



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

3 juli 2014\*

„Fiscale bepalingen — Richtlijn 92/12/EEG — Artikelen 7 tot en met 9 — Algemene regeling voor accijnsproducten — Producten die tot verbruik zijn uitgeslagen in de ene lidstaat en voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden in een andere lidstaat — Vraag of degene die deze producten voorhanden houdt na ze in lidstaat van bestemming te hebben gekocht, accijns verschuldigd is — Aankoop nadat goederen reeds waren binnengebracht”

In zaak C-165/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (Duitsland) bij beslissing van 12 december 2012, ingekomen bij het Hof op 3 april 2013, in de procedure

**Stanislav Gross**

tegen

**Hauptzollamt Braunschweig,**

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: R. Silva de Lapuerta, kamerpresident, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (rapporteur), J.-C. Bonichot en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Mölls en C. Barslev als gemachtigden,

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

het navolgende

\* Procestaal: Duits.

## Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 7 en 9 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 390, blz. 124; hierna: „richtlijn 92/12”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen S. Gross en het Hauptzollamt Braunschweig (hoofdkantoor van de douane te Braunschweig), betreffende de beslissing van laatstbedoeld kantoor om verzoeker in het hoofdgeding te gelasten tot betaling van accijns over tabaksproducten.

### Toepasselijke bepalingen

#### *Richtlijn 92/12*

- 3 De vijfde en de zesde overweging van de considerans van richtlijn 92/12 luiden als volgt:

„Overwegende dat elke levering, elk voorhanden hebben met het oog op de levering of elk gebruik voor een zelfstandig bedrijf dan wel voor een publiekrechtelijk orgaan, welke plaatsvindt in een andere lidstaat dan die van de uitslag tot verbruik, aanleiding geeft tot verschuldigheid van de accijns in die andere lidstaat;

Overwegende dat over door particulieren voor eigen gebruik verkregen en door hen zelf vervoerde accijnsproducten belasting moet worden geheven in de lidstaat van verkrijging”.
- 4 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 [14], 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;
  - b) iedere fabricage, ook op onregelmatige wijze, van deze producten buiten een schorsingsregeling;
  - c) elke invoer, ook op onregelmatige wijze, van deze producten, wanneer deze producten niet onder een schorsingsregeling worden geplaatst.

2. De voorwaarden voor verschuldigheid 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.”
- 5 Artikel 7, leden 1 tot en met 3, van deze richtlijn bepaalt:

„1. Indien in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, worden de accijnzen geheven in de lidstaat waar deze producten voorhanden worden gehouden.

2. Hiertoe wordt de accijns, onverminderd artikel 6, indien producten die bij toepassing van artikel 6 reeds in het verbruik zijn gebracht in een lidstaat, daarna in een andere lidstaat worden geleverd of bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden geleverd, of in een andere lidstaat worden bestemd voor de behoeften van een bedrijf dat op onafhankelijke wijze een economische activiteit uitoefent of van een publiekrechtelijke instelling, verschuldigd in die andere lidstaat.

3. De accijns is, al naargelang het geval, verschuldigd door de persoon die de levering verricht, die de voor levering bestemde producten voorhanden heeft of door de persoon waar de producten worden bestemd in een andere lidstaat dan die waar de producten reeds in het verbruik zijn gebracht, of door het zelfstandige bedrijf of publiekrechtelijke lichaam.”

6 Artikel 8 van richtlijn 92/12 luidt:

„Voor door particulieren voor eigen behoefte verkregen en door hen zelf vervoerde producten moet de accijns volgens het voor de interne markt geldende beginsel in de lidstaat van verkrijging worden geheven.”

7 Artikel 9, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. Onverminderd de artikelen 6, 7 en 8, wordt de accijns verschuldigd wanneer de in een lidstaat tot verbruik uitgeslagen producten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden.

In dat geval moet de accijns worden betaald in de lidstaat op het grondgebied waarvan de producten zich bevinden en wordt hij verschuldigd door degene die de producten voorhanden heeft.

2. Om vast te stellen of de in artikel 8 bedoelde producten voor commerciële doeleinden bestemd zijn, moeten de lidstaten onder andere rekening houden met de volgende punten:

- de commerciële status en de beweegredenen van degene die de producten voorhanden heeft;
- de plaats waar deze producten zich bevinden of, in voorkomend geval, de gebruikte wijze van vervoer;
- elk document betreffende deze producten;
- de aard van deze producten;
- de hoeveelheid van deze producten.

[...]”

#### *Duitse regeling*

8 § 12, lid 1, van de wet inzake belastingen op tabak (Tabaksteuergesetz) van 31 augustus 1994, in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „TabStG”), bepaalt:

„De belasting op tabaksproducten wordt door middel van het gebruik van fiscale merktekens betaald. Dit gebruik omvat het afstempelen en aanbrengen van de merktekens op de kleinhandelsverpakkingen. De fiscale merktekens moeten gebruikt zijn, wanneer de belasting verschuldigd wordt.”

9 § 19 van de TabStG luidt:

„Indien tabaksproducten op ongeoorloofde wijze en in strijd met § 12, lid 1, uit een andere lidstaat, waar zij tot verbruik zijn uitgeslagen, voor commerciële doeleinden het belastinggebied worden binnengebracht of ernaar verzonden, is de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop zij het belastinggebied worden binnengebracht of ernaar verzonden. De belastingplichtige is degene die ze binnenbrengt of verzendt, en de ontvanger zodra hij de tabaksproducten voorhanden houdt. [...]”

### Hoofdgeding en prejudiciële vraag

- 10 Gross is bij een in kracht van gewijsde gegaan arrest veroordeeld tot een gevangenisstraf voor vier gevallen van beroepsmatige heling van goederen waarover geen belasting was voldaan. De strafrechter heeft vastgesteld dat hij van een organisatie die sigaretten smokkelde meermaals niet-aangegeven sigaretten waarover geen tabaksaccijns was voldaan, had afgenomen, teneinde die sigaretten door te verkopen.
- 11 Bij aanslag van 28 juli 2010 heeft het Hauptzollamt Braunschweig verzoeker in het hoofdgeding solidair met drie andere schuldenaren verzocht om betaling van 15 136 EUR tabaksaccijns, exclusief rente.
- 12 Verzoeker in het hoofdgeding heeft tegen die aanslag beroep ingesteld bij het Finanzgericht. Die rechterlijke instantie was van oordeel dat de accijns verschuldigd was krachtens § 19, eerste volzin, van de TabStG. Zij heeft vastgesteld dat in het bij haar aanhangig gemaakte geding sigaretten zonder Duitse fiscale merktekens voor commerciële doeleinden vanuit een andere lidstaat het Duitse belastinggebied waren binnengebracht, buiten iedere schorsingsregeling om. Het Finanzgericht heeft de feitelijke vaststellingen uit het in de strafzaak gewezen arrest overgenomen. Nadat de sigaretten het Duitse belastinggebied waren binnengebracht, heeft verzoeker in het hoofdgeding ze als ontvanger in bezit genomen, waardoor hij de accijns diende te betalen op grond van § 19, tweede volzin, van de TabStG.
- 13 Verzoeker heeft tegen het vonnis van het Finanzgericht beroep in Revision ingesteld bij het Bundesfinanzhof.
- 14 De verwijzende rechter betwijfelt of artikel 9, lid 1, van richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat de accijns verschuldigd is door eenieder die in een bepaalde lidstaat voor commerciële doeleinden accijnsgoederen voorhanden houdt die in een andere lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, dan wel of die bepaling restrictief moet worden uitgelegd, in die zin dat de accijns enkel verschuldigd is door degene die de goederen voor de eerste keer voor commerciële doeleinden voorhanden houdt in de eerstbedoelde lidstaat.
- 15 Derhalve heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Staat artikel 9, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 92/12[...], ongeacht de systematische samenhang ervan met artikel 7, lid 3, van [die richtlijn], in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een persoon die in een andere lidstaat tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten voor commerciële doeleinden voorhanden houdt, de accijns niet verschuldigd wordt wanneer hij de producten eerst na beëindiging van het binnenbrengen heeft gekocht van een andere persoon?”

### Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 16 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 9, lid 1, van richtlijn 92/12 aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat krachtens die bepaling iemand die binnen het belastinggebied van die lidstaat voor commerciële doeleinden accijnsgoederen voorhanden houdt die in een andere lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, mag aanwijzen als de schuldenaar van de accijns, hoewel die persoon niet de eerste was die deze goederen in de lidstaat van bestemming voorhanden heeft gehouden.
- 17 Om te beginnen moet worden opgemerkt 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, met name om te garanderen dat de verschuldigdheid van de accijns in alle lidstaten identiek is geregeld. Met deze harmonisatie kan in beginsel dubbele belasting in de betrekkingen tussen lidstaten worden vermeden (arrest *Scandic Distilleries*, C-663/11, EU:C:2013:347, punten 22 en 23).
- 18 In de gevallen waarin de accijnsproducten tot verbruik zijn uitgeslagen in een lidstaat maakt richtlijn 92/12, zoals met name uit de vijfde en de zesde overweging van de considerans ervan blijkt, een onderscheid al naargelang de producten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden door een zelfstandig bedrijf, dan wel door particulieren voor eigen gebruik zijn verkregen en door henzelf naar een andere lidstaat zijn vervoerd.
- 19 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat verzoeker in het hoofdgeding bij een organisatie die zich bezighield met het smokkelen van in een andere lidstaat dan de Bondsrepubliek Duitsland tot verbruik uitgeslagen sigaretten, sigaretten waarop geen accijns was betaald heeft aangekocht teneinde deze in Duitsland door te verkopen. Het staat dus vast dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sigaretten het Duitse grondgebied voor commerciële doeleinden zijn binnengebracht, terwijl zij niet waren voorzien van de vereiste nationale fiscale merktekens.
- 20 Dienaangaande moet in herinnering worden geroepen dat het, in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof, de taak van het Hof is om de verwijzende rechter een antwoord te geven dat nuttig is voor de oplossing van het bij hem aanhangige geding. Dat de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter formeel gezien rechtstreeks enkel betrekking heeft op de uitlegging van artikel 9 van richtlijn 92/12, belet het Hof derhalve niet om deze rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht te verschaffen die van nut kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of de verwijzende rechter er in zijn vraag melding van heeft gemaakt. Het staat in dit verband aan het Hof om uit alle door de verwijzende rechter verschaft gegevens, en met name uit de motivering van de verwijzingsbeslissing, de elementen van dat recht te putten die, gelet op het voorwerp van het bij hem aanhangige geding, uitlegging behoeven (zie arrest *Worten*, C-342/12, EU:C:2013:355, punten 30 en 31).
- 21 Het is onbetwist dat verzoeker in het hoofdgeding verschillende keren aan de orde zijnde producten heeft gekocht, nadat deze op illegale wijze het Duitse belastinggebied waren binnengebracht (zie in die zin arrest *Salumets e.a.*, C-455/98, EU:C:2000:352, punt 19). Hij deed dit telkens om ze met winst door te verkopen.
- 22 Bijgevolg kan artikel 7 van richtlijn 92/12 toepassing vinden in het hoofdgeding, aangezien die bepaling, luidens lid 2 ervan, betrekking heeft op de situatie waarin de producten in een andere lidstaat worden geleverd of bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden geleverd, dan wel in een andere lidstaat worden bestemd voor de behoeften van een bedrijf dat op onafhankelijke wijze een economische activiteit uitoefent.
- 23 Artikel 9 van richtlijn 92/12 moet derhalve in samenhang met artikel 7 van die richtlijn worden uitgelegd.

- 24 Uit de leden 1 en 3 van dit artikel 7, in hun onderlinge samenhang gelezen, vloeit voort dat de accijns in de lidstaat waar de producten voorhanden worden gehouden, onder meer verschuldigd is door de persoon bij wie de betrokken producten worden bestemd of door het zelfstandig bedrijf.
- 25 In het bijzonder moet artikel 7, lid 3, van richtlijn 92/12, waarin uitdrukkelijk is bepaald dat de persoon bij wie „de [betrokken] producten worden bestemd” de accijns verschuldigd kan zijn voor de daaraan onderworpen producten die in een bepaalde lidstaat in het verbruik zijn gebracht en in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, aldus worden uitgelegd dat eenieder die de betrokken producten voorhanden houdt de accijns verschuldigd is.
- 26 Een meer restrictieve uitlegging, volgens welke enkel de eerste persoon die de betrokken producten voorhanden houdt de accijns verschuldigd is, zou ingaan tegen de doelstelling van richtlijn 92/12. Volgens deze richtlijn mag de overbrenging van de producten van het grondgebied van een lidstaat naar dat van een andere immers geen aanleiding geven tot een systematische controle door nationale autoriteiten die het vrij verkeer van goederen binnen de interne markt van de Europese Unie kan belemmeren. Een restrictieve uitlegging zou het dan ook onzekerder maken dat de accijnzen die bij overschrijding van een grens van de Unie verschuldigd zijn, ook effectief kunnen worden geïnd.
- 27 Die conclusie vindt steun in artikel 33, lid 3, 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 (PB 2009, L 9, blz. 12), dat de inhoud van artikel 7 van richtlijn 92/12 vereenvoudigt door enkel nog te verwijzen naar de persoon „aan wie de goederen worden geleverd in de andere lidstaat” (arrest Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, punt 36).
- 28 Uit een en ander volgt dat artikel 9, lid 1, van richtlijn 92/12, gelezen in samenhang met artikel 7 van die richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, krachtens deze bepaling een persoon die binnen het belastinggebied van die staat voor commerciële doeleinden accijnsproducten die in een andere lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen voorhanden houdt, mag aanwijzen als de schuldenaar van de accijns, hoewel die persoon niet de eerste was die deze producten in de lidstaat van bestemming voorhanden heeft gehouden.

### **Kosten**

- 29 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie 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 (Tweede kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 9, lid 1, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992, gelezen in samenhang met artikel 7 van de eerstbedoelde richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat een lidstaat, in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, krachtens deze bepaling een persoon die binnen het belastinggebied van die staat voor commerciële doeleinden accijnsproducten die in een andere lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen voorhanden houdt, mag aanwijzen als de schuldenaar van de accijns, hoewel die persoon niet de eerste was die deze producten in de lidstaat van bestemming voorhanden heeft gehouden.**

ondertekeningen