



Datum van inontvangstneming : 11/02/2025

Tussenuitspraak

GERECHTSHOF 's-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht
Meervoudige Belastingkamer
Nummers: 22/1356 en 22/1357

(Origineel ontvangen op 30/12/2024)
INGESCHREVEN IN HET REGISTER
VAN HET GERECHT
onder het nummer 1225333
Luxemburg, 16/01/2025

Tussenuitspraak op de hoger beroepen van

de inspecteur van de Douane,
hierna: de inspecteur,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van
20 juni 2022, nummers BRE 20/5247 en BRE 20/5248 in het geding tussen

[belanghebbende],
gevestigd in [vestigingsplaats] (België), domicilie gekozen hebbend te [plaats 1],
hierna: belanghebbende,

en

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Belanghebbende heeft op 13 augustus 2019 twee aangiftes gedaan van door haar
verschuldigde accijns.

1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de voldoening op aangifte. De inspecteur
heeft uitspraken op de bezwaren gedaan en de bezwaren ongegrond verklaard.

1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraken beroep ingesteld bij de rechtbank.
De rechtbank heeft de beroepen gegrond verklaard.

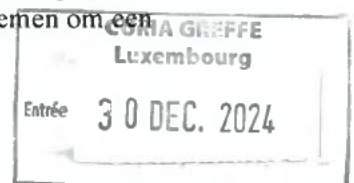
1.4. De inspecteur heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het
hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.5. De zitting heeft plaatsgevonden op 19 april 2024 in 's-Hertogenbosch. Daar zijn
verschenen [gemachtigde], als gemachtigde van belanghebbende, en, namens de inspecteur,
[inspecteur 1] en [inspecteur 2].

1.6. Beide partijen hebben tijdens de zitting een pleitnota voorgelezen en exemplaren
daarvan overgelegd aan het hof en aan de andere partij.

1.7. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak aan
partijen wordt verzonden.

1.8. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten. Nadien, bij brief van
26 november 2024, heeft het hof het onderzoek heropend wegens het voornemen om een



prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te Luxemburg (hierna ook: het HvJ) te stellen.

1.9. Partijen zijn in de gelegenheid gesteld zich uit te laten over het voornemen van het hof om het HvJ een prejudiciële vraag voor te leggen alsmede over de inhoud van die vraag. Belanghebbende en de inspecteur hebben gereageerd op het voornemen. De reacties hebben het hof geen aanleiding gegeven de prejudiciële vraag te herformuleren en ook niet, zoals belanghebbende voorstelt, om geen prejudiciële vraag te stellen.

1.10. Het hof schorst het onderzoek bij deze tussenuitspraak totdat het HvJ uitspraak zal hebben gedaan..

2. Feiten

2.1. Belanghebbende heeft op 2 maart 2019 en op 25 april 2019 onder schorsing van accijns goederen, te weten ethylalcohol, per schip verzonden vanuit [vestigingsplaats] (België) naar [A] in [plaats 2] (Nederland) onder geleide van een elektronisch Administratief Document (hierna: e-AD). Het betreft de volgende zendingen:

Nummer	Vertrekdatum BE	Aankomst in NL	Voltooiing e-AD in NL
[nummer 1]	2 maart 2019	3 maart 2019	7 maart 2019
[nummer 2]	25 april 2019	26 april 2019	30 april 2019

2.2. Met het eerste document werd 1.680.018 liter ethylalcohol verscheept. Na aankomst in [plaats 2] (Nederland) werd door de geadresseerde 1.670.779 liter bevonden, een tekort van 9.239 liter, oftewel 0,5499%. Met het tweede document werd 1.460.715 liter ethylalcohol verscheept, en bij aankomst in [plaats 2] (Nederland) werd 1.455.983 liter bevonden, een tekort van 4.732 liter, oftewel 0,3239%.

2.3. Belanghebbende heeft zekerheid voor de transporten gesteld. Met dagtekening 3 juli 2019 heeft belanghebbende twee brieven ontvangen waarin is gewezen op voornoemde tekorten en waarin is medegedeeld dat belanghebbende accijns dient te voldoen ten bedrage van respectievelijk € 42.405 en € 5.889.

2.4. Naar aanleiding hiervan heeft belanghebbende aangifte gedaan van de door haar verschuldigde accijns (kenmerken [kenmerk 1] en [kenmerk 2]). De aangiftebiljetten vermelden een bedrag van € 42.405 onderscheidenlijk € 5.889. Deze bedragen zijn betaald op 16 augustus 2019. De inspecteur heeft bij uitspraken op de bezwaren besloten geen teruggaaf te verlenen van deze op aangifte voldane bedragen. De rechtbank heeft de beroepen gegrond verklaard en bepaald dat de inspecteur teruggaaf moet verlenen van de op aangifte voldane accijns van € 42.405 en € 5.889. De rechtbank heeft de inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.518, en heeft bepaald dat de inspecteur het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 354 aan hem vergoedt.

2.5. Ter zake van het tekort dat vermeld is bij verzending van de goederen onder e-AD met nummer [nummer 1] (het eerste document) heeft België eveneens accijns geheven voor een

bedrag van € 49.997,60.

Relevante regelgeving

2.6. 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 (hierna: richtlijn 2008/118)¹ luidt, voor zover te dezen van belang, als volgt:

'Artikel 7

1. De accijns wordt verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn wordt onder uitslag tot verbruik verstaan:

a) het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;

(...)

4. De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door niet te voorziene omstandigheden of overmacht, of ingevolge instructies van de bevoegde autoriteiten, wordt niet aangemerkt als uitslag tot verbruik.

Voor de toepassing van deze richtlijn worden goederen geacht totaal vernietigd of onherstelbaar verloren te zijn wanneer zij als accijnsgoed onbruikbaar zijn geworden. De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van de accijnsgoederen in kwestie wordt aangetoond ten genoegen van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies zich heeft voorgedaan of, indien niet is vast te stellen waar het verlies zich heeft voorgedaan, van de lidstaat waar het verlies is geconstateerd.

Artikel 10

(...)

2. Indien tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling een onregelmatigheid is geconstateerd die resulteerde in uitslag tot verbruik van deze goederen als bedoeld in artikel 7, lid 2, onder a), en er niet kan worden vastgesteld waar de onregelmatigheid plaatsvond, wordt deze geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat waar en op het tijdstip waarop de onregelmatigheid werd geconstateerd.

(...)

4. Indien onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen en er tijdens de overbrenging geen onregelmatigheid is geconstateerd die resulteerde in uitslag tot verbruik van de accijnsgoederen als bedoeld in

¹ Inmiddels vervangen door Richtlijn (EU) 2020/262 van de raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking) met als implementatiedatum 13 februari 2023, Pb. L 58.

artikel 7, lid 2, onder a), wordt de onregelmatigheid geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat van verzending en op het tijdstip van aanvang van de overbrenging, tenzij binnen een termijn van vier maanden na de aanvang van de overbrenging overeenkomstig artikel 20, lid 1, ten genoegen van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van verzending wordt aangetoond dat de overbrenging overeenkomstig artikel 20, lid 2, is geëindigd of dat is vastgesteld waar de onregelmatigheid plaatsvond.

(...)

6. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder „onregelmatigheid” verstaan, een andere dan de in artikel 7, lid 4, bedoelde situatie die zich tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling voordoet en als gevolg waarvan een overbrenging of een onderdeel van een overbrenging van accijnsgoederen niet overeenkomstig artikel 20, lid 2, is geëindigd.

Artikel 17

1. Accijnsgoederen kunnen, ook indien zij via een derdeland of een derdelandsgebied worden overgebracht, binnen het grondgebied van de Gemeenschap onder een accijnsschorsingsregeling worden overgebracht:

a) van een belastingentrepot naar:

i) een ander belastingentrepot;

ii) een geregistreerde geadresseerde;

(...)

Artikel 20

(...)

2. De overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling eindigt, in de in artikel 17, lid 1, onder a) i), ii) en iv), en b), bedoelde gevallen, op het tijdstip waarop de geadresseerde de accijnsgoederen in ontvangst heeft genomen, en, in de in artikel 17, lid 1, onder a) iii), bedoelde gevallen, op het tijdstip waarop de goederen het grondgebied van de Gemeenschap hebben verlaten.

2.7. De considerans bij de richtlijn 2008/118 luidt, voor zover te dezen van belang, als volgt:

‘(...)

11. In geval van een onregelmatigheid dient de accijns verschuldigd te worden in de lidstaat waar de in de uitslag tot verbruik resulterende onregelmatigheid heeft plaatsgevonden of, indien niet is vast te stellen waar de onregelmatigheid plaatsvond, in de lidstaat waar zij is geconstateerd. Indien de accijnsgoederen niet op hun plaats van bestemming zijn aangekomen en er geen onregelmatigheid is geconstateerd, dient ervan te worden uitgegaan dat er een onregelmatigheid heeft plaatsgevonden in de lidstaat waar de accijnsgoederen zijn verzonden.

(...)

2.8. De Wet op de accijns (tekst 2019; hierna: WA) luidt, voor zover te dezen van belang, als volgt:

'Artikel 2

1. In deze wet en in de daarop gebaseerde regelingen wordt verstaan onder uitslag tot verbruik:

- a. het aan een accijnsschorsingsregeling onttrekken, daaronder begrepen het onregelmatig onttrekken, van accijnsgoederen;

(...)

5. De algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door niet te voorziene omstandigheden of overmacht, of ingevolge instructies van de inspecteur dan wel van de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat, wordt niet aangemerkt als uitslag tot verbruik. Voor de toepassing van deze bepaling worden goederen geacht totaal vernietigd of onherstelbaar verloren te zijn wanneer zij als accijnsgoed onbruikbaar zijn geworden.

(...)

Artikel 2b

(...)

2. De overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling eindigt, in de in artikel 2a, eerste lid, onderdelen a, b, c en e, tweede lid, en derde lid, onderdelen a, b, c en e, bedoelde gevallen, op het tijdstip waarop de geadresseerde de accijnsgoederen in ontvangst heeft genomen, en, in de in artikel 2a, eerste lid, onderdeel d, en derde lid, onderdeel d, bedoelde gevallen, op het tijdstip waarop de goederen het grondgebied van de Unie hebben verlaten.

Artikel 2c

(...)

2. Indien in Nederland wordt geconstateerd dat zich tijdens een overbrenging van accijnsgoederen als bedoeld in het eerste lid een onregelmatigheid heeft voorgedaan die resulteerde in uitslag tot verbruik van deze goederen als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, en er niet kan worden vastgesteld waar de onregelmatigheid plaatsvond, wordt deze geacht te hebben plaatsgevonden in Nederland op het tijdstip waarop de onregelmatigheid werd geconstateerd.

(...)

7. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder onregelmatigheid verstaan, een andere dan de in artikel 2, vijfde lid, bedoelde situatie die zich tijdens een overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling voordoet en als gevolg waarvan een overbrenging of een onderdeel van een overbrenging van accijnsgoederen niet overeenkomstig artikel 2b, tweede lid, is geëindigd.

(...)

2.9. Het Uitvoeringsbesluit accijns (hierna: UBA) luidt, voor zover te dezen van belang, als volgt:

‘Afdeling 2 Overbrengen van accijnsgoederen

(...)

Artikel 3

(...)

3. Bij ontvangst van de accijnsgoederen op een van de in artikel 2a, tweede lid, onderdelen a tot en met c, van de wet bedoelde bestemmingen zendt de geadresseerde, behoudens in ten genoegen van de inspecteur naar behoren gerechtvaardigde gevallen, onverwijld en uiterlijk binnen vijf werkdagen na het eindigen van de overbrenging overeenkomstig artikel 2b, tweede lid, van de wet, een bericht van ontvangst.

(...)

Artikel 4a

1. Niettegenstaande artikel 3d vormt in de gevallen, bedoeld in artikel 2a, eerste, tweede en derde lid, van de wet, het in artikel 1a, onderdeel g, bedoelde bericht van ontvangst of het in artikel 1a, onderdeel h, bedoelde bericht van uitvoer het bewijs dat een overbrenging overeenkomstig artikel 2b, tweede lid, van de wet is geëindigd.

(...)

3. Geschil en conclusies van partijen

3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of belanghebbende in Nederland accijns verschuldigd is geworden ter zake van het gebleken tekort aan ethylalcohol in verband met het vervoer vanuit België naar Nederland. In het bijzonder is in geschil of de lidstaat van heffing dient te worden vastgesteld aan de hand van 10, lid 2, richtlijn 2008/118/EG of aan de hand van artikel 10, lid 4, richtlijn 2008/118/EG? De bevoegde instanties in Nederland stellen dat Nederland heffingsbevoegd is, terwijl de bevoegde instanties in België stellen dat België heffingsbevoegd is.

3.2. Belanghebbende concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de rechtbank en tot vergoeding van de werkelijke proceskosten voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. De inspecteur concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank

en tot ongegrondverklaring van het bij de rechtbank ingestelde beroep.

4. Gronden

Ten aanzien van het geschil

Vooraf

4.1. De onderhavige beslissing van het hof mondt uit in het stellen van een prejudiciële vraag over de uitleg van het Unierecht aan het HvJ.

Inleidende overwegingen

4.2. In deze procedure staat de uitleg van artikel 10, leden 2, 4 en 6, richtlijn 2008/118 centraal. Richtlijn 2008/118 is vervangen door Richtlijn (EU) 2020/262 van de raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (herschikking) met als implementatiedatum 13 februari 2023, Pb. L 58 (hierna: richtlijn 2020/262). Onderdeel 11 van de considerans van richtlijn 2008/118 is vervangen door onderdeel 13 van richtlijn 2020/262.

4.3. Ter zake van beide zendingen heeft belanghebbende een e-AD ingediend voor het overbrengen van accijnsgoederen onder de accijnsschorsingsregeling vanuit [vestigingsplaats] (België) naar de accijnsgoederenplaats van [A] in [plaats 2] (Nederland). Niet in geschil is dat sprake is van accijnsgoederen in de zin van artikel 1, richtlijn 2008/118.² Ook is niet in geschil dat zich onregelmatigheden hebben voorgedaan tijdens de overbrenging van deze goederen onder de accijnsschorsingsregeling. Derhalve is met betrekking tot deze zendingen sprake van uitslag tot verbruik.³ Ter zake daarvan is accijns verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.⁴

4.4. Partijen zijn verdeeld over de vraag of de lidstaat van heffing dient te worden vastgesteld aan de hand van 10, lid 2, richtlijn 2008/118 of aan de hand van artikel 10, lid 4, richtlijn 2008/118/EG.

4.5. De inspecteur stelt dat de overbrenging is beëindigd nadat de geadresseerde de accijnsgoederen in ontvangst heeft genomen en dat dit tijdstip gelegen is na het moment dat hij de hoeveelheid van de goederen - en dus het tekort - kent. De overbrenging van accijnsgoederen als bedoeld in artikel 20, lid 2, van de richtlijn 2008/118 eindigt daarmee pas nadat de accijnsgoederen zijn ontvangen en de geadresseerde de hoeveelheid ervan nauwkeurig heeft kunnen vaststellen met het oog op de inschrijving ervan in de administratie. Hieruit volgt dat Nederland bevoegd is om accijns over het tekort te heffen op grond van artikel 10, lid 2, van de richtlijn 2008/118.

4.6. Belanghebbende stelt dat het constateren van het tekort de bevestiging vormt dat de overbrenging van het vermiste deel van de goederen niet is geëindigd. Het moment waarop die constatering van het tekort plaatsvindt is niet relevant. Het gevolg van deze constatering

² Artikel 1 Wet op de accijns.

³ HvJ, arrest van 28 januari 2016, BP Europe SE, C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62.

⁴ Artikel 7, lid 1 en lid 2, onderdeel a, richtlijn 2008/118.

is dat de overbrenging van de vermiste goederen niet eindigt op het moment dat de geadresseerde vaststelt welk deel hij wel heeft ontvangen en waarvoor het vervoer dus wel eindigt.

4.7. Het hof stelt voorop dat het onduidelijk is gebleven waar en onder welke omstandigheden het vermis is ontstaan.

4.8. Voorts constateert het hof dat belanghebbende, in elk geval ten aanzien van één van de twee zendingen, wordt geconfronteerd met heffing van accijns in zowel de lidstaat van vertrek als de lidstaat van aankomst. De bevoegde instanties in België beschouwen het vierde lid van artikel 10 van de richtlijn 2008/118 van toepassing, terwijl de bevoegde instanties in Nederland – op basis van dezelfde feiten en omstandigheden – het tweede lid van de richtlijn 2008/118 van toepassing achten.

4.9. Het partijdebat betreft in wezen de vraag of de onregelmatigheid is geconstateerd tijdens de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling, dan wel of er tijdens die overbrenging geen onregelmatigheid is geconstateerd. De plaats en het tijdstip van uitslag tot verbruik zijn van doorslaggevend belang om te bepalen welke lidstaat heffingsbevoegd is bij een overbrenging van accijnsgoederen tussen twee lidstaten. Bij (constatering van) een onregelmatigheid tijdens de overbrenging is de lidstaat waar de onregelmatigheid zich voordoet, heffingsbevoegd op het tijdstip (van de constatering) van de onregelmatigheid. Als de goederen niet op de plaats van bestemming zijn aangekomen, tijdens de overbrenging geen onregelmatigheid is geconstateerd en evenmin binnen vier maanden is bewezen waar een onregelmatigheid heeft plaatsgevonden, is de lidstaat van verzending heffingsbevoegd op het tijdstip van verzending.

Het nationale recht

4.10. Met het oog op de hierna te formuleren prejudiciële vragen, zal het hof eerst de relevante regels uit het nationale recht uiteenzetten. De tekst van de relevante wettelijke regels, te weten artikelen 2, 2b en 2c WA, zoals die gold in 2019, is weergegeven in 2.8.

4.11. Op grond van de Nederlandse regelgeving eindigt de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling op het tijdstip waarop de geadresseerde de accijnsgoederen in ontvangst heeft genomen.⁵ In de parlementaire behandeling is daarover het volgende vermeld:⁶

‘In overeenstemming met artikel 20 van de Accijnsrichtlijn 2008 is in artikel 2b, eerste en tweede lid, van de wet bepaald op welk tijdstip de overbrenging van accijnsgoederen in de gevallen, bedoeld in artikel 2a, eerste tot en met derde lid, aanvangt onderscheidenlijk eindigt. Deze tijdstippen zijn onder meer van belang voor de toepassing van artikel 2c, op grond waarvan bepaalde termijnen beginnen te lopen vanaf de datum waarop de overbrenging overeenkomstig artikel 2b, eerste lid, is aangevangen.

Ook in de in het Uitvoeringsbesluit op te nemen bepalingen met betrekking tot het e-AD zal worden verwezen naar deze tijdstippen. Zo is de geadresseerde bij ontvangst van de accijnsgoederen verplicht om onverwijld en uiterlijk binnen vijf werkdagen na het eindigen van de overbrenging een zogenoemd bericht van ontvangst te verzenden via het EMCS.’

⁵ Artikel 2b, lid 2, onderdeel a, WA.

⁶ Memorie van toelichting, Kamerstukken II 2008/2009, 32.031, nr. 3, blz 13.

4.12. Op grond van het Uitvoeringsbesluit accijns zendt de geadresseerde bij ontvangst van de accijnsgoederen onverwijld en uiterlijk binnen vijf werkdagen na het eindigen van de overbrenging een bericht van ontvangst via het EMCS (Excise Movement and Control System).⁷ Behoudens de verzending van een noodbericht van ontvangst⁸, vormt het bericht van ontvangst of het bericht van uitvoer het bewijs dat een overbrenging is geëindigd.⁹ Bij gebreke van een bericht van ontvangst of een bericht van uitvoer is alternatief bewijs mogelijk.¹⁰

4.13. Dit hof heeft reeds eerder geoordeeld in een sterk vergelijkbare spiegelbeeldige situatie als de onderhavige.¹¹ Het betrof een procedure naar aanleiding van een door de Nederlandse douane opgelegde naheffingsaanslag accijns. Belanghebbende had ter zake van 13 zendingen een e-AD ingediend voor de overbrenging van accijnsgoederen onder de accijnsschorsingsregeling vanuit haar AGP (accijnsgoederenplaats)¹² in Nederland naar dat van een geadresseerde in Italië. Niet in geschil was dat de accijnsgoederen aldaar niet zijn aangekomen. Ook was niet in geschil dat zich onregelmatigheden hebben voorgedaan tijdens de overbrenging van deze goederen onder de accijnsschorsingsregeling. Derhalve is met betrekking tot de 13 zendingen sprake van uitslag tot verbruik. Ter zake daarvan is accijns verschuldigd op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik. Wat partijen verdeeld hield is in welke lidstaat de uitslag tot verbruik heeft plaatsgehad en welke lidstaat heffingsbevoegd was en of belanghebbende als schuldenaar kon worden aangemerkt in plaats van diegene die de zendingen valselijk in het EMCS heeft afgemeld.

4.14. Dit hof oordeelde dat niet in geschil was dat de accijnsgoederen niet zijn aangekomen in de AGP in Italië. Naar het oordeel van het hof zijn de onregelmatigheden niet tijdens de overbrenging geconstateerd, daarom is onduidelijk wat er met de goederen is gebeurd. De onregelmatigheden worden dan geacht te hebben plaatsgevonden in de lidstaat van verzending.¹³ Aan de registratie in EMCS van ontvangstberichten kan belanghebbende niet het vertrouwen ontlenen dat accijns niet zou worden nageheven. Het hof oordeelde dat Nederland derhalve heffingsbevoegd was. Dit oordeel is door de Hoge Raad bevestigd.¹⁴

4.15. Het hof merkt op dat in de hierboven aangehaalde zaak, anders dan in de onderhavige zaak, de zendingen valselijk zijn afgemeld. De gelijkenis met de onderhavige casus bestaat er evenwel in dat in beide zaken de zendingen niet (volledig) op de plaats van bestemming zijn aangekomen.

Ten aanzien van het Unierecht

4.16. Volgens artikel 10, lid 2, richtlijn 2008/118 is de lidstaat van bestemming heffingsbevoegd indien een onregelmatigheid die aanleiding geeft tot vrijgave voor verbruik is ontdekt tijdens een overbrenging onder de accijnsschorsingsregeling. Volgens artikel 10, lid 4, richtlijn 2008/118 is de lidstaat van verzending bevoegd indien geen onregelmatigheid

⁷ Artikel 3, lid 3, Uitvoeringsbesluit accijns.

⁸ Artikel 3d, Uitvoeringsbesluit accijns.

⁹ Artikel 4a, lid 1, Uitvoeringsbesluit accijns.

¹⁰ Artikel 4a, lid 2, Uitvoeringsbesluit accijns.

¹¹ ECLI:NL:GHSHE:2020:2983.

¹² De Nederlandse benaming voor een in Nederland gelegen belastingentrepot als bedoeld in artikel 4, lid 11 richtlijn 2008/118.

¹³ Artikel 10, lid 4, richtlijn 2008/118. Artikel 2c, lid 3, WA.

¹⁴ HR 11 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1611.

die aanleiding geeft tot vrijgave voor verbruik is ontdekt tijdens een overbrenging onder de accijnsschorsingsregeling.

4.17. Uit de jurisprudentie van het HvJ volgt dat waar een onregelmatigheid tijdens de overbrenging onder schorsing van accijns aan het licht komt, dit leidt tot de onttrekking van de goederen aan de accijnsschorsingsregeling en dus tot de uitslag tot verbruik overeenkomstig artikel 7, lid 2, onderdeel a, richtlijn 2008/118.

4.18. Het hof stelt vast dat artikel 6, lid 1 van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsprodukten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop¹⁵ bepaalde dat accijns verschuldigd werd op het tijdstip van uitslag tot verbruik of het tijdstip waarop de tekorten werden vastgesteld. Artikel 7, lid 1 richtlijn 2008/118 stelt evenwel dat accijns verschuldigd wordt op (alleen) het moment van uitslag van de accijnsgoederen. Volgens artikel 7, lid 2, onderdeel a, richtlijn 2008/118 wordt het verlaten van accijnsgoederen, inclusief het onregelmatige verlaten, van een accijnsschorsingsregeling beschouwd als uitslag tot verbruik. Het tijdstip van constatering van het tekort is onder de richtlijn 2008/118, anders dan onder richtlijn 92/12/EEG, niet doorslaggevend voor het vaststellen van het tijdstip van verschuldigdheid. Het tijdstip van constatering van het tekort is echter wel van belang voor het bepalen van de lidstaat die heffingsbevoegd is.

Constatering onregelmatigheid

4.19. De vraag op welk moment de overbrenging van onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen eindigt in relatie tot artikel 10 van de richtlijn 2008/118 is reeds aan de orde geweest in het arrest van het HvJ inzake *BP Europa SE*¹⁶. Met zijn tweede vraag (door het HvJ als eerste beantwoord) wenste de verwijzende Duitse rechter te vernemen of de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling pas eindigt op het tijdstip waarop de geadresseerde het bij hem aangekomen transportmiddel volledig heeft uitgeladen, zodat de constatering van een ontbrekende hoeveelheid tijdens het uitladen nog tijdens de overbrenging plaatsvindt. Het HvJ beantwoordde deze vraag bevestigend:

‘1. Artikel 20, tweede lid, van de 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 moet aldus worden uitgelegd dat de overbrenging van onder een accijnsschorsingsregeling overgebrachte accijnsgoederen in een situatie als die van het hoofdgeding eindigt, in de zin van deze bepaling, op het tijdstip waarop de geadresseerde van deze goederen, na de volledige uitlading van het transportmiddel dat die goederen bevat, constateert dat een bepaalde hoeveelheid van de te leveren goederen ontbreekt.’

4.20. Voorts oordeelde het HvJ in het arrest van het HvJ inzake *BP Europa SE* omtrent de reikwijdte van artikel 10, lid 4, van de richtlijn 2008/118 als volgt:

‘3. Artikel 10, vierde lid, van de richtlijn 2008/118 moet aldus worden uitgelegd dat het niet alleen van toepassing is wanneer de totaliteit van de onder een accijnsschorsingsregeling

¹⁵ PB L 76 van 23.3.1992, blz. 1. Richtlijn 92/12 is met ingang van 1 april 2010 ingetrokken en vervangen door richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12.

¹⁶ HvJ, arrest van 28 januari 2016, *BP Europa SE*, C-64/15, ECLI:EU:C:2016:62.

overgebrachte goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen, maar ook wanneer slechts een gedeelte van deze goederen niet op de plaats van bestemming is aangekomen.'

4.21. Uit bovenvermelde jurisprudentie van het HvJ leidt het hof af dat de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling pas eindigt nadat de desbetreffende zending volledig is uitgeladen. Indien ervan moet worden gegaan dat de onregelmatigheid wordt geconstateerd tijdens het uitladen, zou dit betekenen dat de onregelmatigheid in casu is geconstateerd tijdens de overbrenging. Hieruit volgt dat Nederland heffingsbevoegd zou zijn op grond van artikel 10, lid 2, richtlijn 2008/118.

Vormt de constatering van een tekort een onregelmatigheid in de zin van artikel 10, lid 6, richtlijn 2008/118?

4.22. Het hof meent dat onderdeel 11 van de considerans van de richtlijn 2008/118 steun biedt voor het standpunt dat het constateren van een tekort binnen een zending van accijnsgoederen die onder een accijnsschorsingsregeling zijn overgebracht tijdens het uitladen geen onregelmatigheid vormt in de zin van artikel 10, lid 6, richtlijn 2008/118. Zou de constatering van een dergelijk tekort immers wel als onregelmatigheid dient te worden aangemerkt, dan zou artikel 10, lid 4, richtlijn 2008/118 (nagenoeg) zinledig worden. Immers, een tekort, dat altijd uiterlijk bij het lossen van het vervoermiddel door de ontvanger van de zending wordt vastgesteld, wordt derhalve altijd geacht een onregelmatigheid te zijn die tijdens de overbrenging is vastgesteld als bedoeld in artikel 10, lid 2 richtlijn 2008/118.

4.23. Het hof ziet daarnaast in de tekst van onderdeel 11 van de considerans van de richtlijn 2008/118 aanwijzingen dat niet Nederland op grond van het tweede lid, maar België – als lidstaat van vertrek – op grond van het vierde lid van de richtlijn 2008/118 heffingsbevoegd is, nu in onderdeel 11 van de considerans is vermeld dat 'indien de accijnsgoederen niet op hun plaats van bestemming zijn aangekomen en er geen onregelmatigheid is geconstateerd, ervan dient te worden uitgegaan dat er een onregelmatigheid heeft plaatsgevonden in de lidstaat waar de accijnsgoederen zijn verzonden'.

4.24. De vraag kan worden gesteld of de constatering van een tekort bij aankomst is aan te merken als een onregelmatigheid in de zin van artikel 10, lid 6, van de richtlijn 2008/118. Gesteld kan worden dat de vaststelling van een dergelijk tekort niet kan worden aangemerkt als een situatie als gevolg waarvan (een deel van) een overbrenging niet op regelmatige wijze is beëindigd. De constatering van het tekort bij aankomst is in die zienswijze niet de oorzaak ervan dat de overbrenging niet op regelmatige wijze is geëindigd. Die oorzaak van het geconstateerde tekort is niet de constatering zelf, maar een, in dit geval, onbekend gebleven omstandigheid voordat de geadresseerde het tekort constateert.

4.25. Het hof wijst in dit kader nog expliciet op rechtsoverweging 43 van het arrest inzake *BP Europa SE*:

'43. De constatering dat een bepaalde hoeveelheid ontbreekt bij de levering van onder een accijnsschorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen wijst op een situatie die zich noodzakelijkerwijs heeft voorgedaan op een eerder tijdstip en waarin de ontbrekende goederen geen deel uitmaakten van deze levering, zodat de overbrenging ervan niet is geëindigd overeenkomstig artikel 20, lid 2, van richtlijn 2008/118. Deze situatie vormt bijgevolg een onregelmatigheid in de zin van artikel 10, lid 6, van deze richtlijn. Een dergelijke onregelmatigheid resulteert noodzakelijkerwijs in een onttrekking aan de

accijnsschorsingsregeling en dus, overeenkomstig artikel 7, lid 2, onder a), van die richtlijn, in een uitslag tot verbruik.'

4.26. Bovenvermelde rechtsoverweging biedt steun aan de conclusie dat de constatering door de geadresseerde bij het uitladen niet de onregelmatigheid vormt, maar juist de onbekend gebleven situatie die zich heeft voorgedaan op een eerder tijdstip. Nu die situatie niet is ontdekt tijdens de overbrenging, dient de heffingsbevoegde lidstaat te worden bepaald aan de hand van artikel 10, lid 4, richtlijn 2008/118.

4.27. Ook wijst het hof ten slotte op de conclusie van Advocaat-generaal Pikamäe in de zaak *Silcompa*, waarin de Advocaat-Generaal concludeert dat 'dubbele accijnsheffing door verschillende lidstaten op dezelfde producten [echter] niet in overeenstemming is met de algemene opzet van richtlijn 92/12'.¹⁷

Prejudiciële vraag

4.28. Het hof ziet zich geconfronteerd met de vraag of de constatering van een tekort een onregelmatigheid vormt als bedoeld in artikel 10, lid 2, richtlijn 2008/118 of artikel 10, lid 4, richtlijn 2008/118. Het hof komt aan die vraag toe omdat op basis van het Unierecht en de daarop gebaseerde jurisprudentie van het HvJ niet eenduidig kan worden bepaald aan de hand van welk rechtskundige maatstaf de bedoelde vraag dient te worden beantwoord.

4.29. Vóór toepassing van het tweede lid van artikel 10, richtlijn 2008/118 – met andere woorden: de constatering van een tekort vormt een onregelmatigheid in de zin van artikel 10, lid 6, richtlijn 2008/118, op basis waarvan Nederland als bestemmingslidstaat heffingsbevoegd is – pleit dat de constatering van een tekort een andere dan de in artikel 7, lid 4, bedoelde situatie betreft. Gesteld kan worden dat elke situatie, anders dan die genoemd in artikel 7, lid 4, richtlijn 2008/118, kan worden begrepen in deze definitie. Ook de constatering van een tekort derhalve.

4.30. Tegen toepassing van het tweede lid van artikel 10, richtlijn 2008/118 – met andere woorden, onder toepassing van het vierde lid van het artikel: de constatering van een tekort vormt geen onregelmatigheid in de zin van artikel 10, lid 6, richtlijn 2008/118, op basis waarvan België als lidstaat van oorsprong heffingsbevoegd is – pleit dat er reeds een eerdere onregelmatigheid heeft plaats gevonden, de onbekend gebleven gebeurtenis welke heeft geleid tot het tekort, en er een onregelmatigheid kan worden geconstateerd ten aanzien van een enkel tekort. Deze uitleg sluit ook aan bij onderdeel 11 van de considerans van de richtlijn 2008/118.

4.31. Gezien de hiervóór geschetste Unierechtelijke onduidelijkheid zal het hof zich tot het HvJ wenden met een prejudiciële vraag om duidelijkheid te verkrijgen. Bij de beslissing om een prejudiciële vraag aan het HvJ voor te leggen heeft het hof meegewogen dat de onderhavige kwestie niet alleen relevant is voor de beslechting van het onderhavige geschil maar, naar mag worden verwacht, ook relevant is voor overige, vergelijkbare, situaties.

4.32. Gelet op de op het hof uit hoofde van artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen rustende verplichting tot geheimhouding van belanghebbendes identiteit en

¹⁷ Conclusie van Advocaat-Generaal Pikamäe van 24 februari 2021, *Silcompa*, C-95/19, ECLI:EU:C:2020:817.

persoonsgegevens, gelet op de uit de Algemene Verordening Gegevensbescherming¹⁸ voor het hof voortvloeiende verplichting tot bescherming van belanghebbendes identiteit en persoonsgegevens en gelet op § 21 van de 'Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures' zal het hof de griffier opdragen deze tussenuitspraak en het proces-verbaal van de zitting te anonimiseren en een geanonimiseerd afschrift van deze stukken, met de kopie van het niet-geanonimiseerde procesdossier, aan het HvJ te zenden.

Slotsom

4.33. Het hof zal het HvJ verzoeken de volgende vraag door middel van een prejudiciële beslissing te beantwoorden:

‘Dient artikel 10, lid 2, 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 te worden uitgelegd dat aan de voorwaarden van die bepaling is voldaan in het geval de onder de accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet of niet geheel op de plaats van bestemming zijn aangekomen en dat tekort niet eerder is geconstateerd dan bij het uitladen van het transportmiddel, zodat deze constatering van een dergelijk tekort de onregelmatigheid vormt en de lidstaat van aankomst derhalve heffingsbevoegd is? Of dient de onbekend gebleven eerdere gebeurtenis welke heeft geleid tot het tekort te worden aangemerkt als de onregelmatigheid als bedoeld in artikel 10, lid 4, van de Richtlijn 2008/118/EG, zodat de lidstaat van verzending heffingsbevoegd is?’

5. Beslissing

Het hof:

- gelast dat de griffier deze tussenuitspraak en het proces-verbaal van de zitting anonimiseert en dat hij een geanonimiseerd afschrift van deze stukken (met de kopie van het niet-geanonimiseerde procesdossier) zendt aan het Hof van Justitie van de Europese Unie;
- verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vraag:
‘Dient artikel 10, lid 2, 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 te worden uitgelegd dat aan de voorwaarden van die bepaling is voldaan in het geval de onder de accijnsschorsingsregeling overgebrachte goederen niet of niet geheel op de plaats van bestemming zijn aangekomen en dat tekort niet eerder is geconstateerd dan bij het uitladen van het transportmiddel, zodat deze constatering van een dergelijk tekort de onregelmatigheid vormt en de lidstaat van aankomst derhalve heffingsbevoegd is? Of dient de onbekend gebleven eerdere gebeurtenis welke heeft geleid tot het tekort te worden aangemerkt als de onregelmatigheid als bedoeld in artikel 10, lid 4, van de Richtlijn 2008/118/EG, zodat de lidstaat van verzending heffingsbevoegd is?’

¹⁸ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming).

Het hof houdt verder iedere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie van de Europese Unie naar aanleiding van het vorenstaande verzoek uitspraak heeft gedaan.

De uitspraak is gedaan door [REDACTED]

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op **18 DEC 2024** en een afschrift van de tussenuitspraak is op die datum in Mijn Rechtspraak geplaatst. Aan de partij die niet digitaal procedeert, is een afschrift op die datum aangetekend per post verzonden.

De griffier,

De voorzitter,

[REDACTED]
[REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]

Rechtsmiddel

Tegen tussenbeslissingen stelt de wet geen afzonderlijk, tussentijds beroep in cassatie dan wel een ander rechtsmiddel open (artikel 28, lid 5 Algemene wet inzake rijksbelastingen). Tegen dergelijke beslissingen van de rechtbank of het gerechtshof kan slechts worden opgekomen tegelijkertijd met het hoger beroep respectievelijk het beroep in cassatie tegen de einduitspraak, zijnde de uitspraak waarbij het geding wordt afgedaan (vergelijk het arrest van de Hoge Raad van 14 september 2007, nr. 43 294, ECLI:NL:HR:2007:BB3489).

De griffier verklaart dat deze geanonimiseerde versie van de uitspraak, met uitzondering van de geanonimiseerde gedeelten, gelijk is aan de minuut van de uitspraak.

De griffier,

[REDACTED]