



Datum van inontvangstneming : 09/01/2025

Zaak T-618/24**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

13 november 2024

Verwijzende rechter:

Nejvyšší správní soud (Tsjechië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 november 2024

Verzoekende partij:

AROCO, spol. s r.o.

Verwerende partij:

Generální ředitelství cel (directoraat-generaal douane)

1 Afs 75/2023–84

BESLISSING

De Nejvyšší správní soud (hoogste bestuursrechter, Tsjechië; hierna: „NSS”) [OMISSIS] heeft in de zaak van verzoekster AROCO, spol. s r. o. (besloten vennootschap), [OMISSIS] tegen verweerder, de Generální ředitelství cel (directoraat-generaal douane, Tsjechië) [OMISSIS], in de procedure van het door verzoekster ingestelde cassatieberoep tegen de uitspraak van de Městský soud v Praze (rechter in eerste aanleg Praag, Tsjechië; hierna: „MS”) van 13 april 2023 [OMISSIS],

beslist:

[OMISSIS] Aan het Hof van Justitie worden de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

- 1. Is het verenigbaar met de verplichting van de lidstaten tot het verlenen van de vrijstelling als bedoeld in artikel 27, lid 1, onder e), 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 dat de vrijstelling van aroma's (ethylalcoholhoudende aroma's van GN-code 330210) ervan afhangt dat deze aroma's aantoonbaar zijn gebruikt voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol, en niet louter afhangt van de omstandigheid dat zij daarvoor bestemd zijn?

- 2. Mag een lidstaat krachtens artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 voorwaarden voor de toepassing van de accijnsvrijstelling vaststellen om de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en om fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen, indien die voorwaarden impliceren dat de vrijstelling alleen in het kader van de onttrekking van de aroma's aan de accijnsschorsingsregeling kan worden aangevraagd door de eerste persoon die deze heeft verworven en deze persoon de aroma's aantoonbaar zelf heeft gebruikt voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol?**

[OMISSIS]

Motivering

I. Voorwerp van de zaak

- 1 Verzoekster is een Tsjechische handelsvennootschap die ethylalcohol gebruikt om aroma's, kleurstoffen voor levensmiddelen en additieven voor zoetwaren te produceren. Het thans aanhangige geding betreft met name flacons met ethylalcoholhoudende aroma's van GN-code 330210 met een inhoud van 20 ml, die door verzoekster onder meer worden verkocht aan wederverkopers van dergelijke aroma's. In de procedure rijst de vraag of deze aroma's kunnen worden vrijgesteld van accijns op ethylalcohol hoewel zij, in strijd met de nationale voorwaarden, niet rechtstreeks zijn verkocht aan de eindgebruiker en of de nationale voorwaarden voor de vrijstelling van accijns in overeenstemming zijn met het Unierecht.
- 2 Ethylalcoholhoudende aroma's zijn bestemd voor het aromatiseren van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken, die meestal in flacons worden gebruikt, bijvoorbeeld om te koken of te bakken (de consument kan bijvoorbeeld kiezen uit aroma's van koffie, kokos of rum). De belastingdienst en de bevoegde rechter wijzen er evenwel op dat deze aroma's ook kunnen worden gebruikt voor het aromatiseren van alcoholische dranken en om gearomatiseerde alcoholhoudende dranken te produceren, ongeacht of het flacons (van 10 of 20 ml) dan wel grotere (liter)flessen betreft.
- 3 De Tsjechische wetgeving, met name de zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (wet nr. 353/2003 betreffende de accijns; hierna: „accijnswet”), waarbij richtlijn 92/83/EEG (hierna: „richtlijn 92/83”) is omgezet, heeft de verlening van de vrijstelling krachtens artikel 27, lid 1, van de richtlijn ervan afhankelijk gesteld

dat de eerste ontvanger van de aroma's de gebruiker ervan in de zin van § 3, lid 1, onder i), van voornoemde wet is. Tegelijkertijd dient deze gebruiker de leverancier er overeenkomstig § 72 van de wet schriftelijk van in kennis te stellen dat hij een beroep op het recht op vrijstelling wil doen. Dat betekent dat de accijnswet vrijstelling alleen toestaat wanneer het aroma rechtstreeks is geleverd aan degene die het bij onttrekking aan de accijnsschorsingsregeling, heeft verworven (na productie ervan) en het zelf heeft gebruikt voor specifieke doeleinden (namelijk voor het aromatiseren van levensmiddelen of niet-alcoholhoudende dranken). Deze voorwaarde is bedoeld om ervoor te zorgen dat aroma's die van accijns op ethylalcohol zijn vrijgesteld op grond dat zij bestemd zijn om te worden gebruikt voor het aromatiseren van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken ook daadwerkelijk voor dat doel worden gebruikt, zodat wordt voldaan aan de grond voor vrijstelling en de belastingdienst dat gemakkelijk kan nagaan.

II. Voorafgaande procedure

- 4 Op 25 mei 2021 heeft de belastingdienst naar aanleiding van een belastingcontrole in totaal 18 heffingsaanslagen vastgesteld. Hij heeft verzoekster gelast om voor het belastingtijdvak van januari 2016 tot en met juni 2017 accijns op ethylalcohol te betalen ten belope van een aanvullend totaalbedrag van 736 155 Tsjechische kroon (CZK) en heeft haar in dat verband veroordeeld tot betaling van een geldboete van 147 231 CZK. Verzoekster heeft namelijk vrijstelling van accijns over aroma's genoten, hoewel niet aan de wettelijke voorwaarden voor een dergelijke vrijstelling was voldaan. Zij heeft de betreffende aroma's namelijk niet verkocht aan de eind(gebruikers) in de zin van § 3, lid 1, onder j) of i), van de accijnswet, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie – dat wil zeggen aan personen die de aroma's ontvangen en deze zelf gebruiken voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol – maar tevens aan andere marktdeelnemers, met name aan commerciële ketens die de aroma's vervolgens hebben aangeboden aan eindverbruikers. In een dergelijk geval was de vrijstelling niet in overeenstemming met § 72, lid 1, van de accijnswet.
- 5 Verzoekster heeft bezwaar gemaakt tegen het besluit van de belastingdienst maar dat bezwaar is afgewezen. Het daarop ingestelde beroep is afgewezen door de MS. Deze rechter heeft zich aangesloten bij het betoog van de belastingdienst dat wanneer de accijnsvrijstelling ook wordt verleend wanneer de aroma's worden doorverkocht aan andere gebruikers, het risico ontstaat dat de aroma's niet zullen worden gebruikt op de wijze ten aanzien waarvan deze producten zijn vrijgesteld van accijns op ethylalcohol. De voorwaarde van de accijnswet, die de vrijstelling van accijns op deze alcohol beperkt tot gebruikers die tegelijkertijd de eerste kopers van de aroma's zijn, is derhalve in overeenstemming met de doelstelling van richtlijn 92/83. Deze voorwaarde heeft namelijk tot doel om fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen. Niet de wederverkoop van deze producten maar alleen het daadwerkelijke eindgebruik ervan (de toevoeging ervan aan

levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken) kan worden geacht gebruik van de producten in de zin van § 3, lid 1, onder i), van de accijnswet te zijn.

- 6 Daarop heeft verzoekster bij de NSS cassatieberoep ingesteld op grond dat zowel verweerder als de MS tot de rechtens onjuiste slotsom zijn gekomen dat geen vrijstelling van accijns op ethylalcohol kan worden verleend wanneer de producent van de aroma's deze niet verkoopt aan een marktdeelnemer die [...] voldoet aan de definitie van een *gebruiker* in de zin van § 3, lid 1, onder i), van de accijnswet, maar deze levert aan een detailhandelsketen die de aroma's vervolgens aan *gebruikers* doorverkoopt. Verzoekster is van mening dat de door verweerder en de MS gehanteerde uitlegging van het begrip *gebruiker* niet in overeenstemming is met het Unierecht en dat de richtlijn onjuist is omgezet in de Tsjechische wetgeving. Zij is van mening dat de MS ten onrechte een uitlegging van de richtlijn heeft gehanteerd volgens welke het verlenen van vrijstelling ervan afhankelijk is dat het aroma daadwerkelijk wordt gebruikt voor het aromatiseren van levensmiddelen of niet-alcoholhoudende dranken.

III. Toepasselijke bepalingen

- 7 Overeenkomstig artikel 27, lid 1, [OMISSIS] van richtlijn 92/83, zoals van toepassing op het aanhangige geding, *verlenen de lidstaten voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns op de voorwaarden die zij vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik:*
- b) wanneer zij zowel gedenatureerd zijn overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat als worden aangewend voor de vervaardiging van niet voor menselijke consumptie bestemde producten;*
- e) wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.*
- 8 Terloops merkt de cassatierechter op dat de Tsjechische taalversie van de richtlijn weliswaar bepaalt dat „de lidstaten vrijstelling kunnen verlenen” maar dat dit een onjuiste vertaling is, zoals volgt uit het arrest in de zaak Profisa, C-63/06, EU:C:2007:233, alsook uit de huidige bewoordingen van deze bepaling, waarin de term „moeten” wordt gehanteerd.
- 9 Zoals de cassatierechter hieronder uiteenzet, wijkt de Tsjechische taalversie van de richtlijn evenwel sterk af van de andere taalversies en doet zij twijfel rijzen over de uitlegging van de richtlijn, wat mogelijk zelfs van invloed is geweest op de omzetting ervan in de Tsjechische wetgeving.
- 10 Overeenkomstig § 71, onder c), van de accijnswet *wordt ook belastingvrijstelling verleend voor ethylalcohol in aroma's die bestemd zijn voor het aromatiseren van*
- 1. dranken met een ethylalcoholgehalte van niet meer dan 1,2 % vol, of*

2. *andere levensmiddelen, met uitzondering van de producten van GN-codes 2207 en 2208.*

- 11 In § 72, lid 1, van de accijnswet is bepaald dat *de gebruiker de belastingplichtige er schriftelijk van in kennis dient te stellen dat hij een beroep wil doen op het recht op vrijstelling van accijns op ethylalcohol als bedoeld in § 71, onder a), c), d), f) en i), en dat hij dat dient te doen voordat de belastingplichtige een document inzake het in het vrije verkeer brengen van ethylalcohol opstelt.*
- 12 *Overeenkomstig § 3, lid 1, onder i), van de accijnswet is de gebruiker van de geselecteerde vrijgestelde producten voor de doeleinden van deze wet de natuurlijke persoon of rechtspersoon die deze producten ontvangt en gebruikt of ze verkoopt aan een andere gebruiker in de zin van § 52a of § 53 [en] hebben gebruikers de status van belastingplichtige zonder registratieplicht.*

IV. Analyse van de prejudiciële vragen

IV. a Eerste vraag: „eindgebruik” van aroma’s

Algemene opmerkingen

- 13 De NSS heeft zich reeds eerder over soortgelijke rechtsvragen gebogen, namelijk in zijn uitspraken van 21 september 2022, zaaknummer 7 Afs 204/2020–35 (CZ:NSS:2022:7.Afs. 204.2020.35), en 7 oktober 2022, zaaknummer 8 Afs 106/2020–49 (CZ:NSS:2022:8.Afs. 106.2020.49). In beide zaken is deze rechter in de context van de wederverkoop tussen handelaren van honderden aromaflacons tot de slotsom gekomen dat het daadwerkelijke gebruik van de aroma’s op de wijze van richtlijn 92/83 doorslaggevend is. Tot dusver heeft de NSS derhalve ingestemd met het vereiste van de accijnswet dat vrijstelling van de accijns alleen kan worden verleend wanneer het aroma na de productie ervan rechtstreeks is geleverd aan de eindgebruiker en deze het betreffende aroma [daadwerkelijk] gebruikt voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.
- 14 In punt 22 van zijn uitspraak in zaak 7 Afs 204/2020–35 heeft de cassatierechter onder meer vastgesteld dat *het wezenlijke kenmerk van de specifieke vrijstelling krachtens artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 erin bestaat dat deze bepaling de vrijstelling van de geharmoniseerde accijns op ethylalcohol uitdrukkelijk koppelt aan de eindbestemming van ethylalcoholhoudende aroma’s en niet aan de algemene bestemming ervan. Relevant is niet per se dat de ethylalcohol wordt gebruikt voor de productie van (ethylalcoholhoudende) aroma’s maar juist en uitsluitend [voor de productie] van aroma’s voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van niet meer dan 1,2 % vol. Het gaat derhalve niet om een vrijstelling van ethylalcohol in aroma’s die bestemd zijn voor de bereiding van de specifieke levensmiddelen en dranken maar in aroma’s die daadwerkelijk op die specifieke wijze worden gebruikt, namelijk voor de bereiding van de aldus*

gespecificeerde producten (levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van niet meer dan de vastgestelde limiet). Door alleen aroma's vrij te stellen die door de eerste koper ervan [daadwerkelijk] verbruikt worden kan de heffing van accijns op ethylalcohol naar behoren worden geïnd en wordt belastingontwijking voorkomen. Deze rechter heeft derhalve vastgesteld dat de wettelijke voorwaarden voor de vrijstelling van accijns vallen onder de bevoegdheid van de lidstaat tot het vaststellen van voorwaarden in overeenstemming met de aanhef van artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83.

- 15 Overeenkomstig het arrest van 22 december 2022 in de zaak *Quadrant Amroq Beverages*, C-332/21, EU:C:2022:1031 moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 *aldus moet worden uitgelegd dat zowel ethylalcohol die wordt gebruikt voor de productie van aroma's die op hun beurt worden gebruikt voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol, als ethylalcohol die reeds is gebruikt voor de productie van dergelijke aroma's, onder de in deze bepaling neergelegde vrijstelling valt.*
- 16 Overeenkomstig het antwoord op de derde vraag van dat arrest moet artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 *aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die de toekenning van de in deze bepaling neergelegde vrijstelling aan een marktdeelnemer die op zijn grondgebied producten verkoopt die hij heeft gekocht van een in een andere lidstaat gevestigde verkoper waar deze producten overeenkomstig deze bepaling werden vervaardigd, uitgeslagen tot verbruik en van accijns werden vrijgesteld, afhankelijk stelt van de voorwaarden dat deze marktdeelnemer een geregistreerde geadresseerde is en de verkoper een erkend entrepothouder is, tenzij uit concrete, objectieve en controleerbare aanwijzingen blijkt dat deze voorwaarden noodzakelijk zijn om de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstelling te verzekeren en om fraude, ontduiking of misbruik te voorkomen.*
- 17 Met betrekking tot artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83, waarin is bepaald dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor producten *wanneer zij zowel gedenatureerd zijn overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat als worden aangewend voor de vervaardiging van niet voor menselijke consumptie bestemde producten*, heeft het Hof in het arrest van 28 februari 2019, *Bene Factum*, C-567/17, EU:C:2019:158 geoordeeld dat *artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling van toepassing is op overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat gedenatureerde ethylalcohol in cosmetica of producten voor mondhygiëne die, hoewel zij als zodanig niet daarvoor zijn bestemd, door bepaalde personen niettemin als alcoholhoudende drank worden geconsumeerd, wanneer de persoon die deze producten uit een lidstaat invoert om ze in de lidstaat van bestemming door andere personen te doen distribueren aan eindverbruikers en hij ermee bekend is dat de betrokken producten ook worden geconsumeerd als alcoholhoudende drank, die producten juist laat vervaardigen en etiketteren met inaanmerkingneming van dat gegeven om er zo veel mogelijk van te verkopen.*

- 18 Het Hof heeft er steeds aan herinnerd dat de vrijstelling van accijns van de in artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 bedoelde producten de regel is en de weigering van die vrijstelling de uitzondering (arrest *Quadrant Amroq Beverages*, punt 46). De lidstaten kunnen voorwaarden vaststellen om de juiste en eenvoudige toepassing van de in deze bepaling bedoelde vrijstellingen te verzekeren en om fraude, ontwijking of misbruik te voorkomen. Deze aan de lidstaten toegekende bevoegdheid kan evenwel niet afdoen aan het onvoorwaardelijke karakter van de in deze bepaling bedoelde vrijstellingsverplichting (arrest van 9 december 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, punt 51). In het kader van de uitoefening van die bevoegdheid moet de betrokken lidstaat concrete, objectieve en controleerbare aanwijzingen aandragen voor het bestaan van een ernstig gevaar voor fraude, ontduiking of misbruik en mogen de voorwaarden die deze lidstaat op grond van de hem aldus toegekende bevoegdheid vaststelt niet verder gaan dan [wat] noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel (arrest *Repertoire Culinaire*, punt 52). De in richtlijn 92/83 neergelegde vrijstellingen hebben met name tot doel de weerslag van de accijns op alcohol als tussenproduct in de samenstelling van andere commerciële of industriële producten te neutraliseren (arresten *Repertoire Culinaire*, punt 48, *Quadrant Amroq Beverages*, punt 47, en *Profisa*, punt 17). In de zaak *Quadrant Amroq Beverages* was dit product een „aroma voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol” (conclusie van advocaat-generaal A.M. Collins in de zaak *Quadrant Amroq Beverages*, C-332/21, EU:C:2022:589, punt 32). De door deze bepaling voorgeschreven vrijstelling van de zijde van de lidstaat hangt af van het eindgebruik van de ethylalcohol (arresten *Quadrant Amroq Beverages*, punt 44, en *Repertoire Culinaire*, punt 49).
- 19 De NSS acht het noodzakelijk om de aandacht te vestigen op de litigieuze uitlegging van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83. De verschillen in de authentieke taalversies van deze bepaling leiden tot twijfel over de werkelijke betekenis van de uitdrukking „voor de bereiding”.
- 20 In dit verband is de cassatierechter op de hoogte van rechtspraak van het Hof volgens welke alle officiële talen, althans formeel, gelijkelijk authentiek zijn wat betreft de bindende kracht ervan (zie verordening nr. 1 van de Raad tot regeling van het taalgebruik in de Europese Economische Gemeenschap en, bijvoorbeeld, arrest van 6 oktober 1982, *Cilfit/Ministerie van Volksgezondheid*, C-283/81, EU:C:1982:335, punt 18). Om die reden heeft het Hof ten aanzien van mogelijke discrepanties tussen de verschillende taalversies een verbod op het isoleren van een taalversie vastgesteld. De nationale rechter mag zich niet beperken tot de taalversie van de officiële taal van zijn lidstaat en mag deze versie niet van meet af aan als de doorslaggevende versie beschouwen maar moet in het geval van twijfel de bepaling uitleggen in het licht van de bewoordingen in de andere officiële talen. Tegelijkertijd heeft het Hof evenwel ook een verbod op het majoriseren van een taalversie vastgesteld. Een doorslaggevend belang kan niet uitsluitend worden vastgesteld op grond van een numerieke meerderheid onder de bestaande taalversies, ook niet wanneer in een van de taalversies duidelijk een vertaalfout is gemaakt. Bijgevolg kunnen uitleggingsverschillen niet bij voorbaat

worden opgelost door voorrang te geven aan een of meer talen maar moet de „*werkelijke betekenis*” van een norm worden vastgesteld aan de hand van het doel en de betekenis van de wettelijke bepalingen of door middel van een systematische uitlegging (zie bijvoorbeeld arrest van 18 september 2014, *Vueling Airlines*, C-487/12, EU:C:2014:2232, punten 30 en 31, arrest *Profisa*, punten 13 en 14, en arrest van 28 maart 1985, *Commissie/Verenigd Koninkrijk*, 100/84, EU:C:1985:155, punten 16 en 17).

- 21 De eerder door de NSS en thans ook door verweerder en de MS gehanteerde uitlegging van deze bepaling is gebaseerd op de Tsjechische taalversie van de richtlijn, volgens welke vrijstelling wordt verleend voor producten die *worden gebruikt voor de productie van aroma's voor de vervaardiging van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken* (eigen onderstreping). Een soortgelijke vertaling kan worden gehanteerd ten aanzien van de Estse taalversie, waarin de term „*valmistamisel*” wordt gebruikt, dat wil zeggen „*voor de bereiding*” of „*voor de vervaardiging*” van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken, zodat het verlenen van vrijstelling in deze taalversie eveneens afhankelijk wordt gesteld van het eindgebruik dat van de aroma's wordt gemaakt, en wel uitsluitend voor een specifiek doel. Waarschijnlijk kunnen de Roemeense taalversie van de richtlijn en de uitdrukking „*folosite în productia*” (die kan worden vertaald als „gebruikt voor de vervaardiging”) eveneens in die zin worden uitgelegd.
- 22 Andere taalversies van de richtlijn lijken daarentegen nauwer aan te sluiten bij een betekenis die slechts uitgaat van de *algemene bestemming* van de aroma's voor het gespecificeerde doel. Zij geven namelijk letterlijk aan dat deze aroma's „*bestemd*” zijn voor een dergelijke bereiding („*destinés à la préparation*” in het Frans, „*destinati alla preparazione*” in het Italiaans, „*destinados à preparação*” in het Portugees en „*namenjenih za pripravo*” in het Sloveens).
- 23 Het begrip „eindgebruik” wordt in de verschillende taalversies van de richtlijn derhalve gebruikt met betrekking tot de bereiding of vervaardiging van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken of de daaraan voorafgaande productie van de aroma's. Het Hof heeft in de zaak *Quadrant Amroq Beverages* aanwijzingen voor de uitlegging gegeven en heeft daarbij aangegeven dat vrijstelling niet alleen moet worden verleend voor de ethylalcohol waaruit het aroma wordt vervaardigd maar ook voor het aroma dat de vrijgestelde ethylalcohol bevat. Immers, met een ander resultaat *zou niet het doel kunnen worden bereikt van neutralisatie van de weerslag van de accijns op alcohol die wordt gebruikt voor de productie van aroma's voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol* (arrest *Quadrant Amroq Beverages*, punt 49).
- 24 In dit verband heeft het Hof zich gebaseerd op de veronderstelling dat de bepalende factor voor de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 het *eindgebruik van de ethylalcohol* is. Het heeft vastgesteld dat in de door het Hof onderzochte zaak twee soorten eindverbruik konden worden

geïdentificeerd: ten eerste de productie van ethylalcoholhoudende aroma's en, ten tweede, *[de bereiding van] levensmiddelen en [...] niet-alcoholhoudende dranken* op basis van dergelijke aroma's. In dat verband heeft het tevens verwezen naar het richtsnoer van het Accijnscomité, waarin is ingestemd met het verlenen van vrijstelling vanaf het tijdstip van vervaardiging of invoer van aroma's van met name GN-post 3302, te weten mengsels van reukstoffen en mengsels (oplossingen in alcohol daaronder begrepen) op basis van een of meer van deze zelfstandigheden met andere stoffen, van de soort gebruikt als grondstof voor de industrie; andere bereidingen op basis van reukstoffen, van de soort gebruikt voor de vervaardiging van dranken (arrest *Quadrant Amroq Beverages*, punt 48).

- 25 Niet onbelangrijk is dat de [betreffende] prejudiciële vraag is gesteld in Roemenië, een lidstaat waarvan de taalversie qua betekenis nauw aanleunde bij de Tsjechische taalversie, en dat de richtlijn in de andere taalversies op zijn minst vaag was. Volgens deze bewoordingen van de richtlijn verleende de Roemeense wetgeving alleen vrijstelling aan de *gebruiker*, op voorwaarde dat de levering rechtstreeks vanuit een belastingentrepot werd verricht (een voorwaarde die vergelijkbaar is met die in Tsjechië). In dat verband diende de eindgebruiker over een vergunning te beschikken. Het Hof heeft deze voorwaarden onevenredig geacht, gelet op het feit dat de aroma's zijn vrijgegeven en tot verbruik zijn uitgeslagen in de lidstaat waar deze zijn geproduceerd (Ierland).
- 26 Zoals reeds opgemerkt, heeft het Hof in het arrest *Quadrant Amroq Beverages* een dubbel gebruik van ethylalcohol vastgesteld: „*[Het] eindgebruik [bestaat] ten eerste in de productie van aroma's die zelf ethylalcohol bevatten, en ten tweede in de productie van niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.*” In de onderhavige zaak is, anders dan in de zaak *Quadrant Amroq Beverages*, in de procedure niet aangetoond dat de aroma's daadwerkelijk zijn gebruikt voor het aromatiseren van levensmiddelen of niet-alcoholhoudende dranken. Dit aspect was evenwel niet relevant voor het verlenen van vrijstelling volgens de nationale voorwaarden, die er zonder uitzondering aan in de weg staan dat het werkelijke gebruik van de aroma's wordt aangetoond wanneer zij door de fabrikant niet rechtstreeks worden verkocht aan de *gebruiker* maar worden doorverkocht. Bovendien heeft het Hof in punt 49 van het arrest *Quadrant Amroq Beverages* in het algemeen verklaard dat dit tot een incoherent of, in de woorden van de advocaat-generaal, „*absurd*” resultaat leidt indien ethylalcohol die bestemd is voor de productie van aroma's krachtens de richtlijn wordt vrijgesteld, terwijl de aroma's die deze ethylalcohol bevatten niet worden vrijgesteld. Het blijft evenwel de vraag of de belastingdienst bevoegd is om dat *tweede* gebruik van ethylalcohol, namelijk het gebruik ervan voor de bereiding van levensmiddelen of niet-alcoholhoudende dranken, te onderzoeken en de vrijstelling van de accijns op alcohol als bedoeld in artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 daar vervolgens van afhankelijk te stellen.

Eindgebruik als productie van aroma's op basis van ethylalcohol

- 27 Specifieke aanwijzingen voor de uitlegging zijn te vinden in de rechtspraak van het Hof over andere bepalingen van hetzelfde artikel van de richtlijn. In het arrest *Bene Factum* heeft het Hof uitlegging gegeven aan artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83, dat voorziet in een vrijstelling voor producten die *zowel gedenatureerd zijn overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat als worden aangewend voor de vervaardiging van niet voor menselijke consumptie bestemde producten*. Net als artikel 27, lid 1, onder e), verbindt deze bepaling de vrijstellingsvoorwaarde derhalve aan de vaststelling van het doel van het product. In punt 23 van het arrest heeft het Hof vastgesteld: *„producten die worden aangeboden als cosmetica of producten voor mondhygiëne en die overeenkomstig de voorschriften van een lidstaat gedenatureerde ethylalcohol bevatten, als niet voor menselijke consumptie bestemde producten, [mag] de in artikel 27, lid 1, onder b), van richtlijn 92/83 voorziene vrijstelling van accijns niet [...] worden ontzegd omdat bepaalde personen die producten als alcoholhoudende drank consumeren. In casu staat vast dat de litigieuze producten, waarop het merk BF cosmetics is aangebracht, werden verkocht als cosmetica of mondwater en dat de personen die deze producten als alcoholhoudende drank kochten, wisten of moesten weten dat zij cosmetica of mondwater kochten.”* [eigen onderstreping]. Het Hof heeft daaruit afgeleid dat hetzelfde geldt wanneer de fabrikant en de leverancier van dergelijke producten de verpakking en samenstelling ervan aanpassen aan de verkoop voor menselijke consumptie, aangezien, *behoudens in gevallen van fraude, ontduiking of misbruik die de toepassing van artikel 27, lid 5, van richtlijn 92/83 rechtvaardigen, eventuele maatregelen die de fabrikant van dergelijke producten met betrekking tot de kenmerken van deze producten heeft genomen, voor zover die maatregelen er niet aan in de weg staan dat zij als niet voor menselijke consumptie bestemde producten worden aangeboden, er niet toe kunnen leiden dat deze producten niet meer in aanmerking komen voor de vrijstelling van accijns die is vastgesteld in lid 1, onder b), van dat artikel*.
- 28 Zowel onder b) als onder e) wordt de vrijstelling gekoppeld aan het doel waarvoor de producten zijn geproduceerd. De bestemming van de producten die zijn vrijgesteld krachtens de bepaling onder b) is negatief omschreven, namelijk als gebruik dat niet bestemd is voor menselijke consumptie, terwijl de bestemming van producten die zijn vrijgesteld krachtens de bepaling onder e) erin bestaat dat deze worden gebruikt voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken.
- 29 Ook de advocaat-generaal heeft in zijn conclusie in de zaak *Quadrant Amroq Beverages* (punten 35 en 36) uiteengezet waarom het Accijnscomité, zoals ook aangehaald door het Hof, tot de slotsom is gekomen dat de vrijstelling van toepassing moet zijn vanaf het tijdstip van productie of invoer van de aroma's: *„Het Accijnscomité stelde eerst voor dat de lidstaten de vrijstelling zouden verlenen wanneer de aroma's reeds waren gebruikt voor de bereiding van niet-alcoholhoudende dranken en waarbij de lidstaten controlemechanismen dienden vast te stellen. [...] Bij nader inzien heeft het Accijnscomité echter in aanmerking genomen dat de aroma's overwegend als concentraat worden gebruikt, om frisdranken te bereiden. [...] Gelet op deze kenmerken kon het comité*

redelijkerwijs tot de conclusie komen dat de verlening van de vrijstelling op het tijdstip van de productie van de aroma's geen gevaar van belastingontduiking meebracht. Het stelde daarom voor de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 vanaf dat tijdstip toe te passen."

- 30 Bijgevolg kan worden geconcludeerd dat de vrijstelling van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 moet worden toegepast op aroma's die *bestemd* zijn voor het beoogde gebruik ervan, zonder dat hoeft te worden onderzocht en gecontroleerd of deze producten daadwerkelijk voor dat doel zijn gebruikt. Hieruit volgt dat de werkelijke betekenis van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 erin hoort te bestaan dat *de lidstaten voor de onder deze richtlijn vallende producten vrijstelling van de geharmoniseerde accijns verlenen op de voorwaarden die zij vaststellen voor de juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen en ter voorkoming van fraude, ontwijking of misbruik wanneer zij gebruikt worden voor de productie van aroma's die bestemd zijn voor de bereiding van aroma's voor de bereiding van levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol.* Dat betekent dat artikel 27, lid 1, van richtlijn 92/83 aan de lidstaten de bevoegdheid verleent om voorwaarden voor de vrijstelling vast te stellen, maar dat die voorwaarden moeten worden vastgesteld ten aanzien van de productie van aroma's op basis van ethylalcohol en niet ter zake van een achteraf verrichte controle ten aanzien van reeds geproduceerde aroma's. In die zin zou het de lidstaten vrij staan om de voorwaarden vast te stellen voor de vrijstelling van ethylalcohol *die wordt gebruikt voor de doeleinden als genoemd onder a) tot en met f).*
- 31 De Tsjechische wetgeving stelt de voorwaarden voor vrijstelling van de aroma's evenwel [...] vast ten aanzien van een tijdvak dat pas ingaat nadat ze zijn geproduceerd en voor vrijstelling in aanmerking komen. Een dergelijke regeling stelt derhalve voorwaarden vast ter zake van de verplichting om de producten te gebruiken voor de bereiding van [niet-]alcoholhoudende dranken, terwijl er in de richtlijn van wordt uitgegaan dat voorwaarden worden vastgesteld ter zake van de verplichting om deze producten te gebruiken voor de productie van aroma's. Met andere woorden, de voorwaarden voor vrijstelling dienen van toepassing te zijn op ethylalcohol die wordt gebruikt voor de productie van de aroma's en niet op de vrijstelling van het eindproduct (aroma), wanneer dat wordt gebruikt overeenkomstig de *bestemming* ervan.

Eindgebruik van ethylalcohol in aroma's voor het aromatiseren van niet-alcoholhoudende dranken of levensmiddelen

- 32 De kwestie van het *eindgebruik* van ethylalcohol kan ook worden benaderd vanuit de tegengestelde invalshoek. Overeenkomstig punt 45 van het arrest *Quadrant Amroq Beverages* kan ook rekening worden gehouden met de uitlegging van het *eindgebruik* van ethylalcohol, namelijk het aromatiseren van niet-alcoholhoudende dranken en levensmiddelen.

- 33 Aangezien artikel 27, lid 1, onder e), bepaalt dat aroma's moeten worden gebruikt voor de productie van onder meer *niet-alcoholhoudende dranken met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 1,2 % vol*, kan namelijk worden geconcludeerd dat er belang is bij het onderzoeken van het specifieke alcoholgehalte van het eindproduct. Aangezien de richtlijn een specifiek alcoholgehalte voor gearomatiseerde dranken vaststelt, bestaat derhalve geen ander middel om de naleving van de vereisten van de richtlijn te verzekeren dan de aromatisering te controleren en de vrijstelling slechts toe te staan wanneer het *werkelijke gebruik* van het aroma is aangetoond. Dat onderscheidt de bepaling onder e) van voornoemde bepaling onder b) en de uitlegging ervan in het arrest *Bene Factum*, waarin enkel wordt verwezen naar het vereiste dat het product over het algemeen bestemd is voor menselijke consumptie.

Conclusie

- 34 Uit het voorgaande volgt dat het Hof zich in zijn rechtspraak nog niet over een identieke kwestie heeft uitgesproken, gelet op het feit dat het arrest *Quadrant Amroq Beverages* betrekking had op een andere feitelijke situatie, waarin vrijstelling werd gevraagd door een koper van aroma's, terwijl in die procedure niet werd betwist dat de aroma's werden gebruikt voor het aromatiseren van een niet-alcoholhoudende drank, of betrekking had op andere bepalingen van artikel 27 van richtlijn 92/83. Daarom heeft de cassatierechter besloten om de eerste prejudiciële vraag te stellen.

IV. b Tweede vraag: risico van misbruik

- 35 Indien het Hof tot de slotsom komt dat het *eindgebruik* van de ethylalcohol ook het gebruik ervan voor het aromatiseren van levensmiddelen of niet-alcoholhoudende dranken omvat en dat de vrijstelling van accijns op ethylalcohol van een dergelijk gebruik afhankelijk kan worden gesteld, rijst de vraag of de nationale vrijstellingsvoorwaarden in overeenstemming zijn met het Unierecht.
- 36 In de context van de onderhavige zaak kan niet worden voorbijgegaan aan het risico van misbruik, dat mogelijk groter is zijn dan in andere gevallen. Deze kwestie kan derhalve aldus worden opgevat dat de Tsjechische wetgeving mogelijk voldoet aan de voorwaarden van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83, aangezien er *specifieke, objectieve en controleerbare aanwijzingen zijn dat er een ernstig risico van fraude, ontwijking of misbruik bestaat* en deze voorwaarden niet verder gaan dan [wat] noodzakelijk is voor het bereiken van dat doel. Dat betekent dat in het belang van een adequate heffing van de accijns kan worden geëist dat aroma's aantoonbaar worden gebruikt voor het aromatiseren van levensmiddelen of niet-alcoholhoudende dranken en dat de wederverkoop van de aroma's voor de doeleinden van een dergelijke heffing kan worden beperkt.
- 37 In zijn bestaande rechtspraak heeft de NSS zich gebaseerd op het feit dat de aroma's naar hun aard zeer gemakkelijk kunnen worden misbruikt [in die zin dat ze kunnen worden gebruikt voor het aromatiseren van andere producten dan die

van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83]. Het volstaat om ze toe te voegen aan producten die niet voldoen aan de in de wet of de richtlijn vastgestelde voorwaarden, bijvoorbeeld aan alcoholische dranken. In dat verband is het [overigens] mogelijk dat deze dranken op volstrekt legale wijze worden geproduceerd. De wettelijke voorwaarde die slechts ziet op vrijstelling voor *gebruikers* in de zin van § 3, lid 1, onder i), van de accijnswet weerspiegelt slechts het vereiste om redelijkerwijs een adequate inning van de accijns of de bestuurlijke haalbaarheid van de vrijstelling te verzekeren, gelet op de bijzondere aard van ethylalcoholhoudende aroma's. Zoals de NSS reeds heeft vastgesteld in punt 33 van zijn uitspraak in zaak 7 Afs 204/2020-35 *kan het begrip „vatbaarheid voor misbruik” niet aldus worden opgevat dat ethylalcoholhoudende aroma's [in dat verband] moeten worden gebruikt voor de vervaardiging van illegale of zelfs gevaarlijke producten. Het gaat slechts om de vatbaarheid voor misbruik in de zin van het verlenen van een accijnsvrijstelling in gevallen waarin deze vrijstelling niet van toepassing is. [...] De vrijstelling heeft betrekking op gevallen waarin ethylalcoholhoudende aroma's worden gebruikt voor het aromatiseren van dranken met een ethylalcoholgehalte van niet meer dan 1,2 vol. Daarom zou zelfs het aromatiseren van volstrekt legale en belaste dranken met een ethylalcoholgehalte van meer dan 1,2 % vol het doel van de vrijstelling van accijns voor ethylalcoholhoudende aroma's tenietdoen. In dat verband bestaat geen feitelijke maar slechts een juridische belemmering voor een dergelijk gebruik (het doel van de vrijstelling).*

- 38 De in het Tsjechische recht vastgestelde voorwaarden sluiten derhalve bepaalde personen uit van het recht op vrijstelling (anderen dan degenen die de aroma's als eerste hebben gekocht zonder dat daarbij toepassing is gegeven aan de accijnsschorsingsregeling), ook al hebben zij de aroma's daadwerkelijk gebruikt overeenkomstig de bestemming ervan en kunnen zij dit aantonen. Met deze voorwaarden wordt het doel van de richtlijn evenwel nog steeds verwezenlijkt. Zoals de NSS in het hierboven aangehaalde arrest heeft uitgelegd *is het van weinig belang of in een bepaald geval specifieke flacons met ethylalcoholhoudende aroma's zijn gebruikt. Van belang is de aard van deze aroma's en het [feit] dat zij gemakkelijk kunnen worden gebruikt voor andere doeleinden dan die waarvoor de vrijstelling van aldus verwerkte ethylalcohol is vastgesteld. In het geval van ethylalcoholhoudende aroma's geldt niet [...] dat zij met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid uitsluitend worden gebruikt voor de bereiding van levensmiddelen of dranken met een gehalte ethylalcohol onder de de-minimisdrempel. Integendeel, er bestaat een verborgen risico dat zij moeiteloos worden gebruikt voor doeleinden die niet onder de accijnsvrijstelling vallen. Juist dat risico moet door de wetgeving tot een minimum worden beperkt en zo goed mogelijk worden geëlimineerd. De wetgeving heeft derhalve bijvoorbeeld tot doel om de producenten van alcoholhoudende dranken te beletten om vrijgestelde aroma's met ethylalcohol te kopen en deze te gebruiken voor de productie van alcoholische dranken. Voor dergelijke producenten zou het gebruik van vrijgestelde ethylalcoholhoudende aroma's economisch zeer voordelig kunnen zijn, aangezien het, zelfs wanneer de redelijke marge voor de verkoper van deze ethylalcoholhoudende aroma's behouden blijft, mogelijk zelfs nog steeds*

een goedkopere methode voor het aromatiseren van alcoholische dranken betreft.”

- 39 Verzoekster heeft in het kader van de procedure daarentegen aangevoerd dat het gebruik van aromaflacons van 20 ml voor andere doeleinden dan de toevoeging van dergelijke aroma's aan huishoudelijke levensmiddelen uiterst verspillend is en tevens ongeschikt is vanuit het oogpunt van de smaak.
- 40 De NSS heeft zich derhalve op het standpunt gesteld dat het risico op misbruik van dergelijke aroma's voor andere dan de aangegeven doeleinden reëel en niet verwaarloosbaar is. Het is juist dat het Hof in punt 66 van het arrest *Quadrant Amroq Beverages* heeft vastgesteld dat *de aroma's hoofdzakelijk worden gebruikt als concentraat om frisdranken te bereiden, dat zij relatief duur zijn en meer kosten dan de goedkoopste alcohol op de markt in de meeste lidstaten, en [...] dat het duur is om aroma's te zuiveren teneinde er ethylalcohol uit te winnen. Gelet op deze kenmerken is het Accijnscomité tot de slotsom gekomen dat het verlenen van de in artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 vastgestelde vrijstelling op het tijdstip waarop de aroma's worden geproduceerd, geen gevaar voor belastingontduiking meebracht.* De uitwinning van ethylalcohol uit aroma's is evenwel niet de enige manier om ethylalcohol te misbruiken; de cassatierechter vat het begrip „misbruik” ruimer op, zoals hij heeft samengevat in punt 37 van deze beslissing.
- 41 De voorwaarden van de Tsjechische wetgeving kunnen ook worden beoordeeld in de context van de Tsjechische maatschappij en de alcoholconsumptie in Tsjechië.
- 42 De gemiddelde consumptie van zuivere alcohol per persoon (ouder dan 15 jaar) in Tsjechië is de op twee na hoogste ter wereld. De Wereldgezondheidsorganisatie heeft 40,7 % van de Tsjechen boven de 15 jaar gedefinieerd als *heavy episodic drinkers*, aangezien zij in de laatste maand voorafgaand aan het onderzoek één keer meer dan 60 gram zuivere alcohol (bijvoorbeeld meer dan drie halve liters Pilsner Urquell 12) hebben gedronken en 10,1 % [van de Tsjechen] gemiddeld dagelijks een dergelijke hoeveelheid consumeert (*heavy continuous drinkers*)¹.
- 43 De situatie in Tsjechië wordt ook geïllustreerd door het methanolschandaal van 2012, waarbij een groep personen goedkope gedistilleerde dranken produceerde (die naast ethanol ook methanol bevatten), die door hen werden gemengd met ethylalcoholhoudende aroma's. De distributie ervan aan gewone winkels en de lage prijs ervan hebben tientallen menselijke slachtoffers geëist. Het is wenselijk dat er juridische instrumenten worden ontwikkeld om te voorkomen dat ethylalcoholhoudende aroma's worden gebruikt op een andere wijze dan de bedoeling is, bijvoorbeeld voor het aromatiseren van gedistilleerde dranken. Anders zou niet alleen sprake kunnen zijn van fiscaal misbruik, bijvoorbeeld doordat de aroma's worden gebruikt voor het aromatiseren van gedistilleerde

¹ Global status report on alcohol and health and treatment of substance use disorders. Geneva: World Health Organization; 2024

dranken, wat zonder twijfel in strijd is met het doel van artikel 27, lid 1, onder e), van de richtlijn, maar ook van de onwettige productie van gedistilleerde dranken.

- 44 De vraag luidt evenwel of deze feiten volstaan opdat de voorwaarden van § 72, lid 1, of § 3, lid 1, onder i), van de accijnswet kunnen worden geacht te voldoen aan de vereisten van artikel 27, lid 1, [van richtlijn 92/83] en de daarmee samenhangende rechtspraak van het Hof. Aangezien deze twijfels niet zijn weggenomen door deze rechtspraak, heeft de NSS de tweede prejudiciële vraag gesteld.

V. Conclusie

- 45 De NSS is van oordeel dat het Hof zich tot op heden slechts gedeeltelijk over de uitlegging van artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 heeft uitgesproken. In verzoeksters zaak is derhalve de vraag gerezen naar de uitlegging van het begrip *eindgebruik* van ethylalcohol en naar de verenigbaarheid van de vrijstellingsvoorwaarden van de Tsjechische wetgeving in het kader van het belang om daarbij het verhoogde risico van misbruik van de litigieuze vrijstelling in Tsjechië in aanmerking te nemen.
- 46 Bij de cassatierechter zijn met name twijfels gerezen over de vraag of artikel 27, lid 1, onder e), van richtlijn 92/83 aan de lidstaten de bevoegdheid verleent om de vrijstelling van accijns op ethylalcohol ervan afhankelijk te stellen dat reeds geproduceerde aroma's daadwerkelijk worden gebruikt voor het aromatiseren van niet-alcoholhoudende dranken of levensmiddelen en niet louter bestemd zijn om daarvoor te worden gebruikt. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, rijst de bijkomende vraag of de voorwaarden van de Tsjechische wetgeving die in de weg staan aan het verlenen van vrijstelling voor doorverkochte aroma's verenigbaar zijn met het Unierecht.

[OMISSIS]