



Datum van
inontvangstneming

:

26/06/2025

Zaak T-361/25

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

13 mei 2025

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Düsseldorf (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 april 2025

Verzoekende partij of andere benaming:

Brenntag GmbH

Verwerende partij:

Hauptzollamt Duisburg

Voorwerp van het hoofdgeding

Belastinggeschil over de vaststelling door het verwerende Hauptzollamt van de belasting op gedistilleerde dranken ten aanzien van verzoekster, aanhangig in eerste aanleg voor de verwijzende rechter

Aard en onderwerp van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Verzoeken om uitlegging van de richtlijnen 2008/118 en 92/83

Prejudiciële vragen

1. Moeten artikel 7, lid 1 en lid 2, onder a), artikel 20, lid 2, en artikel 30 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 aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling op grond waarvan bij het onder schorsing van

- accijns naar een belastingentrepot in een lidstaat overbrengen van accijnsgoederen die door de houder van het belastingentrepot onder schorsing van accijns worden overgebracht naar een ander belastingentrepot in de betrokken lidstaat of naar het bedrijf van een commerciële gebruiker in de betrokken lidstaat, de goederen worden geacht te zijn opgenomen in het belastingentrepot van de entrepouthouder en tegelijkertijd dit depot te hebben verlaten zodra deze houder de goederen in de betrokken lidstaat in zijn bezit heeft genomen, en de entrepouthouder derhalve een nieuwe accijnsschorsingsregeling moet inleiden?
2. Moet artikel 27, leden 1 en 2, van richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken aldus worden uitgelegd dat het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel zich ertegen verzet dat de in deze bepaling bedoelde belastingvrijstelling wordt geweigerd op grond dat bij toepassing van de onder 1) genoemde nationale bepaling geen verder voorlopig elektronisch administratief document is overgelegd met het oog op een fictief verder vervoer van accijnsgoederen in het kader van de accijnsschorsingsregeling, of omdat bij de overbrenging ervan in een lidstaat naar de bedrijfsruimten van commerciële gebruikers geen geleidedocument of handelsdocument is overgelegd waaruit blijkt dat de alcohol is gedenatureerd en dat een opheffing van de denaturering respectievelijk het gebruik voor consumptiedoeleinden of voor de vervaardiging van alcoholhoudende dranken alsmede de illegale handel strafrechtelijke en fiscale gevolgen hebben, ook al is de alcohol belastingvrij commercieel gebruikt of opgenomen in het belastingentrepot van een gemachtigde?

Aangevoerde wettelijke bepalingen

Nationale bepalingen

Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz, hierna: „BranntwMonG”) (Duitse wet op het monopolie voor gedistilleerde dranken) in de gerectificeerde versie die is bekendgemaakt in het Bundesgesetzblatt, deel III, nr. 612-7, laatstelijk gewijzigd bij artikel 1 van de wet van 21 juni 2013 (Bundesgesetzblatt deel I, blz. 1650)

§ 142, lid 1, BranntwMonG luidt als volgt:

Onder onregelmatigheid wordt verstaan een situatie die zich tijdens een overbrenging onder schorsing van accijns voordoet [...] en als gevolg waarvan een overbrenging of een onderdeel van een overbrenging van accijnsgoederen niet naar behoren kan worden beëindigd.

Verordnung zur Durchführung des Branntweinmonopolgesetzes (Branntweinsteuerverordnung, hierna: „BrStV”) (verordening tot uitvoering van

de wet op het monopolie voor gedistilleerde dranken) van 5 oktober 2009 (Bundesgesetzblatt deel I, blz. 3262, 3280), laatstelijk gewijzigd bij artikel 9 van de wet van 3 december 2015 (Bundesgesetzblatt deel I, blz. 2178)

§ 26, lid 7, eerste zin, BrStV bepaalt:

Wanneer in het kader van een overbrenging van producten onder schorsing van accijns de geadresseerde een entreehouder in het belastinggebied is die de producten onder schorsing van accijns verder vervoert naar een ander belastingentrepot in het belastinggebied of naar het bedrijf van een gebruiker [...] in het belastinggebied, kan het bevoegde douanehoofdkantoor op verzoek, onder voorbehoud van intrekking, toestaan dat de producten worden geacht in zijn belastingentrepot te zijn opgenomen en tegelijkertijd het belastingentrepot te hebben verlaten zodra de geadresseerde in het belastinggebied de producten in zijn bezit heeft gekregen.

§ 28, lid 8, eerste zin, punt 1, BrStV luidt:

De afzender moet de in lid 7 bedoelde producten bij de overbrenging vergezeld doen gaan van handelsdocumenten die:

1. in het geval van lid 7, eerste zin, punt 1, zijn voorzien van het opschrift:

„Deze gedistilleerde alcohol is gedenatureerd. Een opheffing van de denaturering of een gebruik voor drinkdoeleinden of voor de vervaardiging van alcoholhoudende dranken alsmede de illegale handel hebben strafrechtelijke en fiscale gevolgen.”

Unierechtelijke bepalingen

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, artikelen 7, 17, 20, 21 en 30

Richtlijn 92/83/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 betreffende de harmonisatie van de structuur van de accijns op alcohol en alcoholhoudende dranken, artikel 27

Verordening (EG) nr. 684/2009 van de Commissie van 24 juli 2009 tot uitvoering van richtlijn 2008/118/EG van de Raad wat betreft de geautomatiseerde procedures voor de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns, tabel 1 bij artikel 3, lid 1, en artikel 8, lid 1

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoekster handelt in industriële en speciale chemische producten. Het verwerende Hauptzollamt heeft haar in 2011 toestemming verleend voor de opslag

van alcohol onder schorsing van accijns. Bij die gelegenheid heeft het Hauptzollamt verzoekster toestemming verleend om de alcohol die onder schorsing van accijns was overgebracht, eveneens onder schorsing van accijns naar andere belastingentrepots in het Duitse belastinggebied of naar in het Duitse belastinggebied gelegen bedrijven van commerciële gebruikers verder te vervoeren, zonder dat de alcohol eerst in het aan verzoekster toegewezen belastingentrepot hoefde te worden opgenomen.

- 2 In 2016 heeft verzoekster 175 leveringen van alcohol gekocht van in België, Frankrijk, Polen en Duitsland gevestigde leveranciers, die zij gedeeltelijk zelf doorverkocht aan klanten in Duitsland die de alcohol voor vrijgestelde doeleinden gebruikten of deze in een aan hen toegewezen belastingentrepot opnamen. Deels heeft BCD Chemie GmbH (hierna: „BCD”), die deel uitmaakte van het concern van verzoekster, de alcohol doorverkocht aan klanten in Duitsland die deze voor vrijgestelde doeleinden gebruikten. De alcohol werd rechtstreeks van de belastingentrepots van de leveranciers onder schorsing van accijns naar verzoeksters klanten of de klanten van BCD overgebracht, waarbij de vervoeropdrachten regelmatig door verzoekster werden geplaatst.
- 3 Na een controle ter plaatse heeft het verwerende Hauptzollamt verzoekster een belasting op gedistilleerde dranken (alcoholbelasting) opgelegd ten bedrage van 62 633 047,55 EUR, op grond dat zich in het kader van de verkoop door verzoekster onregelmatigheden zouden hebben voorgedaan waardoor de belasting verschuldigd werd. Verzoekster betwist dit in het beroep dat zij bij de verwijzende rechter heeft ingesteld.

Motivering van de verwijzingsbeslissing

- 4 In sommige van de gevallen die het voorwerp van het geschil zijn, was het niet verzoekster die de opdrachten voor de overbrenging van de alcohol naar de klanten had geplaatst, maar waren deze door de respectieve leveranciers geplaatst. Dit zou kunnen worden gezien als een onregelmatigheid bij de overbrenging van de alcohol in de zin van § 142, lid 1, BrantwMonG.
- 5 Verzoekster had weliswaar toestemming gekregen om onder schorsing van accijns overgebrachte alcohol eveneens onder schorsing van accijns verder te vervoeren, zonder dat de alcohol eerst in het aan haar toegewezen belastingentrepot hoefde te worden opgenomen. Volgens § 26, lid 7, eerste zin, BrStV was een dergelijk verder vervoer echter slechts toegestaan indien de ontvanger van de producten, dat wil zeggen verzoekster, deze eerder in het Duitse belastinggebied (op zijn minst indirect) in zijn bezit had gekregen. Naar Duits recht wordt het indirecte bezit in het kader van een overbrenging van goederen verworven door de persoon die de opdracht tot vervoer heeft geplaatst. Aangezien verzoekster in de genoemde gevallen de vervoeropdrachten niet had geplaatst, kon zij de rechtstreeks naar haar klanten vervoerde alcohol niet indirect in haar bezit krijgen.

- 6 Anders dan verzoekster stelt, is de belasting in die gevallen niet reeds vooraf verschuldigd geworden bij aanvang van de overbrenging van de alcohol vanuit de belastingentrepots van haar leveranciers overeenkomstig artikel 7, leden 1 en 2, onder a), van richtlijn 2008/118. Integendeel, nadat de alcohol de belastingentrepots van de leveranciers had verlaten, volgde een overbrenging onder schorsing van accijns (artikel 20, lid 1, van richtlijn 2008/118), zodat er op dat moment geen sprake was van een uitslag tot verbruik in de zin van artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118. De overbrenging van de alcohol van de belastingentrepots van de leveranciers naar de klanten van verzoekster vond plaats onder schorsing van accijns met gebruikmaking van elektronische administratieve documenten (artikel 17, lid 1, onder a), punt i), artikel 21, lid 1, van richtlijn 2008/118). § 26, lid 7, eerste zin, BrStV baseert de fictie van de opname van de producten in het belastingentrepot van de geadresseerde en de onttrekking ervan uit dit belastingentrepot op de datum van de verkrijging van het bezit van de producten door de geadresseerde, na aanvang van de overbrenging.
- 7 In andere gevallen waarin verzoekster de voorlopige elektronische administratieve documenten heeft overgelegd voor het fictieve verdere vervoer van de alcohol onder schorsing van accijns naar haar klanten of klanten van BCD na het passeren van de Duitse grens door de vrachtwagen, na beëindiging van de overbrenging of, in één geval, vóór de aanvang van de overbrenging, of waarin zij facturen met de vermelding bedoeld in § 28, lid 8, eerste zin, punt 1, BrStV en, in één geval, het naar Duits recht vereiste geleidedocument pas na afloop van de overbrenging heeft uitgereikt, kan de belasting ook verschuldigd zijn geworden als gevolg van een onregelmatigheid gedurende de overbrenging.
- 8 Van een dergelijke onregelmatigheid is echter geen sprake als verzoekster niet overeenkomstig § 26, lid 7, eerste zin, BrStV verplicht was geweest om de onder de accijnsschorsingsregeling overgebrachte alcohol fictief in haar belastingentrepot op te nemen en tegelijkertijd weer had moeten onttrekken, alvorens deze verder te vervoeren naar haar klanten of de klanten van BCD. Dit zou het geval zijn indien deze bepaling in strijd zou zijn met het Unierecht en derhalve in het onderhavige geval niet van toepassing zou zijn.
- 9 De Unierechtelijke rechtsgrondslag voor de relevante nationale regels is niet artikel 17, lid 2, van richtlijn 2008/118, maar artikel 30 van die richtlijn. Volgens artikel 30 van richtlijn 2008/118 kunnen de lidstaten vereenvoudigde procedures vaststellen voor overbrengingen onder een accijnsschorsingsregeling die uitsluitend over hun grondgebied verlopen, inclusief de mogelijkheid op dergelijke overbrengingen geen elektronische controle toe te passen.
- 10 De regelgevende bevoegdheid van de lidstaten is krachtens deze bepaling beperkt tot overbrengingen van accijnsgoederen die uitsluitend („entirely” in de Engelse, „entièrement” in de Franse, „íntegramente” in de Spaanse en „interamente” in de Italiaanse versie van de bepaling) over hun grondgebied verlopen. De overbrengingen vanuit de belastingentrepots van de in Polen, Frankrijk en België gevestigde leveranciers van verzoekster naar haar klanten en de klanten van BCD

zijn echter niet uitsluitend over het Duitse belastinggebied verlopen. § 26, lid 7, eerste zin, BrStV moet echter ook van toepassing zijn op gevallen waarin alcohol vanuit andere lidstaten naar belastingentrepots in het Duitse belastinggebied wordt overgebracht (artikel 17, lid 1, onder a), punt i), van richtlijn 2008/118).

- 11 Bovendien blijkt dat de lidstaten volgens artikel 30 van richtlijn 2008/118 slechts over een regelgevende bevoegdheid beschikken met betrekking tot vereenvoudigde procedures voor overbrengingen van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling. Zij zijn dus niet bevoegd om nationale bepalingen vast te stellen die de accijnsschorsingsregeling als zodanig regelen in afwijking van richtlijn 2008/118. Dat zou in casu het geval kunnen zijn.
- 12 De regeling van § 26, lid 7, eerste zin, BrStV leidt tot een fictieve opneming in het belastingentrepot en een onttrekking uit het belastingentrepot van een geadresseerde in het geval van overbrengingen onder schorsing van accijns van alcohol met het doel van verder vervoer in het Duitse belastinggebied. Dit moet worden gevolgd door een andere fictieve accijnsschorsingsregeling tot aan de eindgebruiker van de alcohol. Deze ficties hebben tot gevolg dat de accijnsschorsingsregeling van de leverancier van de alcohol fictief wordt beëindigd voordat de daadwerkelijke overbrenging van de alcohol naar de eindgebruiker van de goederen is voltooid. Overeenkomstig artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 eindigt de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling op het tijdstip waarop de geadresseerde de goederen in ontvangst heeft genomen. In dit verband moet worden uitgegaan van de daadwerkelijke ontvangst van de goederen door de geadresseerde, en niet van een in het nationale recht geregelde fictie (arrest van 28 januari 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, punt 29). De overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling eindigt derhalve overeenkomstig artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 pas op het tijdstip waarop de geadresseerde de hoeveelheid goederen die hij daadwerkelijk heeft ontvangen, exact kan kennen (arrest van 28 januari 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, punt 32).
- 13 Bovendien kan § 26, lid 7, eerste zin, BrStV, wegens de fictie van een voortijdige beëindiging van de overbrenging van accijnsgoederen onder de accijnsschorsingsregeling, in strijd met artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 2008/118 leiden tot verandering van de datum waarop de accijns verschuldigd wordt. Dit lijkt onaanvaardbaar. In artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118 wordt niet alleen het tijdstip vastgesteld waarop de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling eindigt, maar wordt ook bepaald wanneer deze goederen worden geacht te zijn uitgeslagen tot verbruik, en dus wanneer de belasting op die goederen verschuldigd wordt (arrest van 28 januari 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, punt 31).
- 14 Anders dan het verwerende Hauptzollamt betoogt, zou de vastgestelde belasting evenmin op grond van artikel 7, lid 1 en lid 2, onder a), van richtlijn 2008/118 verschuldigd worden, indien § 26, lid 7, eerste zin, BrStV niet van toepassing zou zijn wegens schending van het Unierecht.

- 15 Het is juist dat de betrokken overbrengingen onder schorsing van accijns niet werden beëindigd doordat verzoekster de alcohol in haar belastingentrepot heeft opgenomen (artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118), ook al vermeldde de elektronische administratieve documenten in vak 1, onder a), als plaats van bestemming de code 1 (overbrenging naar belastingentrepot, artikel 17, lid 1, onder a), punt i), van richtlijn 2008/118) en in vak 7, onder a), als plaats van levering het nummer van het aan verzoekster toegewezen belastingentrepot. Aangezien artikel 17, lid 2, van richtlijn 2008/118 in Duitsland niet is omgezet, konden de elektronische administratieve documenten geen rechtstreekse leveringen aan de klanten van verzoekster en van BCD vermelden (tabel 1 betreffende artikel 3, lid 1, en artikel 8, lid 1, van verordening nr. 684/2009). Het verwerende Hauptzollamt had verzoekster echter toestemming gegeven om de alcohol die onder schorsing van accijns was overgebracht, eveneens onder schorsing van accijns naar andere belastingentrepots binnen het Duitse belastinggebied of naar bedrijven van gebruikers in het Duitse belastinggebied te vervoeren, zonder dat de alcohol vooraf in het aan haar toegewezen belastingentrepot hoefde te worden opgenomen en zonder dat daarvoor een andere accijnsschorsingsregeling nodig was. Verzoekster kon alleen van deze toestemming gebruikmaken door in de door de leveranciers ingediende voorlopige elektronische administratieve documenten in vak 1 onder a) de code 1 als plaats van bestemming en in vak 7 onder a) het nummer van het aan haar toegewezen belastingentrepot als plaats van levering aan te geven en onder b) tot en met f) de naam en het adres van haar klant of van de klant van BCD te vermelden.
- 16 Er lijkt echter sprake te zijn van onregelmatigheden tijdens de overbrenging van de alcohol onder schorsing van accijns, aangezien in 22 gevallen het nummer van het aan verzoekster toegewezen belastingentrepot en haar naam en adres in vak 7 zijn vermeld in de door de leveranciers toegezonden voorlopige elektronische administratieve documenten. In die gevallen kan niet worden aangenomen dat de alcohol onder schorsing van accijns rechtstreeks van de belastingentrepots van de leveranciers naar de klanten van verzoekster of van BCD is overgebracht, maar moest verzoekster de alcohol in haar belastingentrepot opnemen (artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118).
- 17 In de 22 bovengenoemde gevallen en in alle andere gevallen van overbrenging van de alcohol naar klanten van verzoekster en van BCD die deze vrij van belasting commercieel hebben gebruikt of in een aan hen toegewezen belastingentrepot hebben geplaatst, rijst niettemin de vraag of de vaststelling van de belasting in strijd is met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel.
- 18 De nationale vrijstelling berust op de verplichte vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83. Volgens deze bepaling verlenen de lidstaten voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns, wanneer deze producten zowel gedenatureerd zijn overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat als worden aangewend voor de vervaardiging van niet voor menselijke consumptie bestemde producten.

- 19 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie kunnen de lidstaten voorzien in het opleggen van een boete voor de schending van vormvereisten. De schending van vormvereisten kan echter geen afbreuk doen aan een in het Unierecht voorziene belastingvrijstelling voor producten, indien is voldaan aan de materiële voorwaarden voor de belastingvrijstelling waarin het Unierecht voorziet (zie arresten van 27 juni 2018, *Turbogás*, C-90/17, EU:C:2018:498, punt 44, en 7 november 2019, *Petrotel-Lukoil*, C-68/18, EU:C:2019:933, punt 59). De weigering van een nationale autoriteit om een accijnsvrijstelling te verlenen op de enkele grond dat niet is voldaan aan bepaalde formele vereisten, zonder dat is nagegaan of is voldaan aan de materiële voorwaarden voor het vrijgestelde gebruik van een product, gaat immers verder dan noodzakelijk is om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en fraude of misbruik te voorkomen (zie arresten van 2 juni 2016, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, punt 62, 13 juli 2017, *Vakaru Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, punt 46, 22 december 2022, *Shell Deutschland Oil*, C-553/21, EU:C:2022:1030, punt 34, en 25 april 2024, *Bitulpetroleum Serv*, C-657/22, EU:C:2024:353, punt 27 e.v.). Dit is met name het geval wanneer een van de partijen bij een rechtstreekse levering van accijnsgoederen niet beschikt over de volgens de nationale wetgeving vereiste documenten voor een machtiging om de goederen te ontvangen, ook al konden de goederen uiteindelijk belastingvrij worden gebruikt (zie arrest van 2 juni 2016, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, punt 62).
- 20 Mogelijk is de overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns met gebruikmaking van elektronische administratieve documenten (artikel 21, lid 1, van richtlijn 2008/118) niet alleen een formeel vereiste. Dit zou echter anders kunnen zijn voor de overbrenging van producten binnen het belastinggebied naar bedrijven van gebruikers, waarbij gebruik wordt gemaakt van een geleidedocument of een handelsdocument waaruit blijkt dat denaturering heeft plaatsgevonden. Hierbij gaat het uitsluitend om nationaal opgelegde vereisten die op grond van artikel 30 van richtlijn 2008/118 zijn vastgesteld voor het gebruik binnen het Duitse belastinggebied, dat niet is geharmoniseerd (artikel 17, lid 1, onder a), van richtlijn 2008/118). Het arrest van het Hof van Justitie van 24 maart 2022, *TanQuid Polska* (C-711/20, EU:C:2022:215), verzet zich hier niet tegen. In punt 49 van dat arrest wordt enkel aangegeven dat het bewijs van de overname van de producten door de geadresseerde „met name” door een geleidedocument kan worden geleverd.
- 21 Uiteindelijk kan de vraag onbeantwoord blijven of het gebruik van elektronische administratieve documenten voor het verdere vervoer van accijnsgoederen onder schorsing van accijns (artikel 21, lid 1, van richtlijn 2008/118) en het gebruik van een geleidedocument bij de overbrenging van producten binnen het belastinggebied naar bedrijven van gebruikers of een handelsdocument waaruit blijkt dat denaturering heeft plaatsgevonden, materiële voorwaarden zijn voor een overbrenging onder schorsing van accijns of slechts formele vereisten. Zelfs indien het hierbij gaat om materiële voorwaarden voor een overbrenging van accijnsgoederen onder schorsing van accijns, zou de weigering van de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83, waarin het Unierecht dwingend

voorziet, in strijd kunnen zijn met het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel, aangezien de betrokkene niettemin het tegenbewijs moet kunnen leveren van een belastingvrij commercieel gebruik (zie arrest van 13 maart 2025, Alsen, C-137/23, EU:C:2025:179, punten 66 en 67 alsmede punt 70, en conclusie van advocaat-generaal Rantos van 5 september 2024, Alsen, C-137/23, EU:C:2024:697, punten 53 en 63 e.v.). De verwijzende rechter gaat ervan uit dat de klanten van verzoekster en van BCD de alcohol voor vrijgestelde doeleinden commercieel hebben gebruikt of in een aan hen toegewezen belastingentrepot hebben opgenomen. Het Hauptzollamt heeft dit niet gemotiveerd betwist.