



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tiende kamer)

24 maart 2022*

„Prejudiciële verwijzing – Accijns – Richtlijn 92/12/EEG – Artikel 4 – Verkeer van producten onder schorsing van accijns – Voorwaarden – Artikelen 6 en 20 – Uitslag tot verbruik van producten – Vervalsing van het administratief geleidedocument – Overtreding of onregelmatigheid bij het verkeer van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsproducten – Onregelmatige onttrekking van producten aan de schorsingsregeling – Geadresseerde die niet op de hoogte is van het verkeer – Fraude gepleegd door een derde – Artikel 13, onder a), en artikel 15, lid 3 – Verplichte zekerheid inzake verkeer – Omvang”

In zaak C-711/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië) bij beslissing van 16 december 2020, ingekomen bij het Hof op 31 december 2020, in de procedure

Generální ředitelství cel

tegen

TanQuid Polska sp. z o.o.,

wijst

HET HOF (Tiende kamer),

samengesteld als volgt: I. Jarukaitis, kamerpresident, M. Ilešič (rapporteur) en Z. Csehi, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- TanQuid Polska sp. z o.o., vertegenwoordigd door R. Halíček, advokát,
- de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, O. Serdula en J. Vláčil als gemachtigden,

* Procestaal: Tsjechisch.

- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Salyková en C. Perrin als gemachtigden,
- 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 artikel 4, onder c), 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 1992, L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994 (PB 1994, L 365, blz. 46) (hierna: „richtlijn 92/12”), gelezen in samenhang met de artikelen 13, 15 en 16 ervan.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Generální ředitelství cel (directoraat-generaal Douane, Tsjechië) en TanQuid Polska sp. z o.o. (hierna: „TanQuid”), een in Polen gevestigde onderneming, over de invordering van accijnzen wegens schending van de schorsingsregeling voor het verkeer van minerale oliën.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 92/12

- 3 Richtlijn 92/12 is met ingang van 1 april 2010 ingetrokken bij en vervangen door richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12 (PB 2009, L 9, blz. 12). Gezien de datum van de feiten in het hoofdgeding wordt de onderhavige prejudiciële verwijzing evenwel onderzocht aan de hand van de richtlijn 92/12.
- 4 De vierde, de tiende en de dertiende overweging van richtlijn 92/12 luiden:

„[...] om de totstandbrenging en de werking van de interne markt te waarborgen, [moet] de verschuldigheid van de accijnzen in alle lidstaten gelijk [...] worden geregeld;

[...]

[...] het overbrengen van het grondgebied van een lidstaat naar dat van een andere [mag] niet [...] leiden tot een controle die het intracommunautaire vrije verkeer kan belemmeren; [...] om redenen van verschuldigheid [moet] niettemin het verkeer van aan accijns onderworpen producten bekend [...] zijn; [...] derhalve moet worden voorzien in een geleidedocument voor deze producten;

[...]

[...] het [is] daartoe in de eerste plaats noodzakelijk [...] dat elk product gemakkelijk kan worden geïdentificeerd; [...] de situatie van het product ten aanzien van de betrokken belastingschuld [moet] onmiddellijk [...] kunnen worden vastgesteld; [...] derhalve [moet] te dien einde een geleidedocument [...] worden ingevoerd dat van administratieve of commerciële aard kan zijn; [...] het gebruikte commerciële document [dient] alle noodzakelijke gegevens [...] te bevatten die op het administratieve document voorkomen”.

5 Artikel 1, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Deze richtlijn behelst de regeling van de producten onderworpen aan accijnzen en andere indirecte belastingen die direct of indirect worden geheven op het verbruik van die producten, met uitzondering van de belasting over de toegevoegde waarde en de door de Europese [Unie] vastgestelde belastingen.”

6 Overeenkomstig artikel 3, lid 1, is deze richtlijn op het niveau van de Unie met name van toepassing op minerale oliën.

7 Artikel 4 van die richtlijn bepaalt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

- a) erkend entrepouthouder: de natuurlijke of rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder schorsing van accijns in een belastingentrepot te produceren, te verwerken, voorhanden te hebben, te ontvangen en te verzenden;
- b) belastingentrepot: iedere plaats waar de erkend entrepouthouder bij de bedrijfsuitoefening, accijnsproducten onder schorsing van accijns 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;
- c) schorsingsregeling: belastingregeling die geldt voor de productie, de verwerking, het voorhanden hebben en het verkeer van producten onder schorsing van accijns;
- d) geregistreerd bedrijf: de natuurlijke of rechtspersoon die niet de hoedanigheid van erkend entrepouthouder bezit en die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder schorsing van accijns uit een andere lidstaat te ontvangen. Dit bedrijf mag evenwel de accijnsproducten niet onder de schorsing van accijns voorhanden hebben of verzenden;

[...]”

8 Artikel 5, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 92/12 luidt als volgt:

„De in artikel 3, lid 1, genoemde producten worden aan accijns onderworpen bij de productie ervan op het grondgebied van de [Unie] [...] of bij de invoer ervan in dit grondgebied.”

9 Artikel 6 van deze richtlijn luidt:

„1. De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik of bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel 12, lid 3, aan accijnzen moeten worden onderworpen.

Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt beschouwd:

a) iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling;

[...]

2. De voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik of het constateren van tekorten plaatsvindt. De accijns wordt geheven en geïnd op de door elke lidstaat vastgestelde wijze, waarbij de lidstaten dezelfde heffings- en invorderingsprocedure toepassen op nationale producten en op producten uit andere lidstaten.”

10 Krachtens artikel 13, onder a), van richtlijn 92/12 moet de erkend entrepouhouder zo nodig een zekerheid inzake productie, verwerking en voorhanden hebben stellen, alsmede een zekerheid inzake verkeer, onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 15, lid 3, van deze richtlijn, waarvan de voorwaarden worden vastgesteld door de belastingautoriteiten van de lidstaat waar het belastingentrepot is erkend.

11 Artikel 15 van de richtlijn bepaalt:

„1. [...] [H]et verkeer van accijnsproducten dat onder de schorsingsregeling plaatsvindt, [moet] geschieden tussen belastingentrepots.

[...]

3. De aan het [...] verkeer [in de Unie] verbonden risico's worden gedekt door de zekerheid die overeenkomstig artikel 13 is gesteld door de erkende entrepouhouder van verzending of, in voorkomend geval, door een hoofdelijke zekerheid van verzender en vervoerder. De bevoegde autoriteiten van de lidstaten kunnen de vervoerder of de eigenaar van de producten toestaan een zekerheid te stellen in plaats van de door de erkende entrepouhouder van verzending te stellen zekerheid. In voorkomend geval kunnen de lidstaten een zekerheid eisen van de geadresseerde.

[...]

De nadere regels van deze zekerheid worden door de lidstaten vastgesteld. De zekerheid moet in de gehele [Unie] geldig zijn.

4. Onverminderd artikel 20 kan de verantwoordelijkheid van de erkend entrepouhouder van verzending en, in voorkomend geval, die van de vervoerder pas vervallen door middel van het bewijs dat de geadresseerde de producten overneemt, met name middels het in artikel 18 genoemde geleidedocument onder de voorwaarden van artikel 19.

[...]”

12 Artikel 16, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn bepaalt:

„In afwijking van artikel 15, lid 1, kan de geadresseerde een bedrijf zijn dat niet de hoedanigheid van erkend entrepouhouder bezit. Dit bedrijf mag bij de uitoefening van zijn beroep accijnsproducten onder de schorsingsregeling uit andere lidstaten ontvangen. Het mag deze producten evenwel noch voorhanden hebben noch verzenden onder schorsing van accijns.”

13 Artikel 16, leden 2 en 3, van richtlijn 92/12 stelt de voorschriften vast waaraan een bedrijf dat niet de hoedanigheid van erkend entrepouhouder bezit, zich moet houden naargelang het al dan niet geregistreerd is bij de belastingautoriteiten van zijn lidstaat.

14 Artikel 18, lid 1, van die richtlijn luidt:

„[...] [E]lk accijnsproduct dat zich onder de schorsingsregeling in het verkeer tussen de [lidstaten] bevindt, [gaat] vergezeld van een door de afzender opgesteld document. Dit document kan een administratief of een commercieel document zijn. [...]”

15 Artikel 19, leden 1 tot en met 3, van deze richtlijn bepaalt:

„1. De belastingautoriteiten van de lidstaten worden door de bedrijven door middel van het document of van een verwijzing naar het document, bedoeld in artikel 18, op de hoogte gesteld van de partijen die zijn verzonden en ontvangen. Dit document wordt in vier exemplaren opgesteld:

- een door de afzender te bewaren exemplaar;
- een exemplaar voor de geadresseerde;
- een exemplaar dat voor zuivering naar de afzender wordt teruggezonden;
- een exemplaar bestemd voor de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming.

De bevoegde autoriteiten van elke lidstaat van verzending kunnen bepalen dat gebruik wordt gemaakt van een extra afschrift van het document voor de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vertrek.

[...]

De lidstaat van bestemming kan bepalen dat het exemplaar dat voor zuivering naar de afzender wordt teruggezonden door zijn eigen autoriteiten wordt gecertificeerd of geïsoleerd. [...]

[...]

2. Indien de accijnsproducten onder de schorsingsregeling in het verkeer zijn met als bestemming een erkend entrepouhouder, een geregistreerd of een niet-geregistreerd bedrijf, wordt een exemplaar van het administratieve geleidedocument of een kopie van het commerciële document, naar behoren van aantekeningen voorzien, door de geadresseerde voor zuivering naar de afzender teruggezonden, en wel uiterlijk binnen twee weken na de maand waarin de goederen door de geadresseerde zijn ontvangen.

Niettegenstaande voorgaande bepalingen kunnen de lidstaten van vertrek bepalen dat een afschrift van bovenbedoeld exemplaar onmiddellijk per fax aan de verzender wordt verzonden om een spoedige vrijgeving van de zekerheid mogelijk te maken. De verplichting tot terugzending van het origineel overeenkomstig lid 1 blijft daardoor onverlet.

[...]

3. De schorsingsregeling als omschreven in artikel 4, onder c), wordt gezuiverd door het plaatsen van de accijnsproducten overeenkomstig artikel 5, lid 2, in een van de in artikel 5, lid 2, bedoelde situaties, met als gevolg schorsing van de accijns, zulks na ontvangst door de afzender van het terug te zenden exemplaar van het administratieve geleidedocument of van een afschrift van het commerciële document, waarop naar behoren aantekening is gemaakt van die plaatsing.”

16 Artikel 20 van de richtlijn luidt als volgt:

„1. Wanneer tijdens het verkeer een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt, moet de accijns worden betaald in de lidstaat waar de onregelmatigheid of de overtreding is begaan, en wel door de natuurlijke of rechtspersoon die een zekerheid heeft gesteld voor de betaling van de accijns volgens artikel 15, lid 3, zulks onverminderd de instelling van strafvorderingen.

Wanneer de accijns wordt ingevorderd in een andere lidstaat dan die van vertrek, stelt de lidstaat die de invordering verricht, de bevoegde autoriteiten van het land van vertrek daarvan in kennis.

2. Wanneer tijdens het verkeer een overtreding of een onregelmatigheid is geconstateerd zonder dat kan worden vastgesteld waar zij is begaan, wordt zij geacht te zijn begaan in de lidstaat waarin zij is geconstateerd.

3. Onverminderd artikel 6, lid 2, wordt, wanneer de accijnsproducten niet op de plaats van bestemming aankomen en niet kan worden vastgesteld waar de overtreding of de onregelmatigheid is begaan, deze overtreding of onregelmatigheid geacht te zijn begaan in de lidstaat van vertrek; deze vordert de accijns in tegen het op de datum van verzending van de producten geldende tarief, tenzij binnen een termijn van vier maanden vanaf de datum van verzending van de producten, naar genoegen van de bevoegde autoriteiten wordt aangetoond dat de handeling regelmatig was of op welke plaats de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan. De lidstaten treffen de nodige maatregelen om op te treden tegen overtredingen of onregelmatigheden en doeltreffende straffen op te leggen.

4. Indien vóór het verstrijken van een termijn van drie jaar te rekenen vanaf de datum van opstelling van het geleidedocument wordt vastgesteld in welke lidstaat de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan, wordt de accijns door deze lidstaat ingevorderd tegen het op de datum van verzending geldende tarief. In dat geval wordt de aanvankelijk geheven accijns teruggegeven zodra het bewijs van deze invordering is geleverd.”

Verordening nr. 2719/92

- 17 Artikel 1 van verordening (EEG) nr. 2719/92 van de Commissie van 11 september 1992 betreffende het administratieve geleidedocument voor het verkeer onder schorsing van rechten van accijnsproducten (PB 1992, L 276, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EEG) nr. 2225/93 van de Commissie van 27 juli 1993 (PB 1993, L 198, blz. 5) (hierna: „verordening nr. 2719/92”), bepaalt:

„Als administratief document dat het verkeer onder schorsing van rechten van accijnsproducten in de zin van artikel 3, lid 1, van richtlijn [92/12] begeleidt, wordt het in bijlage I opgenomen specimen gebruikt, waarbij moet zijn voldaan aan de op de achterzijde van exemplaar nr. 1 van het document opgenomen aanwijzingen betreffende het invullen en de te volgen procedure.”

- 18 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, van deze verordening mag het administratief document door een commercieel document worden vervangen mits dit dezelfde gegevens bevat als in het administratief document moeten worden vermeld.

Tsjechisch recht

- 19 Volgens § 25, lid 1, onder a), van zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (wet nr. 353/2003 inzake accijns), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „accijnswet”), mogen gereguleerde producten tussen de lidstaten slechts onder dekking van een geleidedocument onder de schorsingsregeling in het verkeer worden gebracht, indien de gereguleerde producten vanuit een belastingentrepot in een andere lidstaat worden vervoerd naar een exploitant van een belastingentrepot, een gemachtigde geadresseerde of een fiscaal vertegenwoordiger aan wie een vergunning voor het belastinggebied van de Tsjechische Republiek is verleend.
- 20 Krachtens § 26, lid 1, van de accijnswet mogen gereguleerde producten slechts onder dekking van een geleidedocument onder de schorsingsregeling in het verkeer worden gebracht, tenzij in deze wet anders is bepaald.
- 21 Overeenkomstig § 28, lid 1, van de accijnswet is er in beginsel sprake van schending van de schorsingsregeling voor accijns tijdens het vervoer, indien het vervoer van de gereguleerde producten van een gemachtigde geadresseerde, van een plaats van rechtstreekse levering, van een plaats van uitvoer, van een in § 11, lid 1, onder d) of e), bedoelde persoon of van een geadresseerde overeenkomstig richtlijn 92/12 in een andere lidstaat naar een belastingentrepot niet binnen de gestelde termijn is voltooid.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 22 Op 5 januari 2010 hebben ambtenaren van de Celní úřad Náchod (douanekantoor Náchod, Tsjechië) drie tankwagens gecontroleerd die volgens de overgelegde geleidedocumenten minerale oliën vervoerden uit een belastingentrepot op het Poolse grondgebied dat door TanQuid wordt geëxploiteerd. Die minerale oliën waren bestemd voor EKOL GAS PB, s.r.o. (hierna: „EKOL GAS”), een handelsvennootschap naar Tsjechisch recht. Tijdens de controle hebben die ambtenaren vastgesteld dat de vermeldingen op deze geleidedocumenten onjuist waren. EKOL GAS heeft vervolgens betwist dat zij enig commercieel contact met TanQuid had gehad.

- 23 In antwoord op een verzoek om inlichtingen van de Tsjechische douane heeft de Poolse douane 38 geleidedocumenten met bijlagen aan de Tsjechische douane gezonden waaruit bleek dat er nog meer hoeveelheden minerale oliën beweerdelijk naar EKOL GAS waren verzonden.
- 24 Bovendien is vastgesteld dat deze geleidedocumenten niet aan het douanekantoor waren overgelegd met het oog op de verificatie van de juistheid en de geldigheid van de gegevens, en dat de stempels van het Tsjechische douanekantoor ter bekrachtiging van 35 geleidedocumenten, waren vervalst.
- 25 Tot slot is op basis van het overzicht van de tolpoorten vastgesteld dat de minerale oliën naar een onbekende persoon waren vervoerd en in Žďár nad Sázavou (Tsjechië) waren geleverd. In dit verband heeft de Tsjechische politie een strafprocedure ingeleid wegens frauduleus handelen van derden, maar dit onderzoek is om procedurele redenen afgesloten.
- 26 Op 3 maart 2016 heeft de Celní úřad pro Jihočeský kraj (douanekantoor van de regio Zuid-Bohemen, Tsjechië) op basis van een belastingcontroleverslag van 11 januari 2016 verschillende belastingaanslagen voor de accijns voor minerale oliën vastgesteld, waarbij de op TanQuid rustende belastingsschuld werd vastgesteld op in totaal 10 207 850 Tsjechische kronen (CZK) (ongeveer 420 000 EUR).
- 27 Nadat de administratieve beroepen tegen deze belastingaanslagen door het directoraat-generaal Douane waren verworpen, heeft TanQuid tegen de afwijzende besluiten beroep ingesteld bij de Krajský soud v Českých Budějovicích (rechter in eerste aanleg České Budějovice, Tsjechië).
- 28 Bij arrest van 12 september 2018 heeft deze rechter de afwijzende besluiten nietig verklaard op grond dat, ten eerste, op Tsjechisch grondgebied geen verkeer van goederen onder schorsing van accijns had plaatsgevonden wegens fraude en, ten tweede, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde leveringen niet waren gedekt door een zekerheid, aangezien de gestelde zekerheid uitsluitend betrekking had op het verkeer tussen belastingentrepots. Volgens deze rechter kon de verwijdering van de minerale oliën uit het belastingentrepot van TanQuid worden aangemerkt als in het vrije verkeer brengen.
- 29 Het directoraat-generaal Douane heeft cassatieberoep ingesteld bij de Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië).
- 30 De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen of is voldaan aan de formele en materiële voorwaarden voor de aanvang van het verkeer van producten onder de schorsingsregeling voor accijns wanneer derden zich door frauduleus handelen hebben voorgedaan als de in een andere lidstaat gevestigde gemachtigde geadresseerde en de met het oog op dat verkeer gestelde zekerheid niet de vereiste omvang heeft.
- 31 In de eerste plaats merkt de verwijzende rechter op dat wanneer personen zich voordoen als handelend voor een geregistreerd bedrijf (geadresseerde) zonder daartoe over een geldige vergunning te beschikken, het geregistreerde bedrijf niet weet dat de producten voor hem onder schorsing van accijns worden vervoerd. Zoals de Krajský soud v Českých Budějovicích heeft geoordeeld, kan deze situatie dus worden geacht vergelijkbaar te zijn met die waarin de geadresseerde van de betrokken gereguleerde producten, zoals aangegeven in de geleidedocumenten, niet over de toepasselijke vergunning beschikt. Vanuit dit oogpunt moet de

verwijdering van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde minerale oliën uit het belastingentrepot van TanQuid worden beschouwd als het in het vrije verkeer brengen van die goederen.

- 32 Voorts benadrukt de verwijzende rechter echter dat de erkend entrepouhouder het verkeer van producten onder schorsing van accijns laat beginnen, aangezien hij deel A van het administratieve geleidedocument invult. Bovendien is de erkend entrepouhouder, voor zover hij objectief aansprakelijk is voor alle overtredingen of onregelmatigheden die zich tijdens het verkeer hebben voorgedaan, de accijns verschuldigd op de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid is begaan, terwijl de geadresseerde pas bij de handeling betrokken is aan het einde daarvan. Bijgevolg is de deelname van de geadresseerde niet vereist om het verkeer te doen aanvangen.
- 33 De vraag of de geadresseerde van de producten al dan niet kennis heeft van de handeling is dus irrelevant voor de aanvang van het verkeer van producten onder de schorsingsregeling voor accijns. Evenzo is irrelevant of achteraf wordt vastgesteld dat derden zich onrechtmatig hebben voorgedaan als personen die handelen voor een geregistreerd bedrijf. In deze context hoeven de douaneautoriteiten enkel na te gaan of het verkeer plaatsvindt tussen erkende bedrijven en of er een zekerheid is gesteld voor de accijns.
- 34 In de tweede plaats heeft de verwijzende rechter twijfels over de aard en het doel van de zekerheid die is gesteld om de betaling van de accijns te waarborgen tijdens het verkeer van de producten onder schorsing van die accijns. Voor zover het stellen van de zekerheid op de geleidedocumenten is vermeld met het oog op het verkeer van producten onder de schorsingsregeling voor een met name genoemde gemachtigde geadresseerde, neigt de verwijzende rechter ertoe aan te nemen dat de douaneautoriteiten van een andere lidstaat de gronden voor de zekerheid niet mogen controleren en zij evenmin de echtheid van de gegevens op de geleidedocumenten inhoudelijk mogen onderzoeken.
- 35 In casu vermeldde de zekerheid – die formeel was gesteld met het oog op het verkeer tussen belastingentrepots – onder de soorten fiscale verplichtingen die zij dekte de verwijdering van accijnsproducten uit het entrepot in het kader van een schorsingsregeling voor accijns. Bovendien is deze zekerheid gesteld ter waarborging van het verkeer van onder de schorsingsregeling vallende producten vanuit het belastingentrepot van TanQuid naar EKOL GAS, een geregistreerd bedrijf.
- 36 Daarop heeft de Nejvyšší správní soud de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Bevinden accijnsproducten zich in het verkeer onder een schorsingsregeling in de zin van artikel 4, onder c), van richtlijn [92/12] in een situatie waarin het douanekantoor van een lidstaat toestemming heeft gegeven voor overbrenging van producten onder een schorsingsregeling van een belastingentrepot naar een in een andere lidstaat gevestigd geregistreerd bedrijf, hoewel de voorwaarden voor het in het verkeer brengen van de producten onder de schorsingsregeling objectief gezien niet zijn vervuld, omdat in een latere procedure is vastgesteld dat het geregistreerde bedrijf niet wist dat de producten in het verkeer waren als gevolg van fraude door derden?

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

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 37 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat een verzending van accijnsproducten door een erkend entreehouder onder dekking van een geleidedocument en een verplichte zekerheid, verkeer van producten onder schorsing van accijns in de zin van artikel 4, onder c), van deze richtlijn vormt in een situatie waarin de in dat geleidedocument en in die zekerheid genoemde geadresseerde wegens frauduleus handelen van derden niet weet dat deze goederen naar hem worden verzonden.
- 38 Voorts wenst de verwijzende rechter tevens te vernemen of het feit dat de door de erkend entreehouder met het oog op deze verzending gestelde verplichte zekerheid de naam van de gemachtigde geadresseerde vermeldt, maar niet zijn hoedanigheid van geregistreerd bedrijf voor de toepassing van artikel 15 of artikel 16 van richtlijn 92/12, van invloed is op de regelmatigheid van dergelijk verkeer.
- 39 Om te beginnen zij erop gewezen dat richtlijn 92/12 een aantal regels beoogt in te voeren met betrekking tot het voorhanden hebben en het verkeer van accijnsproducten en de controles daarop, zoals minerale oliën in de zin van artikel 3, lid 1, ervan, en dit met name om te garanderen dat de verschuldigdheid van de accijns in alle lidstaten identiek wordt geregeld, zoals uit de vierde overweging ervan blijkt. Met deze harmonisatie kan in beginsel dubbele belasting in de betrekkingen tussen lidstaten worden vermeden (arrest van 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 40 Volgens artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/12 is het belastbare feit in de zin van deze richtlijn de productie van het accijnsgoed op het grondgebied van de Unie of de invoer ervan in dit grondgebied (arrest van 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 Artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12 bepaalt evenwel dat de accijns onder meer verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik van de accijnsproducten. Overeenkomstig artikel 6, lid 1, tweede alinea, onder a), van deze richtlijn ziet dit begrip eveneens op iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling als gedefinieerd in artikel 4, onder c), ervan (arrest van 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 Een dergelijke regeling 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. Met betrekking tot accijnsproducten schort deze regeling bijgevolg de verschuldigdheid van de

accijns op tot er een voorwaarde voor verschuldigheid ervan, zoals beschreven in het vorige punt, is vervuld (arrest van 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 43 Gelet op de centrale rol die de Uniewetgever de entrepouder in het kader van de schorsingsregeling overeenkomstig richtlijn 92/12 toebedeelt, is de entrepouder in beginsel aansprakelijk voor alle risico's die zijn verbonden aan deze regeling, met name wanneer tijdens het verkeer van dergelijke goederen een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt. Het gaat bovendien om een risicoaansprakelijkheid, die niet berust op een bewezen of veronderstelde fout van de entrepouder, maar op zijn deelname aan een economische activiteit (zie in die zin arrest van 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 44 Bijgevolg kan in het stelsel van richtlijn 92/12 de aansprakelijkheid van de erkend entrepouder van verzending in voorkomend geval niet worden vervangen door die van de eigenaar van de accijnsproducten.
- 45 Wat meer in het bijzonder het verkeer onder de schorsingsregeling van accijnsproducten betreft, stelt richtlijn 92/12 verschillende voorwaarden waaraan de verzending van deze producten moet voldoen opdat de erkend entrepouder van verzending tijdens dat verkeer gebruik kan blijven maken van deze regeling.
- 46 In de eerste plaats moet volgens artikel 15, lid 1, van richtlijn 92/12 het verkeer van accijnsproducten dat onder de schorsingsregeling plaatsvindt, in beginsel geschieden tussen belastingentrepots die worden gedefinieerd in artikel 4, onder b), van deze richtlijn en die worden geëxploiteerd door erkend entrepouder in de zin van artikel 4, onder a), ervan.
- 47 Overeenkomstig artikel 16, leden 1 en 2, van deze richtlijn is dergelijk verkeer bij wijze van uitzondering ook mogelijk voor een geregistreerd bedrijf dat in artikel 4, onder d), van deze richtlijn wordt gedefinieerd als de natuurlijke of rechtspersoon die niet de hoedanigheid van erkend entrepouder bezit, maar die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening producten onder schorsing van accijns uit een andere lidstaat te ontvangen.
- 48 Wanneer tijdens het verkeer van accijnsproducten een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt, met inbegrip van fraude, blijft de erkend entrepouder gehouden tot betaling van de accijns (zie in die zin arrest van 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, EU:C:2021:128, punt 52 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 49 Artikel 15, lid 4, van richtlijn 92/12 bepaalt immers dat de verantwoordelijkheid van de erkend entrepouder van verzending pas kan vervallen door middel van het bewijs dat de geadresseerde de producten overneemt, met name middels het in artikel 18 van die richtlijn genoemde geleidedocument onder de voorwaarden van artikel 19 ervan.
- 50 Wanneer – zoals in casu het geval lijkt te zijn – fraude door derden de voornaamste oorzaak is van de verzending van accijnsproducten door de erkend entrepouder, kan het tijdstip van aanvang van het verkeer onder de schorsingsregeling samenvallen met het begaan van een onregelmatigheid of een overtreding die leidt tot de uitslag tot verbruik van die producten en de verschuldigheid van accijns.

- 51 Wanneer tijdens het verkeer een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt, wijst artikel 20, lid 1, van richtlijn 92/12 primair de lidstaat waar de onregelmatigheid of de overtreding is begaan aan als de lidstaat waar de accijns verschuldigd is.
- 52 Niettemin kan de lidstaat waar deze overtreding of onregelmatigheid wordt geconstateerd, krachtens artikel 20, lid 2, van richtlijn 92/12 bevoegd worden om de accijns te innen, ook al is die overtreding of onregelmatigheid niet in die lidstaat begaan, indien niet kan worden vastgesteld waar zij is begaan.
- 53 Bijgevolg kan de verzending door een erkend entrepouhouder van accijnsproducten verkeer van producten onder schorsing van accijns vormen in de zin van artikel 4, onder c), van richtlijn 92/12, niettegenstaande het feit dat de veronderstelde geadresseerde wegens frauduleus handelen van derden niet weet dat deze producten naar hem worden verzonden, zolang dit feit of een andere onregelmatigheid of overtreding niet door de bevoegde autoriteiten van een betrokken lidstaat is vastgesteld.
- 54 In de tweede plaats bepaalt artikel 15, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/12 dat de aan het verkeer in de Unie verbonden risico's in beginsel worden gedekt door de verplichte zekerheid die overeenkomstig artikel 13 van deze richtlijn door de erkend entrepouhouder van verzending is gesteld of, in voorkomend geval, door een hoofdelijke zekerheid van verzender en vervoerder. Uit artikel 13, onder a), juncto artikel 15, lid 3, derde alinea, van deze richtlijn volgt dat de voorwaarden en nadere regels voor deze zekerheid moeten worden vastgesteld door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar het belastingentrepot is erkend, en dat de zekerheid in de gehele Unie geldig moet zijn.
- 55 Bovendien moet die zekerheid betrekking hebben op de periode tussen het tijdstip waarop de goederen het belastingentrepot verlaten en het tijdstip van de zuivering, die overeenkomstig artikel 19, lid 2, van deze richtlijn pas kan worden vrijgegeven op het tijdstip waarop de afzender de kopie van het administratief geleidedocument of een kopie van het naar behoren geannoteerde commerciële document ontvangt dat de geadresseerde hem voor zuivering heeft teruggezonden.
- 56 Artikel 15, lid 3, eerste alinea, van richtlijn 92/12 bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaten de vervoerder of de eigenaar van de producten kunnen toestaan een zekerheid te stellen in plaats van de door de erkend entrepouhouder van verzending te stellen zekerheid en dat de lidstaten, in voorkomend geval, een zekerheid kunnen eisen van de geadresseerde.
- 57 Bovendien blijkt uit het specimen van het administratieve geleidedocument, dat is opgenomen in bijlage I bij verordening nr. 2719/92, dat in vak 10 van dat document, met als opschrift „Zekerheid”, „wie verantwoordelijk is/zijn voor het stellen van de zekerheid” moet worden vermeld, waarbij naargelang de in artikel 15, lid 3, van richtlijn 92/12 bedoelde gevallen de aanduiding „afzender”, „expediteur” of „geadresseerde” moet worden vermeld. Andere, meer gedetailleerde informatie is niet vereist.
- 58 Uit richtlijn 92/12 blijkt daarentegen niet dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vertrek de inhoud van de zekerheid moeten controleren voordat de goederen onder schorsing van accijns in het verkeer worden gebracht, dan wel dat zij in dit verband toestemming moeten geven voor dat verkeer, aangezien dergelijke stappen het vrije verkeer van accijnsproducten binnen de Unie aanzienlijk kunnen belemmeren.

- 59 Hieruit volgt dat de door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vertrek te verrichten controle beperkt moet blijven tot het formele bestaan van een dergelijke zekerheid.
- 60 Het is juist dat de niet-naleving van door de lidstaten of hun bevoegde autoriteiten vastgestelde voorwaarden of de nadere regels een onregelmatigheid of een overtreding in de zin van artikel 20 van richtlijn 92/12 kan vormen.
- 61 Er moet echter worden vastgesteld dat, met uitzondering van de in de punten 54 en 55 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte voorwaarden inzake de dekking door de zekerheid van de risico's die inherent zijn aan het verkeer binnen de Unie en de territoriale en temporele reikwijdte van deze zekerheid, niet is voorzien in een andere eis met betrekking tot de zekerheid om een goed regelmatig in het verkeer te brengen onder de schorsingsregeling voor accijns waarin richtlijn 92/12 voorziet.
- 62 Eventuele onnauwkeurigheden in de zekerheid, zoals het feit dat de naam van de geadresseerde, een geregistreerd bedrijf, correct is vermeld, maar de clausules van deze zekerheid enkel betrekking hebben op het verkeer tussen belastingentrepots in de zin van artikel 15 van richtlijn 92/12, doen dus niet af aan het feit dat er sprake is van verkeer tussen een erkend entepothouder en een geregistreerd bedrijf in de zin van artikel 16 van deze richtlijn.
- 63 In de derde plaats bepaalt artikel 18, lid 1, van richtlijn 92/12 dat elk accijnsproduct dat zich onder de schorsingsregeling in het verkeer tussen de lidstaten bevindt, vergezeld gaat van een door de afzender opgesteld document. Dit kan een administratief of een commercieel document zijn, waarvan de vorm en inhoud in verordening nr. 2719/92 zijn vastgelegd.
- 64 Artikel 19, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 92/12 bepaalt dat de belastingautoriteiten van de lidstaten door de bedrijven bij wijze van dat document of van een verwijzing naar dat document op de hoogte worden gesteld van de partijen die zijn verzonden en ontvangen. Dit artikel bepaalt verder dat dit document in vier exemplaren wordt opgesteld, te weten een door de afzender te bewaren exemplaar, een exemplaar voor de geadresseerde, een exemplaar dat voor zuivering naar de afzender wordt teruggezonden en een exemplaar bestemd voor de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming.
- 65 Artikel 19, lid 2, van deze richtlijn bepaalt dat indien de accijnsproducten onder de schorsingsregeling in het verkeer zijn met als bestemming een erkend entepothouder, een geregistreerd of een niet-geregistreerd bedrijf, een exemplaar van het administratieve geleidedocument of een kopie van het commerciële document, naar behoren van aantekeningen voorzien, door de geadresseerde voor zuivering naar de afzender wordt teruggezonden, en wel uiterlijk binnen twee weken na de maand waarin de goederen door de geadresseerde zijn ontvangen.
- 66 In deze context kan de lidstaat van bestemming overeenkomstig artikel 19, lid 1, vierde alinea, van deze richtlijn bepalen dat het exemplaar dat voor zuivering naar de afzender wordt teruggezonden door zijn eigen autoriteiten wordt gecertificeerd of geïsoleerd, van welke mogelijkheid de Tsjechische Republiek gebruik lijkt te hebben gemaakt, zoals blijkt uit punt 24 van het onderhavige arrest.
- 67 Voor de aanvang van het verkeer van producten onder schorsing van accijns is krachtens richtlijn 92/12 evenwel niet vereist dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vertrek een dergelijke formaliteit vervullen. Zoals uit de tiende en de dertiende overweging van deze richtlijn blijkt, moet

het geleidedocument immers slechts dienen om het verkeer van aan accijns onderworpen producten bekend te maken en om gemakkelijk elke zending te identificeren teneinde de situatie ervan met betrekking tot de belastingschuld onmiddellijk te kunnen vaststellen.

- 68 In dit verband hebben de bevoegde autoriteiten van elke lidstaat van verzending overeenkomstig artikel 19, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn enkel de mogelijkheid, maar niet de verplichting, om te bepalen dat gebruik wordt gemaakt van een extra afschrift van het document voor de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vertrek.
- 69 Zelfs indien de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vertrek in voorkomend geval op grond van het nationale recht zouden vereisen dat de in punt 66 van het onderhavige arrest bedoelde formaliteit wordt vervuld, kan deze formaliteit dus hoogstens dienen om eventuele onregelmatigheden of overtredingen te voorkomen of vast te stellen in een vroeg stadium van de procedure voor het verkeer van producten onder de schorsingsregeling voor accijns. Daarentegen heeft het feit dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van vertrek hebben nagelaten in dat stadium een onregelmatigheid of overtreding vast te stellen, geen invloed op de verantwoordelijkheid van de erkend entrepouhouder van verzending zoals beschreven in de punten 43 en 48 van het onderhavige arrest, ook al blijken er naderhand onjuistheden te staan in het door hen gecertificeerde of geviseerde geleidedocument.
- 70 Hoe dan ook zou het opleggen van een grondiger controle in dit stadium, die erop is gericht de juistheid van de vermeldingen in het geleidedocument na te gaan, in strijd zijn met een van de doelstellingen van richtlijn 92/12, namelijk bij te dragen tot het vrije verkeer van accijnsproducten, aangezien een dergelijke grondige controle dit verkeer zou kunnen belemmeren.
- 71 Bijgevolg volstaat het om te kunnen spreken van verkeer in de zin van deze richtlijn in beginsel dat de erkend entrepouhouder van verzending de nodige formaliteiten voor het opstellen van een geleidedocument heeft vervuld en de verplichte zekerheid heeft gesteld, en dat de accijnsproducten het belastingentrepot, al was het maar formeel, hebben verlaten met als bestemming een gemachtigde persoon in de zin van de artikelen 15 en 16 van deze richtlijn.
- 72 In die omstandigheden moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat een verzending van accijnsproducten door een erkend entrepouhouder onder dekking van een geleidedocument en een verplichte zekerheid, verkeer van producten onder schorsing van accijns in de zin van artikel 4, onder c), van deze richtlijn vormt, niettegenstaande het feit dat de in dat geleidedocument en in die zekerheid genoemde geadresseerde wegens frauduleus handelen van derden niet weet dat deze producten naar hem worden verzonden, zolang dit feit of een andere onregelmatigheid of overtreding niet door de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaat is vastgesteld. De omstandigheid dat de door de erkend entrepouhouder met het oog op deze verzending gestelde verplichte zekerheid de naam van de gemachtigde geadresseerde vermeldt maar niet zijn hoedanigheid van geregistreerd bedrijf, heeft geen invloed op de regelmatigheid van dergelijk verkeer.

Kosten

- 73 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 (Tiende kamer) verklaart voor recht:

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, zoals gewijzigd bij richtlijn 94/74/EG van de Raad van 22 december 1994, moet aldus worden uitgelegd dat een verzending van accijnsproducten door een erkend entrepouhouder onder dekking van een geleidedocument en een verplichte zekerheid, verkeer van producten onder schorsing van accijns in de zin van artikel 4, onder c), van deze richtlijn vormt, niettegenstaande het feit dat de in dat geleidedocument en in die zekerheid genoemde geadresseerde wegens frauduleus handelen van derden niet weet dat deze producten naar hem worden verzonden, zolang dit feit of een andere onregelmatigheid of overtreding niet door de bevoegde autoriteiten van de betrokken lidstaat is vastgesteld.

De omstandigheid dat de door de erkend entrepouhouder met het oog op deze verzending gestelde verplichte zekerheid de naam van de gemachtigde geadresseerde vermeldt maar niet zijn hoedanigheid van geregistreerd bedrijf, heeft geen invloed op de regelmatigheid van dergelijk verkeer.

ondertekeningen