



Datum van inontvangstneming : 19/07/2022

Zaak C-323/22

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

13 mei 2022

Verwijzende rechter:

Corte suprema di cassazione (Italië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 mei 2022

Verzoekende partij:

KRI SpA, als overnemende vennootschap van SI.LO.NE. - Sistema logistico nord-est Srl

Verwerende partij:

Agenzia delle dogane e dei monopoli

De CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE [hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken]

VIJFDE CIVIELE KAMER

[*omissis*]

heeft het navolgende

TUSSENVONNIS

gewezen op het beroep [*omissis*] ingesteld door

Shell Italia spa, thans KRI spa, als overnemende vennootschap van SI.LO.NE. - Sistema logistico nord-est srl, [*omissis*]

- *verzoeksters tot cassatie* -

tegen

Agenzia delle dogane e dei monopoli, [*omissis*];

- verweester in cassatie -

tegen het arrest van de Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia (belastingrechter in tweede aanleg Friuli-Venezia Giulia, Italië) nr. [omissis], neergelegd op 6 juli 2012.

[omissis]

Feiten

- 1 De vennootschap SI.LO.NE srl (vervolgens Shell Italia spa, thans KRI spa) is opgekomen tegen de naheffingsaanslag voor de invordering van accijnzen op aardolieproducten met betrekking tot 161 verzendingen onder schorsing van accijns die tussen 22 augustus 2005 en 30 juni 2006 zijn verricht met als bestemming de Sloveense onderneming BMP, een geregistreerd bedrijf.
- 2 De Agenzia delle dogane e dei monopoli (agentschap douane en staatsmonopolies, Italië) stelde deze naheffingsaanslag vast na, op basis van de informatie die de Sloveense douane in het kader van fiscale administratieve bijstand daartoe had verstrekt, te hebben geconstateerd dat op de achterzijde van drie exemplaren van de begeleidende administratieve documenten valse verklaringen stonden.
- 3 De gelijktijdig ingeleide strafprocedure werd door de territoriaal bevoegde rechterlijke autoriteit geseponeerd.
- 4 De Commissione tributaria provinciale di Udine (belastingrechter in eerste aanleg Udine, Italië) heeft het beroep van de belastingplichtige onderneming toegewezen. De Agenzia delle dogane e dei monopoli heeft hoger beroep ingesteld bij de Commissione tributaria regionale per il Friuli-Venezia Giulia, die het hoger beroep heeft toegewezen en daarbij met name heeft opgemerkt dat, aangezien er sprake was van een onregelmatige onttrekking van aardolieproducten (benzine/diesel) onder schorsing van accijns (belastingentrepot), de entrepouhouder aansprakelijk moest worden gesteld voor de ontdoken accijns. De onrechtmatige handeling van een derde (vervalsing van de douanedocumenten voor het vervoer naar Sloveens grondgebied naar de verkrijger met de Sloveense nationaliteit) was niet relevant voor het tenietgaan van die verplichting, aangezien de relevante wetsbepaling [artikel 4 van decreto legislativo (wetsbesluit) nr. 504/1995, testo unico accise (geconsolideerde wettekst inzake accijnzen; hierna „TUA”)] bepaalt dat de belastingverplichting slechts teniet gaat in geval van „verlies/vernietiging” van het accijnsproduct, en niet, zoals in casu, in geval van „onregelmatige onttrekking”. Daarnaast oordeelde deze rechter dat de uitkomst van de daarmee verband houdende strafprocedure (sepot) niet relevant is.
- 5 De belastingplichtige vennootschap heeft tegen deze beslissing cassatieberoep ingesteld, waarbij zij drie middelen heeft aangevoerd; de Agenzia delle dogane e dei monopoli heeft eis in reconventie ingesteld. [omissis] [nationale procedure].

Motivering van de beslissing

6 Tegen het arrest van de belastingrechter in tweede aanleg zijn de volgende middelen aangevoerd:

- met het eerste middel, dat gebaseerd is op artikel 360, eerste alinea, punt 3, van de codice di procedura civile (Italiaans wetboek van burgerlijke rechtsvordering; hierna: „cpc”) voert verzoekster aan dat artikel 4 TUA, zoals gewijzigd bij artikel 59 van wet nr. 342/2000, is geschonden/onjuist is toegepast omdat de rechter in tweede aanleg heeft geoordeeld dat de aan de orde zijnde concrete situatie niet kon worden geacht onder de aangevoerde abstracte situatie te vallen, aangezien er geen sprake is van een situatie die kan worden gelijkgesteld met „verlies/vernietiging” van accijnsproducten, maar van een „onregelmatige onttrekking” van die goederen. Daarnaast heeft deze rechter geen belang toegekend aan het feit dat de parallel aan de belastingprocedure ingestelde strafprocedure is geseponeerd, en aldus hoe dan ook in strijd gehandeld met het in de (Italiaanse) grondwet verankerde beginsel van financiële draagkracht van de belastingplichtige [artikel 53 Costituzione (grondwet)].

- met het tweede middel, dat is gebaseerd op artikel 360, eerste alinea, punt 5, cpc, klaagt verzoekster over het ontbreken van een motivering met betrekking tot de stukken afkomstig uit de parallelle strafprocedure, die is geseponeerd.

- met het derde middel voert verzoekster ten eerste, op grond van artikel 360, eerste alinea, punt 3, cpc, aan dat de artikelen 2, 5, 6 en 7 TUA zijn geschonden/onjuist zijn toegepast met betrekking tot de grondwettelijke beginselen in de artikelen 2, 3 en 53 van de grondwet, omdat de rechter in tweede aanleg heeft geoordeeld dat de onderhavige zaak moet worden gezien in het licht van de risicoaansprakelijkheid van de entepothouder, en daarbij zijn – onjuiste – uitlegging van die bepalingen van de TUA heeft gebaseerd op de vermelde bepalingen van de grondwet; en ten tweede, op grond van artikel 360, eerste alinea, punt 5, cpc, dat de motivering ontbreekt met betrekking tot de talrijke schriftelijke bewijsstukken betreffende de verklaring van ontvangst van de betwiste goederen van BMB Project d.o.o..

7 Met betrekking tot het eerste en het derde middel (eerste profiel) moet volgens de verwijzende rechter worden beoordeeld of de Italiaanse regeling en rechtspraak verenigbaar zijn [met het Unierecht], ook in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, betreffende de „vrijstelling” van accijns (dat wil zeggen, het tenietgaan van de belastingschuld) in het geval dat producten onder schorsing van accijns onregelmatig aan die belasting worden onttrokken wegens een feit dat betrekking heeft op een derde (in casu: vervalsing van de documenten betreffende het intracommunautaire verkeer).

Unierecht

8 Op grond van het tijdstip waarop de in het geding zijnde feiten zich hebben voorgedaan (22 augustus 2005 tot en met 30 juni 2006) is 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, van toepassing.

9 Met name zijn relevant:

- artikel 6 *„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”;*

- artikel 14 *„1. De erkend entrepouhouder wordt vrijgesteld voor de onder de schorsingsregeling opgetreden en aan toevallige omstandigheden of aan gevallen van overmacht te wijten verliezen die door de autoriteiten van elke lidstaat zijn geconstateerd. Tevens wordt hij onder de schorsingsregeling vrijgesteld voor de verliezen die inherent zijn aan de aard van de producten tijdens het productie- en verwerkingsproces, de opslag en het vervoer. Elke lidstaat stelt de voorwaarden vast waaronder deze vrijstellingen worden toegekend.”*

Nationaal recht

10 Richtlijn 92/12/EEG is in nationaal recht omgezet bij de volgende bepalingen, in de *ratione temporis* geldende tekst:

- artikel 2, leden 1, 2, 4, TUA luidt als volgt: *„1 Voor accijnsproducten ontstaat de belastingschuld bij de productie of invoer ervan. 2. De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik van het product op het Italiaanse grondgebied. Als uitslag tot verbruik worden ook beschouwd: a) een groter tekort dan is toegestaan of een geval waarin de voorwaarden voor de vrijstelling bedoeld in artikel 4 niet zijn vervuld; b) iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling; c) iedere fabricage of invoer, ook op onregelmatige wijze, buiten een schorsingsregeling [...]. 4. De accijns is hoofdelijk verschuldigd door de vergunninghouder van het belastingentrepot van waaruit de uitslag tot verbruik plaatsvindt en het rechtssubject dat zich garant heeft gesteld voor die betaling, of het rechtssubject dat voldoet aan de voorwaarden voor de verschuldigdheid van de belasting Voor ingevoerde producten wordt de belastingplichtige voor de belastingschuld vastgesteld op grond van de douaneregeling.”*

- artikel 4, lid 1, TUA, waarin is bepaald: *„In geval van vernietiging of verlies van goederen onder een schorsingsregeling wordt vrijstelling van de belasting verleend wanneer de belastingplichtige aantoont dat het verlies of de vernietiging van de producten te wijten is aan toevallige omstandigheden of overmacht. Handelingen van derden die niet op grond van opzet of grove schuld aan de belastingplichtige kunnen worden toegerekend, en handelingen die op grond van nalatigheid aan de belastingplichtige kunnen worden toegerekend, worden gelijkgesteld met toevallige omstandigheden en overmacht. Indien nadat een*

derde een strafbaar feit heeft gepleegd, een strafprocedure wordt ingeleid, wordt de procedure voor de inning van de accijnzen geschorst tot een sepotbeschikking of een onherroepelijk vonnis als bedoeld artikel 648 van de codice di procedura penale (wetboek van strafvordering) is gegeven. In dat geval wordt ook de procedure voor de inning van de belasting over de toegevoegde waarde op de accijnzen geschorst. Indien de belastingplichtige niet bij de feiten betrokken blijkt te zijn en de werkelijke verantwoordelijken geïdentificeerd zijn of onbekend zijn, wordt de belastingplichtige vrijgesteld en wordt de schuld eventueel bij de daadwerkelijk verantwoordelijke ingevorderd.”

- artikel 7, lid 1, TUA bepaalt: *„Wanneer tijdens het verkeer van producten onder schorsing van accijns een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waarvoor artikel 4 niet in vrijstelling voorziet, zijn, onverminderd de bepalingen inzake vervolging wanneer de ten laste gelegde feiten een strafbaar feit vormen, de volgende bepalingen van toepassing: a) de accijns wordt betaald door de natuurlijke of rechtspersoon die een zekerheid heeft gesteld voor het vervoer; b) de accijns wordt in Italië ingevorderd indien de onregelmatigheid of de overtreding op het Italiaanse grondgebied is begaan; c) indien de onregelmatigheid of overtreding op het Italiaanse grondgebied is vastgesteld en niet kan worden bepaald op welke plaats zij daadwerkelijk is begaan, wordt zij geacht te zijn begaan op het grondgebied van de Staat; d) wanneer vanaf het Italiaanse grondgebied verzonden producten niet op de plaats van bestemming in een andere lidstaat aankomen en niet kan worden bepaald op welke plaats zij tot verbruik zijn uitgeslagen, wordt de onregelmatigheid of de overtreding geacht te zijn begaan op het Italiaanse grondgebied en wordt de accijns geïnd tegen het op de dag van verzending van de producten geldende tarief, tenzij binnen een termijn van vier maanden vanaf de datum van verzending wordt aangetoond dat de transactie rechtmatig was of dat de onregelmatigheid of de overtreding daadwerkelijk buiten het Italiaanse grondgebied werd begaan.”*

Relevante nationale rechtspraak

- 11 In zijn meest recente rechtspraak heeft de Corte suprema di cassazione, bij de uitlegging van voornoemde regels [van Unierecht] en van het nationale recht, geoordeeld dat de onttrekking van het product door derden (diefstal of beroving) zonder dat de belastingplichtige daarbij is betrokken, op zich de belastingplichtige niet vrijstelt van de betaling van de belasting; daarvoor wordt slechts vrijstelling verleend in geval van verlies of vernietiging van het product, waarbij de bewijslast op de belastingplichtige rust [OMISSIS]. In nog striktere bewoordingen is geoordeeld dat diefstal/beroving nooit tot vrijstelling kan leiden, aangezien deze grond voor het tenietgaan van de belastingverplichting betrekking heeft op bepaalde gevallen van tekorten en niet op de onregelmatige onttrekking aan de schorsingsregeling, die juist wordt veroorzaakt door de genoemde onrechtmatige handelingen van derden [OMISSIS].

- 12 Deze uitlegging berust ten eerste op de overweging dat de uitslag tot verbruik de voorwaarde voor belastingheffing is, als aanwijzing dat de fabrikanten of importeurs voldoende financiële draagkracht hebben [*omissis*], en ten tweede op de stelling dat de uitslag tot verbruik alleen wordt verhinderd in geval van vernietiging of verlies, terwijl onttrekking uitsluitend tot gevolg heeft dat de (rechts)persoon niet langer over de goederen kan beschikken omdat zij zijn ontvreemd, maar niet verhindert dat zij in de handel worden gebracht.
- 13 [*omissis*] [*verwijzing naar eerdere rechtspraak die inmiddels achterhaald is*]
- 14 Er zij evenwel op gewezen dat in een specifieke zaak die vergelijkbaar is met de onderhavige zaak (gemeenschappelijk element: vervalsing van douanedocumenten), meer recentelijk ook is geoordeeld dat, op grond van het in de [Unie]rechtspraak ontwikkelde evenredigheidsbeginsel, de erkende entrepouhouder van het accijnsproduct niet als zekerheidsteller aansprakelijk is voor de betaling van de accijns indien hij aantoot en officieel is vastgesteld dat de onregelmatige onttrekking van het product te wijten is aan een onrechtmatige handeling van een derde waarvan hij niet op de hoogte is [*omissis*].

Relevante rechtspraak van het Hof

- 15 Het Hof heeft met betrekking tot richtlijn 92/12/EEG geoordeeld dat de aansprakelijkheid van de erkend entrepouhouder „*een risicoaansprakelijkheid [is], die niet berust op een bewezen of veronderstelde fout van de entrepouhouder, maar op zijn deelname aan een economische activiteit [...]*” [arrest van 24 februari 2021, *Silcompa* (C-95/19, EU:C:2021:128, punt 52)].
- 16 Aan dat arrest ligt het feit ten grondslag dat de Uniewetgever een centrale rol aan deze onderneming heeft toebedeeld [zie in die zin arrest van 2 juni 2016, *Kapnoviomichania Karelia* (C-81/15, EU:C:2016:398, punten 31 en 32)], die dus in het kader van het verkeer van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen, aansprakelijk is voor *alle risico's* die zijn verbonden aan dit verkeer. Het gaat dus om een risicoaansprakelijkheid (zie het genoemde arrest *Silcompa*, punt 52).
- 17 Met betrekking tot de hoofdelijke aansprakelijkheid van de entrepouhouder/rechtspersoon die een zekerheid heeft gesteld voor de betaling van de geldboeten in geval van onregelmatige onttrekking van accijnsgoederen, heeft het Hof in het arrest *Kapnoviomichania Karelia* evenwel ook geoordeeld dat een nationale regeling die het de entrepouhouder/zekerheidsteller niet toestaat om, teneinde zich van die aansprakelijk te bevrijden, aan te tonen dat hij op geen enkele wijze op de hoogte was van de onrechtmatige handeling, in strijd is met de algemene beginselen van het Unierecht, met name de beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid (punt 54 en dictum).
- 18 Daarnaast heeft het Hof in het arrest van 12 december 2002, ██████████ (C-395/00, EU:C:2002:751) (eveneens met betrekking tot een geval van fraude door

vervalsing van de op de douanedocumenten aangebrachte stempels), door de ongeldigheid te bevestigen van artikel 20, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 – volgens welke de erkende entrepouhouder een termijn van vier maanden werd toegekend om, naar aanleiding van de bezwaren van de belastingautoriteit, bewijs te leveren dat de handeling regelmatig was –, impliciet verondersteld dat een dergelijk verweermiddel de entrepouhouder daadwerkelijk kan bevrijden van zijn aansprakelijkheid als zekerheidsteller.

- 19 Daarnaast heeft het Hof in het arrest van 21 februari 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105) – zij het op het gebied van de btw – op basis van zijn vaste rechtspraak (punt 18) erop gewezen dat bij de omzetting van richtlijnen [van de Unie] in nationaal recht altijd de algemene rechtsbeginselen die deel uitmaken van de communautaire rechtsorde, waaronder het rechtszekerheids- en het evenredigheidsbeginsel, alsook het vertrouwensbeginsel, moeten worden nageleefd, en daarom uitdrukkelijk geoordeeld dat de naleving van die beginselen inhoudt dat voor de betaling van die belasting niet de belastingplichtige aansprakelijk is die bij de verrichting van vrijgestelde handelingen (uitvoer) ook met betrachting van de „*zorgvuldigheid van een oplettend koopman*”, niet kon weten dat de voorwaarden voor vrijstelling in werkelijkheid niet vervuld waren „*omdat de afnemer een vervalst bewijs van uitvoer [had] overgelegd*” (punten 27-29 en dictum).
- 20 Het Hof heeft in wezen op dezelfde wijze geoordeeld in een vergelijkbaar geval van vrijstelling van btw bij invoer van goederen die bestemd zijn voor een andere lidstaat overeenkomstig artikel 143, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69, door te verklaren dat een dergelijke fiscale behandeling in ieder geval moet toekomen „*aan de te goeder trouw handelende importeur [...], wanneer wegens belastingfraude door de afnemer niet is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van de intracommunautaire levering die na de invoer heeft plaatsgevonden, tenzij is vastgesteld dat de importeur wist of had moeten weten dat hij door de invoer betrokken was geraakt bij belastingfraude door de afnemer en dat hij niet alle maatregelen had genomen die hem ter beschikking stonden om te vermijden dat hij bij deze fraude betrokken raakte*” (arrest van 20 juni 2018, *Enteco Baltic* (C-108/17, EU:C:2018:473 punt 100, en punt 4 van het dictum; zie voor de motivering en verwijzingen naar de rechtspraak van het Hof punt 97).

Motivering van de prejudiciële verwijzing

- 21 In het licht van de hierboven uiteengezette context van het recht en de rechtspraak op nationaal en [Unie]niveau zijn bij de Corte suprema di cassazione vragen gerezen over de uitlegging van de precieze werkingssfeer van de bepalingen betreffende de „vrijstelling” van accijns in geval van verlies/vernietiging van een op onregelmatige wijze onttrokken product, met name wat betreft de mogelijkheid voor de erkende entrepouhouder die een zekerheid heeft gesteld om „bevrijdend bewijs” te leveren dat de belasting is betaald, en dus uiteindelijk over het

toepassingsbereik van de begrippen „toevallige omstandigheden” en „overmacht”, met name met betrekking tot het geval van een door een derde verrichte onrechtmatige handeling die bij de erkende entrepouhouder buiten zijn schuld een gewettigd vertrouwen kan wekken (dit zijn met name artikel 14, eerste volzin, richtlijn 92/12/EEG, en artikel 4, lid 1, TUA).

- 22 Enerzijds lijken de rechtspraak van het Hof van Justitie en die van de Corte suprema di cassazione namelijk geneigd te bevestigen dat de opzettelijke handeling van een derde volstrekt irrelevant is voor bevrijding van de betrokken belastingschuld; anderzijds lijken andere arresten van de nationale en de Unierechter inzake de rechtmatigheid daarentegen te bevestigen dat dergelijke handelingen in gevallen van fraude door vervalsing van douanedocumenten tot vrijstelling kunnen leiden wanneer vaststaat dat de entrepouhouder die een zekerheid heeft gesteld op geen enkele wijze daarvan op de hoogte was en dus buiten zijn schuld erop heeft vertrouwd dat de goederen onder schorsing van accijns op regelmatige wijze in het verkeer zijn gebracht.
- 23 Deze vragen worden niet beantwoord door het arrest van het Hof van 24 maart 2022, *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215)

Om te beginnen moet worden opgemerkt dat de concrete zaak die in dat arrest aan de orde was – wezenlijk – verschilt van de onderhavige zaak. In de eerstgenoemde zaak heeft de „formele” geadresseerde van de minerale oliën die onder schorsing van accijns in het vrije verkeer zijn gebracht (een vennootschap naar Tsjechisch recht die vermeld is in de voorgeschreven vervoersdocumenten) ontkend deze ooit te hebben ontvangen, terwijl in de tweede zaak precies het tegenovergestelde heeft plaatsgevonden, en heeft de „formele” geadresseerde van de producten het derde exemplaar van het vervoersdocument, zoals gezegd, zelfs teruggezonden, waardoor bij de belastingentrepouhouder het vertrouwen werd gewekt dat die producten op de vooraf vastgestelde plaats van bestemming waren aangekomen. In deze twee zaken heeft de vervalsing van de douanestempels dus duidelijk een verschillende relevantie.

De bevestiging in voornoemd recent arrest van het Hof (zie de punten 43, 44, 48) dat de benadering van het *Silcompa*-arrest wordt gevolgd moet derhalve worden gezien tegen de achtergrond van de verschillende feitelijke context die in dat arrest aan de orde is, en wordt bovendien aanzienlijk afgezwakt door de verdere overweging dat „*de verantwoordelijkheid van de erkende entrepouhouder als verzender [uitsluitend] kan vervallen door middel van het bewijs dat de geadresseerde de producten overneemt, met name middels het in artikel 18 van deze richtlijn (richtlijn 92/12, red.) genoemde geleidedocument onder de voorwaarden van artikel 19 ervan*”. Deze uitspraak van het Hof laat derhalve twijfel bestaan over de uitlegging van het Unierecht met betrekking tot de bij de Corte suprema di cassazione aanhangige zaak.

Prejudiciële vraag

- 24 Aangezien de verwijzende rechter, als rechter in laatste aanleg, de bovengenoemde vragen heeft over de uitlegging, schorst hij de behandeling van de zaak en legt hij krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vraag aan het Hof voor:

„Moet artikel 14, eerste volzin, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 aldus worden uitgelegd dat in geval van onregelmatige onttrekking van een accijnsproduct aan een schorsingsregeling de entrepothouder die een zekerheid heeft gesteld voor de betaling van de accijns een risicoaansprakelijkheid heeft, en zich niet kan bevrijden van de verplichting en de betaling van de bedragen van de overeenkomstige sancties, zelfs wanneer deze onttrekking afhangt van een onrechtmatige handeling die – uitsluitend – aan een derde kan worden toegerekend? Of moet die bepaling aldus worden uitgelegd dat de vrijstelling van de belasting en van de daaraan verbonden sancties – als een toevallige omstandigheid of overmacht – moet worden toegekend aan de entrepothouder die een zekerheid heeft gesteld, die niet alleen op geen enkele wijze op de hoogte was van de onrechtmatige handeling van de derde, maar er – daar hem geen schuld treft – ook terecht op heeft vertrouwd dat het product onder schorsing van accijns regelmatig in het verkeer is gebracht?”

[omissis]

[omissis]

[OMISSIS] Rome, 7 december 2021

[omissis]

(standaardformules)