateert dat een bepaalde hoeveelheid van de te leveren goederen ontbreekt.
- 28 Gelet op het feit dat in richtlijn 2008/118 niet is gedefinieerd wat moet worden verstaan onder de zinsnede „de geadresseerde [heeft] de accijnsgoederen in ontvangst [...] genomen”, zij herinnerd aan de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke bij de uitlegging van een bepaling van Unierecht rekening moet worden gehouden met zowel de bewoordingen als de context en de doelstellingen van deze bepaling (zie met name arrest Spanje/Parlement en Raad, C-44/14, EU:C:2015:554, punt 44).
- 29 Wat in de eerste plaats de bewoordingen van artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 betreft, zij opgemerkt 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.
- 30 Wat in de tweede plaats de context van de betrokken bepaling van richtlijn 2008/118 betreft, dient te worden vastgesteld dat artikel 20 van deze richtlijn deel uitmaakt 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), van die richtlijn, op grond waarvan de geadresseerde de bevoegde



autoriteiten van de lidstaat van bestemming moet toelaten controle te verrichten, zodat zij zich kunnen vergewissen van de daadwerkelijke ontvangst van de betreffende goederen. Voor de Uniewetgever vormt de daadwerkelijke ontvangst van de goederen dus een beslissend onderdeel van de context waarin de overbrenging van deze goederen onder een accijnsschorsingsregeling bij de levering van die goederen moet worden beoordeeld. Geen enkele andere bepaling van dat hoofdstuk noopt tot een andere uitlegging.

- 31 In de derde plaats 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 – zoals in punt 23 van het onderhavige arrest is opgemerkt – worden geacht te zijn uitgeslagen tot verbruik, en dus wanneer de belasting op die goederen verschuldigd wordt.
- 32 Aangezien de accijns, zoals in overweging 9 van richtlijn 2008/118 is 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. Gelet op deze doelstelling moet artikel 20, lid 2, van deze richtlijn, dat preciseert dat de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling eindigt op het tijdstip waarop de geadresseerde deze goederen in ontvangst heeft genomen, aldus worden uitgelegd dat deze inontvangstneming moet worden geacht plaats te vinden op het tijdstip waarop de geadresseerde de hoeveelheid goederen die hij daadwerkelijk heeft ontvangen, exact kan kennen.
- 33 Indien de inontvangstneming zou worden geacht plaats te vinden op het ogenblik waarop het transportmiddel waarmee de accijnsgoederen worden vervoerd, aankomt op de plaats van bestemming, nog voordat de geadresseerde de daadwerkelijk geleverde hoeveelheid van die goederen heeft kunnen vaststellen, dan zou de belasting verschuldigd worden zonder dat is voldaan aan de vereisten die verband houden met de aard zelf van deze belasting, die – zoals in het voorgaande punt is opgemerkt – onderstelt dat de hoeveelheid tot verbruik uitgeslagen goederen exact bekend is. Daarom kan de inontvangstneming van de betreffende goederen in een situatie als die van het hoofdgeding niet worden geacht te hebben plaatsgevonden voordat het transportmiddel dat deze goederen bevat, volledig is uitgeladen.
- 34 Door van de entreehouder te eisen dat hij, zoals in artikel 16, lid 2, onder d), van richtlijn 2008/118 is bepaald, alle onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen in zijn belastingentrepot plaatst en in zijn administratie noteert zodra de overbrenging ervan is geëindigd, en door aldus deze materiële en boekhoudkundige verrichtingen te doen samenvallen met het einde van de overbrenging, heeft de Uniewetgever bovendien als einde van de overbrenging een tijdstip in aanmerking willen nemen waarop de entreehouder de betreffende goederen daadwerkelijk heeft ontvangen en de hoeveelheid ervan nauwkeurig heeft kunnen bepalen met het oog op de inschrijving ervan in de administratie van het entrepot.
- 35 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord 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 die goederen bevat, constateert dat een bepaalde hoeveelheid van de te leveren goederen ontbreekt.

#### *Derde en vierde vraag*

- 36 Met zijn derde en zijn vierde vraag, die thans – gezamenlijk – moeten worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 7, lid 2, onder a), en 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 zij zich verzetten tegen een bepaling van nationaal recht die artikel 10, lid 2, van die richtlijn omzet en daarbij voor haar toepassing niet als voorwaarde stelt dat de accijnsgoederen zijn uitgeslagen tot verbruik door de onttrekking ervan aan de accijnsschorsingsregeling.

- 37 Indien tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling een onregelmatigheid is geconstateerd die resulteerde in uitslag tot verbruik van deze goederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118, en er niet kan worden vastgesteld waar de onregelmatigheid plaatsvond, wordt deze ingevolge artikel 10, lid 2, van deze richtlijn geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat waar en op het tijdstip waarop de onregelmatigheid werd geconstateerd.
- 38 Uit deze bepalingen blijkt dat zij betrekking hebben 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.
- 39 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 betreffende goederen.
- 40 Het staat vast dat § 14 EnergieStG, waarbij die richtlijnbeepaling wordt omgezet, een dergelijke voorwaarde niet vermeldt.
- 41 Volgens vaste rechtspraak moeten de nationale rechterlijke instanties het interne recht bij de toepassing ervan evenwel zo veel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de betreffende richtlijn, teneinde het daarmee beoogde resultaat te bereiken en aldus aan artikel 288, derde alinea, VWEU te voldoen. Deze verplichting tot conforme uitlegging van het nationale recht is namelijk inherent aan het stelsel van het VWEU, aangezien de nationale rechterlijke instanties in het kader van hun bevoegdheden op die manier de volle werking van het Unierecht kunnen verzekeren bij de beslechting van de voor hen aanhangige geschillen (zie met name arrest Dominguez, C-282/10, EU:C:2012:33, punt 24).
- 42 In dit verband zij eraan herinnerd dat artikel 10, lid 6, van richtlijn 2008/118 het begrip „onregelmatigheid” in de zin van dit artikel definieert als een andere dan de in artikel 7, lid 4, van deze richtlijn bedoelde situatie die zich tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling voordoet en die tot gevolg heeft dat een overbrenging of een onderdeel van een overbrenging van goederen niet overeenkomstig artikel 20, lid 2, van die richtlijn is geëindigd.
- 43 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.
- 44 Wanneer een nationale bepaling ter omzetting van artikel 10, lid 2, van richtlijn 2008/118, zoals § 14 EnergieStG, niet vermeldt dat voor de toepassing ervan als voorwaarde geldt dat de onregelmatigheid heeft geresulteerd in uitslag tot verbruik van de betreffende goederen, staat deze omstandigheid dan ook niet in de weg aan de toepassing van deze nationale bepaling bij de constatering dat een bepaalde hoeveelheid ontbreekt, wat noodzakelijkerwijs een dergelijke uitslag tot verbruik impliceert.

- 45 Voorts zij opgemerkt dat de onregelmatigheid die onder artikel 10, lid 2, van richtlijn 2008/118 valt, zoals in punt 42 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, betrekking heeft op een andere dan de in artikel 7, lid 4, van deze richtlijn bedoelde situatie, dat wil zeggen een andere situatie dan die waarin sprake is van de „algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van [...] accijnsgoederen”.
- 46 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 die richtlijn bedoelde situatie valt dus niet onder de situaties waarvoor deze bepalingen gelden.
- 47 Gelet op een en ander dient op de derde en de vierde vraag te worden geantwoord dat de artikelen 7, lid 2, onder a), en 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, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet uitdrukkelijk vermeldt dat de onder deze richtlijn bepaling vallende onregelmatigheid moet hebben geresulteerd in uitslag tot verbruik van de betreffende 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.

#### *Eerste vraag*

- 48 Met zijn eerste vraag, die als laatste moet worden behandeld, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat het niet alleen van toepassing is wanneer de totaliteit van de onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen, maar ook wanneer slechts een gedeelte van deze goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.
- 49 Er zij aan herinnerd dat deze bepaling inhoudt dat, indien onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen en er tijdens de overbrenging geen onregelmatigheid is geconstateerd die resulteerde in uitslag tot verbruik van de accijnsgoederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118, de onregelmatigheid wordt geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat van verzending en op het tijdstip van aanvang van de overbrenging.
- 50 Volgens de bewoordingen zelf van artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 is deze bepaling dus geenszins enkel toepasselijk op het geval waarin de totaliteit van de onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.
- 51 Noch op basis van de context noch op basis van de doelstelling van die bepaling kan hier een andere draagwijdte aan worden toegekend.
- 52 Ten eerste geldt artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118, evenals het eerste en het tweede lid van dit artikel, voor gevallen waarin onregelmatigheden hebben plaatsgevonden tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling. Zoals in punt 42 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht, definieert artikel 10, lid 6, van deze richtlijn het begrip „onregelmatigheid” in de zin van dit artikel als een situatie die tot gevolg heeft dat deze overbrenging of een onderdeel van deze overbrenging van accijnsgoederen niet overeenkomstig artikel 20, lid 2, van die richtlijn is

geëindigd. Artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 maakt dus deel uit van een context waarin de Uniewetgever alle gevallen van onregelmatigheden voor ogen had, dus ook gevallen die slechts een onderdeel van de overbrenging betreffen.

- 53 Ten tweede heeft artikel 10 van richtlijn 2008/118 tot doel de regels vast te stellen aan de hand waarvan wordt bepaald in welke lidstaat onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen moeten worden geacht te zijn uitgeslagen tot verbruik ten gevolge van onregelmatigheden die tijdens een overbrenging hebben plaatsgevonden. Gelet op deze doelstelling wijst niets erop dat de Uniewetgever bij de vaststelling van artikel 10, lid 4, dat betrekking heeft op het geval waarin de onregelmatigheid weliswaar tijdens een overbrenging heeft plaatsgevonden, maar niet tijdens deze overbrenging is geconstateerd, de toepassing van de in dit lid neergelegde regeling wou beperken tot het geval waarin de totaliteit van de onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.
- 54 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 aldus moet worden uitgelegd dat het niet alleen van toepassing is wanneer de totaliteit van de onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen, maar ook wanneer slechts een gedeelte van deze goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.

## **Kosten**

- 55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

- 1) **Artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG moet aldus worden uitgelegd dat de overbrenging van onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen 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 die goederen bevat, constateert dat een bepaalde hoeveelheid van de te leveren goederen ontbreekt.**
- 2) **De artikelen 7, lid 2, onder a), en 10, lid 2, van richtlijn 2008/118, gelezen in onderlinge samenhang, moeten aldus 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, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is, niet uitdrukkelijk vermeldt dat de onder deze bepaling van de richtlijn vallende onregelmatigheid moet hebben geresulteerd in uitslag tot verbruik van de betreffende 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.**

- 3) **Artikel 10, lid 4, van richtlijn 2008/118 moet aldus worden uitgelegd dat het niet alleen van toepassing is wanneer de totaliteit van de onder een accijnschorsingsregeling overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen, maar ook wanneer slechts een gedeelte van deze goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.**

ondertekeningen