



Datum van  
inontvangstneming

:

22/05/2014

**Zaak C-175/14****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

10 april 2014

**Verwijzende rechter:**

Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

28 maart 2014

**Verzoeker:**

Ralph Prankl

---

Verwaltungsgerichtshof

(omissis)

Het Verwaltungsgerichtshof heeft (omissis) op het hoger beroep van Ralph Prankl, woonachtig te Blindenmarkt, (omissis) tegen de beslissing van de unabhängige Finanzsenat van 7 mei 2012, Zl. ZRV/0448-W/11, inzake accijns op tabak, de volgende

**b e s l i s s i n g**

gegeven:

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt krachtens artikel 267 VWEU de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

Moeten de artikelen 7, leden 1 en 2, en 9, lid 1, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 390, blz. 124), aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen nationale bepalingen op grond waarvan de accijns (tabaksaccijns) op accijnsproducten (sigaretten) die in een (eerste) lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen en zonder dekking van een geleidedocument in de zin van artikel 7, lid 4, van deze richtlijn over land door een of meer lidstaten (lidstaten van

doorvoer) naar een andere lidstaat (lidstaat van bestemming) zijn vervoerd om daar te worden verkocht, ook wordt geheven in de lidstaat van doorvoer? **[Or. 2]**

### Motivering

#### Feiten:

Appellant is een vrachtwagenchauffeur die, op instigatie van de in Oostenrijk woonachtige K.-H. S., tussen eind april 2005 en 16 oktober 2005 in totaal 12 650 000 door onbekenden in het douanegebied van de Europese Unie binnengesmokkelde sigaretten, in Hongarije in zijn vrachtwagen heeft geladen en als clandestiene en niet-gedeclareerde lading naast de lading die op dat ogenblik als dekmantel diende (behang of koekjes) en in de vervoersdocumenten als gehele lading stond opgegeven met vijf ritten van Hongarije, over Oostenrijk, naar het Verenigd Koninkrijk heeft vervoerd. Daar werden de sigaretten in vier gevallen door onbekenden uit de vrachtwagen geladen en in een geval door de Britse autoriteiten in beslag genomen.

Het douanekantoor van Wenen heeft appellant daarom bij besluit van 11 april 2011 een tabaksaccijns van 1 249 820 EUR opgelegd. Volgens het douanekantoor had appellant deze sigaretten ontvangen en naar Oostenrijk overgebracht.

In de daarop ingestelde beroepsprocedure heeft appellant aangevoerd dat K.-H. S., de vader van zijn toenmalige levenspartner, hem in dienst had genomen om (illegaal) sigaretten van Hongarije naar Engeland te vervoeren in het kader van zijn beroep als vrachtwagenchauffeur. Volgens hem stond K.-H. S. beduidend hoger in de hiërarchie van de organisatie van de groots opgezette sigarettensmokkel dan hij, de laatste schakel die de ritten zelf uitvoerde. Hij was niet op de hoogte van het aantal sigaretten dat in „zijn vrachtwagen” was verstopt, en evenmin vertrouwd met de opzet van de verkoop in dat verband. Het staat enkel vast dat hij in de vijf genoemde gevallen tussen april en oktober 2005 een vrachtwagen heeft bestuurd die met de betrokken sigaretten was geladen en met de geladen vrachtwagen van Hongarije over Oostenrijk naar Engeland is gereden. In Engeland hebben derden die hij niet kende de sigaretten uitgeladen. Daarmee was zijn „opdracht” ten einde. Hij stelt dat hij **[Or. 3]** als eenvoudige vrachtwagenchauffeur geen economisch beschikkingsrecht over deze sigaretten had in de zin van § 27 van het Tabaksteuergesetz (Oostenrijkse wet op de tabaksaccijnzen) en deze ook niet in Oostenrijk in de handel heeft gebracht. Voorts valt volgens hem de gewone „doorvoer” van tabaksproducten door Oostenrijk, op weg naar Engeland, niet onder § 27 van het Tabaksteuergesetz.

De unabhängige Finanzsenat heeft met de beslissing waartegen bij het Verwaltungsgerichtshof hoger beroep is ingesteld de aldus vastgestelde tabaksaccijns bevestigd op grond van § 27, lid 2, van het Tabaksteuergesetz. Appellant was weliswaar niet de ontvanger van de sigaretten, maar had kennis van de illegale transporten en heeft voor de succesvolle transporten een vergoeding

ontvangen. Hij heeft als bestuurder van de betreffende vrachtwagen waarmee de sigaretten voor commerciële doeleinden over Oostenrijk naar Groot-Brittannië zijn vervoerd, voor het eerst in het belastinggebied (Oostenrijk) bewaring over deze tabaksproducten gehad.

Unierecht:

Artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB L 76, 1), zoals gewijzigd door richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB L 390, 124), bepaalt:

- „(1) Indien in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, worden de accijnzen geheven in de lidstaat waar deze producten voorhanden worden gehouden.
- (2) Hiertoe wordt de accijns, onverminderd artikel 6, indien producten die bij toepassing van artikel 6 reeds in het verbruik zijn gebracht in een lidstaat, daarna in een andere lidstaat worden geleverd of bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden geleverd, of in een andere lidstaat worden bestemd voor de behoeften van een **[Or. 4]** bedrijf dat op onafhankelijke wijze een economische activiteit uitoefent of van een publiekrechtelijke instelling, verschuldigd in die andere lidstaat.”

Artikel 9, lid 1, van richtlijn 92/12/EEG luidt:

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

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

Artikel 33, lid 1, 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 (PB L 9, 12) bepaalt:

„Onverminderd artikel 36, lid 1, zijn accijnsgoederen die, nadat zij reeds in een lidstaat tot verbruik zijn uitgeslagen, voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden in een andere lidstaat om er te worden geleverd of gebruikt, aan accijns onderworpen en wordt de accijns verschuldigd in die andere lidstaat.”

Nationale (Oostenrijkse) bepalingen:

§ 27, leden 1 en 2, van het Tabaksteuergesetz 1995 in de oorspronkelijke versie (TabStG) en het opschrift ervan luiden:

**„Ontvangst voor commerciële doeleinden**

§ 27. (1) Indien tabaksproducten voor commerciële doeleinden uit het vrije verkeer van een lidstaat worden ontvangen, ontstaat de belastingschuld wanneer de ontvanger

1. de tabaksproducten in het belastinggebied in ontvangst neemt of
2. de buiten het belastinggebied in ontvangst genomen tabaksproducten het belastinggebied binnenbrengt of laat binnenbrengen.

De ontvanger is tot voldoening van de accijns gehouden. Ontvangst door een publiekrechtelijke instelling wordt gelijkgesteld met ontvangst voor commerciële doeleinden. [Or. 5]

(2) Indien tabaksproducten in andere dan de onder lid 1 genoemde gevallen uit het vrije verkeer van een lidstaat het belastinggebied worden binnengebracht, ontstaat de belastingschuld wanneer deze artikelen voor het eerst in het belastinggebied voor commerciële doeleinden in bewaring worden gehouden of worden gebruikt. Diegene die ze in bewaring houdt of gebruikt, is tot voldoening van de accijns gehouden.”

Toelichting bij de prejudiciële vraag:

(omissis) [nationaal procesrecht]

Aangezien de feiten zich in casu hebben afgespeeld in 2005, zijn in de onderhavige zaak richtlijn 92/12/EEG van de Raad, en § 27, leden 1 en 2, van het Tabaksteuergesetz 1995 in de oorspronkelijke versie daarvan (TabStG) nog van toepassing.

Volgens de op dit punt overeenstemmende rechtspraak van het Verwaltungsgerichtshof (omissis) en het Oberste Gerichtshof (omissis) geldt § 27, lid 2, TabStG enkel indien § 27, lid 1 niet van toepassing is.

Vervulling van de toepassingsvoorwaarden van § 27, lid 2, TabStG veronderstelt dus dat de toepassingsvoorwaarden van § 27, lid 1 niet vervuld zijn. § 27, lid 2, TabStG is derhalve enkel van toepassing wanneer de tabaksproducten uit het vrije verkeer van een ander lidstaat niet voor commerciële doeleinden zijn ontvangen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de tabaksproducten, die aanvankelijk niet voor commerciële doeleinden in het belastinggebied waren binnengebracht, voor een ander doel worden bestemd nadat zij zijn overgebracht (omissis). [Or. 6]

Overeenkomstig de bewoordingen van § 27 TabStG is hiervan ook sprake wanneer – zoals in de onderhavige zaak volgens de niet-weersproken vaststelling van de feiten door de unabhängige Finanzsenat – tabaksproducten voor commerciële doeleinden uit het vrije verkeer van een lidstaat (in casu: Hongarije) met een transportmiddel (in casu: een vrachtwagen) door Oostenrijk over andere lidstaten worden vervoerd naar een andere lidstaat (in casu: Verenigd Koninkrijk). In dit geval worden de tabaksproducten weliswaar niet in Oostenrijk ontvangen (§ 27, lid 1, TabStG), maar daar wel binnengebracht en voor het eerst voor commerciële doeleinden in bewaring gehouden (§ 27, lid 2, TabStG).

Appellant heeft in de administratieve procedure reeds betoogd dat de loutere doorvoer van tabaksproducten door Oostenrijk naar het einddoel Engeland, niet onder § 27 TabStG valt.

De door de unabhängige Finanzsenat aangehaalde § 27 TabStG vormt de omzetting van de Unierechtelijke bepaling in artikel 7 van richtlijn 92/12/EEG van de Raad.

Het Verwaltungsgerichtshof twijfelt of de slotsom waartoe de unabhängige Finanzsenat op grond van de nationale wetgeving is gekomen niet in strijd is met de bepalingen van richtlijn 92/12/EEG, inzonderheid artikel 7 daarvan.

In de onderhavige zaak moet worden aangenomen dat de betrokken (gesmokkelde) sigaretten in Hongarije zijn uitgeslagen voor verbruik, op grond van artikel 6, lid 1, sub c, van richtlijn 92/12/EEG, of eventueel artikel 6, lid 1, sub a of b, daarvan.

Als gevolg van het vervoer van de sigaretten over land van Hongarije naar het Verenigd Koninkrijk zijn deze ontegenzeggelijk (vanuit tijdsperspectief) in Oostenrijk voorhanden gehouden. Aangezien het een transport betrof in het kader van het beroepsmatig **[Or. 7]** binnenbrengen van grote hoeveelheden onbelaste sigaretten in het Verenigd Koninkrijk (om daar op de zwarte markt te worden verkocht) en appellant daarvoor – volgens zijn eigen verklaringen in de administratieve procedure – is vergoed (voor de vijfde rit: vergoed had moeten worden), is het Verwaltungsgerichtshof van mening dat de sigaretten ook in Oostenrijk „voor commerciële doeleinden” voorhanden zijn gehouden.

Dit resultaat, waarbij de accijns bij een dergelijk transport in de lidstaat van doorvoer wordt geheven (ook wanneer zij na voldoening in de lidstaat van bestemming dan overeenkomstig artikel 22, lid 3, van richtlijn 92/12/EEG in voorkomend geval weer moet worden teruggegeven; zie in die zin arrest van het Hof van 30 mei 2013, [Scandic Destilleries], C-663/11, punt 35) lijkt in strijd met het duidelijk aan richtlijn 92/12/EEG inherente stelsel dat accijnsproducten die voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, worden belast in de lidstaat van bestemming.

Het Hof heeft in zijn arrest van 13 december 2007, BATIG (C-374/06, punt 55), weliswaar geoordeeld dat de gemeenschapswetgever van de voorkoming van dubbele heffing geen absoluut beginsel heeft gemaakt. Het Verwaltungsgerichtshof is echter van mening dat dit moet worden gezien tegen de achtergrond van de feiten in die zaak, waar accijnsproducten in een lidstaat (wederrechtelijk) tot verbruik waren uitgeslagen en daarbij al voorzien waren van het fiscale merkteken van een andere lidstaat.

De in de onderhavige zaak voorliggende bewaring (voor commerciële doeleinden) bij de doorvoer door een lidstaat zou bovendien tot een meervoudige – niet louter een dubbele – heffing van accijns kunnen leiden, namelijk naast een eerste heffing in de lidstaat van uitslag tot verbruik en de heffing in de lidstaat van bestemming, ook in elke lidstaat van doorvoer. **[Or. 8]**

In het onderhavige geval kan dit resultaat worden vermeden door de bewoordingen „in een lidstaat [...] [...]producten [...] voorhanden worden gehouden” en „waar deze producten voorhanden worden gehouden” in artikel 7, lid 1, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad (in de Duitse taalversie: „Befinden sich Waren [...] in einem Mitgliedstaat” en „in dem sie sich befinden”; in de Engelse taalversie: „being held” en „in which [...] are held”; in de Franse taalversie: „sont détenus”) aldus uit te leggen dat niet enkel daar accijns wordt geheven maar ook enkel dan wanneer de accijnsproducten in deze lidstaat voorhanden worden gehouden. Indien deze producten dus door een lidstaat worden vervoerd, is de accijns daar niet langer verschuldigd als de producten de lidstaat na de doorvoer opnieuw hebben verlaten. De accijns wordt dan verschuldigd in de volgende lidstaat op de transportroute waar de producten voorhanden worden gehouden, en zo verder totdat ze in de lidstaat van bestemming zijn aangekomen.

Een dergelijke uitlegging aan de hand van waar de producten voorhanden worden gehouden, kan worden afgeleid uit het arrest van het Hof van 6 februari 2014 (Helm Düngemittel, C-613/12, punten 29, 30 en 39), waarin het Hof heeft geoordeeld dat de voorwaarde in artikel 20 van protocol nr. 4 bij de in die zaak relevante Europees-mediterrane overeenkomst voor de afgifte van een vervangend certificaat inzake goederenverkeer, die erin bestaat dat de producten onder toezicht van een douanekantoor zijn geplaatst [Duitse taalversie: „sich [...] befinden”], niet langer is vervuld wanneer zij de betreffende lidstaat hebben verlaten.

Een andere mogelijke uitlegging om genoemd resultaat te vermijden, bestaat er in het onderhavige geval in om artikel 7, lid 2, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad te beschouwen als *lex specialis* ten opzichte van de artikelen 7, lid 1, en 9, lid 1, van deze richtlijn. In dat geval zouden de betrokken sigaretten, die al in een lidstaat (in casu: Hongarije) tot verbruik zijn uitgeslagen overeenkomstig artikel 6, bestemd zijn voor levering in een andere lidstaat (in **[Or. 9]** casu: Verenigd Koninkrijk), zodat de accijns verschuldigd wordt in deze lidstaat (Verenigd

Koninkrijk) en niet in de lidstaat (van doorvoer) waar de producten even (tijdelijk) voorhanden zijn.

Deze uitlegging kan worden afgeleid uit het arrest van het Hof van 2 april 1998 (The Queen / Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac e.a., C-296/95, punt 51) waarin het oordeelt dat artikel 7, lid 2, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad bepaalt dat indien in dit kader (wanneer producten voor commerciële doeleinden in een lidstaat voorhanden zijn) die producten in een andere lidstaat worden geleverd of bestemd zijn om in een andere lidstaat te worden geleverd, de accijns verschuldigd wordt in die andere lidstaat.

Het Hof heeft reeds in voormeld arrest van 2 april 1998 (The Queen / Commissioners of Customs and Excise, ex parte EMU Tabac e.a., C-296/95, punt 42) en voorts in het arrest van 23 november 2006 (Joustra, C-5/05, punt 30) opgemerkt dat artikel 6 van richtlijn 92/12/EEG van de Raad weliswaar bepaalt dat de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik van de producten in een lidstaat, maar dit niet uitsluit dat de accijns krachtens de artikelen 7, 9 of 10 vervolgens in een andere lidstaat wordt geheven, waarbij de eventueel in de eerste lidstaat betaalde accijns kan worden teruggegeven op grond van artikel 7, lid 6, of artikel 10, lid 4. Het Hof heeft hier het woord „lidstaat” in het enkelvoud gebruikt en niet van andere lidstaten gesproken. Het kan dus de lidstaat van bestemming voor ogen gehad hebben.

In het arrest van 9 september 2004 (Meiland Azewijn, C-292/02, punt 35) heeft het Hof opgemerkt dat artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 92/12/EEG van de Raad de algemene regel bevat dat de accijns over een in een lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproduct dat in een andere lidstaat voor commerciële doeleinden voorhanden wordt gehouden, in deze andere lidstaat wordt geheven en **[Or. 10]** de plaats waar de accijns verschuldigd wordt dus de lidstaat van bestemming van het product is en niet de plaats waar het tot verbruik is uitgeslagen.

Advocaat-generaal Trstenjak heeft in haar conclusie in zaak C-230/08 (Dansk Transport og Logistik, punt 141) ook naar deze uitspraak verwezen. Zij was in punt 146 van die conclusie van mening dat wanneer smokkelwaar na tot verbruik te zijn uitgeslagen in de lidstaat van invoer vervolgens voor commerciële doeleinden over een binnengrens van de Gemeenschap een andere lidstaat wordt binnengebracht, het aan de accijnsproducten inherente risico zich naar die volgende lidstaat van invoer verplaatst, hetgeen een verplaatsing van het verschuldigd worden van de accijns rechtvaardigt en (punt 147) een verschuiving van de heffingsbevoegdheid. De feiten aan de orde in die zaak, te weten sigarettensmokkel vanuit een derde land naar Duitsland en het verdere vervoer van de producten tot ontdekking ervan in Denemarken, betroffen enkel een lidstaat van invoer (Duitsland) en een lidstaat van ontdekking (Denemarken) en geen lidstaat van doorvoer. Het Hof kon zich dus in zijn arrest van 29 april 2010 (Dansk Transport og Logistic, C-230/08, punten 114 en 115) beperken tot een „of-



of'-uitspraak, volgens dewelke de accijns wordt geheven door de lidstaat van ontdekking en inbeslagneming wanneer de producten daar voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden, en de lidstaat van invoer bevoegd blijft voor heffing wanneer de producten in de lidstaat van ontdekking of bestemming niet voor commerciële doeleinden voorhanden worden gehouden. De redenering van de advocaat-generaal over de „verplaatsing” kan evenwel worden veralgemeend en in het geval van doorvoer tot een meervoudige verplaatsing tot uiteindelijk de lidstaat van ontdekking of bestemming leiden.

Krachtens de thans geldende rechtstoestand volgens richtlijn 2008/118/EG van de Raad zou volgens het Verwaltungsgerichtshof in de lidstaat van doorvoer (zoals in **[Or. 11]** casu) geen accijns verschuldigd zijn. Artikel 33, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad verbindt het vereiste dat de goederen in een lidstaat voorhanden worden gehouden immers met het vereiste dat de goederen daar worden geleverd of gebruikt. Zodoende zijn producten zonder twijfel aan de accijns van de lidstaat van bestemming onderworpen, waar zij worden geleverd of gebruikt, en niet aan die van de lidstaat van doorvoer.

Aangezien het in punt 1 van de considerans van richtlijn 2008/118/EG van de Raad heet dat deze richtlijn ertoe strekt nieuwe wijzigingen ten opzichte van richtlijn 92/12/EEG van de Raad vast te stellen, is het niet duidelijk of artikel 33, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad in dit opzicht een wijziging van richtlijn 92/12/EEG van de Raad inhoudt of dat met deze bepaling enkel is voorzien in een duidelijkere en eenvormigere woordkeuze ten aanzien van richtlijn 92/12/EEG van de Raad, zonder inhoudelijke wijziging.

Wenen, 28 maart 2014

(omissis)