CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
E. TANCHEV
van 21 januari 2021 [1]

Zaak C-279/19

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
tegen
WR

[verzoek van de Court of Appeal (rechter in hoogste aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Accijns – Richtlijn 2008/118/EG – Tot voldoening van de accijns gehouden persoon – Persoon die de voor levering bestemde goederen voorhanden heeft – Persoon die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest – Begrip – Vervoerder van de goederen – Onschuldige actor"

1. In het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing verzoekt de Court of Appeal (rechter in hoogste aanleg, Verenigd Koninkrijk) het Hof om uitlegging van artikel 33, lid 3, van richtlijn 2008/118/EG [2]. Het verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (belasting- en douanedienst van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „HMRC") en WR betreffende de rechtmatigheid van de heffingsaanslag in de accijns die aan WR is opgelegd voor goederen die hij op illegale wijze naar het Verenigd Koninkrijk heeft vervoerd. In wezen luidt de belangrijkste vraag of een vrachtwagenchauffeur (WR) die op het punt waar accijns wordt geheven fysiek in het bezit bleek te zijn van goederen waarvoor geen accijns was betaald, krachtens de richtlijn *strikt gehouden is* tot voldoening van de accijns.

I. Toepasselijke bepalingen

2. Ten behoeve van deze conclusie volstaat het dat ik verwijs naar het nationale en Unierechtskader dat in extenso is aangehaald in de punten 14 tot en met 24 van het arrest van de verwijzende rechter van 19 maart 2019 [3].

[1] Oorspronkelijke taal: Engels.

[2] Richtlijn van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12; hierna: „richtlijn").

[3] 2019, EWCA Civ 465 (hierna: „arrest van 19 maart 2019").

II. Hoofdgeding en prejudiciële vragen

3. Op 6 september 2013 werd een door WR (een zelfstandige chauffeur) bestuurde vrachtwagen bij Dover Easter Docks tegengehouden door beambten van het UK Border Agency (grensautoriteit van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „UKBA"). De lading van de vrachtwagen bestond uit 26 pallets bier. WR heeft de UKBA-beambten een Cargo Movement Requirement-vrachtbrief (hierna: „CMR") overhandigd waarin was vermeld dat de goederen waren gedekt door een elektronisch administratief document met een administratieve referentiecode (hierna: „ARC"). In de CMR stond bovendien dat de afzender een entrepot in Duitsland was en de geadresseerde Seabrook Warehousing Ltd, een entrepot in het Verenigd Koninkrijk. De documenten waren dus prima facie in overeenstemming met het feit dat de goederen onder schorsing van accijns in de zin van artikel 4, lid 7, van de richtlijn werden vervoerd.

4. Bij raadpleging van het Excise Movement and Control System (systeem voor toezicht op het verkeer van accijnsgoederen; hierna: „EMCS") stelden de UKBA-beambten echter vast dat de op de CMR vermelde ARC reeds was gebruikt voor een eerdere verzending van bier naar Seabrooks. Anders dan in de documenten was aangegeven, gold voor de lading derhalve geen schorsing van accijns. Toen de goederen in het Verenigd Koninkrijk aankwamen, kwamen zij dus langs een punt waar in het Verenigd Koninkrijk accijns wordt geheven.

5. Daarom heeft HMRC aan WR een heffingsaanslag in de accijns ten bedrage van 22 779 pond sterling (GBP) (ongeveer 25 200 EUR) opgelegd op grond van voorschrift 13, leden 1 en 2, van de Excise Goods (Holding, Movement and Duty Point) Regulations 2010 [voorschriften van 2010 betreffende accijnsgoederen (het voorhanden hebben, overbrengen en langs een punt voeren waar accijns wordt geheven)], alsook een boete ten bedrage van 4 897,48 GBP (ongeveer 5 400 EUR) op grond van bijlage 41 bij de Finance Act 2008 (begrotingswet van 2008).

6. WR heeft tegen de heffingsaanslag in de accijns (en tegen de boete) beroep ingesteld bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk; hierna: „FtT"), die tot de volgende feitelijke vaststellingen kwam: WR was een ervaren vrachtwagenchauffeur die van 2009 tot 2013 in dienst was bij een vervoerbedrijf en zich sinds 2013 als zelfstandige beschouwde (maar zich pas in 2015 als zodanig bij de belastingdienst registreerde). Hij werd cash betaald zonder dat inhoudingen op het loon werden verricht. In de loop van 2014 stemde hij ermee in te werken voor een bedrijf dat naar zijn weten „Kells" heette, voor een loon van 250 GBP per week op basis van twee à drie dagen werk, en 350 tot 360 GBP indien hij langer aan het werk was. Een schriftelijke overeenkomst was er niet en hij werd cash betaald, waarbij het geld hem persoonlijk werd overhandigd of ergens op het vrachtwagenterrein werd verstopt, zodat hij het daar kon ophalen.

7. Volgens de FtT begaf WR zich doorgaans naar een vrachtwagenterrein om er een lege oplegger op te halen, die hij dan naar een beveiligd vrachtwagenterrein in Calais (Frankrijk) bracht en omwisselde voor een met goederen geladen aanhangwagen die naar het Verenigd Koninkrijk moest worden gebracht. In een buis aan de zijkant van de oplegger vond hij de documenten voor de lading, te weten een CMR en een afleveringsbewijs, aan de hand waarvan hij zich vergewiste van de aard en de bestemming van de te vervoeren goederen. Binnen de sector waarin WR werkzaam was, was het blijkbaar niet ongewoon dat vrachtwagenchauffeurs af en toe op basis van dergelijke informele regelingen werden ingeschakeld (of de omstandigheden dit nu

rechtvaardigden of niet), waarbij zij contant werden betaald zonder dat de afspraken door documenten werden gestaafd, niet geïnteresseerd waren in de identiteit van hun opdrachtgevers en voor de HMRC onbekend bleven.

8. Volgens de FtT haalde WR op 6 september 2013 een lading bier op die bestemd was voor een entrepot, namelijk Seabrook in het Verenigd Koninkrijk. WR wist dus dat de zending uit accijnsgoederen bestond. De in punt 4 van deze conclusie genoemde UKBA-beambten hebben het voertuig en de accijnsgoederen in beslag genomen. WR stelde „Des", de persoon van wie hij de opdracht had gekregen de goederen op te halen, op de hoogte van de gebeurtenissen en werd vervolgens in Dover opgehaald. Hij ontving zijn loon voor die week en had verder geen contact met Des.

9. De FtT oordeelde dat WR niet medeplichtig was aan de poging tot smokkel. Hij stond onder toezicht van de persoon of personen die de smokkel van de goederen had of hadden georganiseerd, en die personen hadden de feitelijke en wettelijke beschikkingsmacht over de goederen toen deze in beslag werden genomen. WR had geen persoonlijk belang in de goederen. Zijn enige belang bestond erin de instructies te volgen om de goederen op te halen en te leveren in ruil voor een bescheiden bedrag als vergoeding voor zijn diensten. Hij was ook niet de eigenaar van het voertuig. De identiteit van de personen die achter de poging tot smokkel zaten en die er bewust bij betrokken waren, kan niet met zekerheid worden vastgesteld. De enige informatie waarover WR beschikte, stond in de documenten die hij meekreeg toen hij de goederen ophaalde, en op het eerste gezicht waren die documenten correct opgesteld voor het verkeer van goederen die onder een geldige accijnsschorsingsregeling vielen. WR had geen mogelijkheid om te controleren of de ARC op de CMR reeds was gebruikt of niet. Er stond niets in de documenten dat zijn argwaan kon wekken en hij had geen toegang tot het EMCS.

10. De FtT heeft de rechtspraak van de Court of Appeal, Criminal Division (strafkamer)[4], toegepast en heeft als volgt geoordeeld: i) „directe of indirecte kennis van [WR's] fysieke bezit van gesmokkelde goederen kan voldoende zijn om ervan uit te gaan dat deze persoon de goederen ‚voorhanden heeft' [...] en om hem de status van ‚onschuldige actor' te ontnemen"; ii) „WR was echter een onschuldige actor en kan dus niet worden geacht de goederen ‚voorhanden' te hebben gehad of te hebben ‚geleverd' in de zin van voorschrift 13", en iii) „WR tot voldoening van de accijns houden in de vastgestelde omstandigheden zou ernstige vragen oproepen over de verenigbaarheid met de doelstellingen van de wetgeving". De FtT heeft WR's beroep gegrond verklaard en heeft de heffingsaanslag in de accijns en de boete nietig verklaard.

11. HMRC heeft tegen die beslissing hoger beroep ingesteld bij de Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (belastingrechter in tweede aanleg, Verenigd Koninkrijk). De Upper Tribunal heeft het hoger beroep van HMRC verworpen op grond dat, in wezen, de feitelijke vaststellingen van de FtT niet werden betwist, zodat er bij het hoger beroep van werd uitgegaan dat WR geen directe of indirecte kennis had van de poging tot smokkel. Ook de Upper Tribunal heeft de uitzondering voor onschuldige actoren toegepast en heeft de beslissing van de FtT bekrachtigd.

12. HMRC heeft tegen deze beslissing cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter (de Court of Appeal). Deze rechter heeft het cassatieberoep van HMRC tegen de beslissing van de Upper Tribunal afgewezen wat betreft de boete die was opgelegd op grond van bijlage 41 bij de begrotingswet van 2008. De verwijzende rechter twijfelt echter aan de geldigheid van de

[4] Arrest Taylor and Wood v R (2013, EWCA Crim 1151).

uitspraak van de Upper Tribunal. Hij vraagt zich met name af of een vrachtwagenchauffeur, die geen recht heeft op of belang heeft in de goederen die hij vervoert en die er niet van op de hoogte is of geen reden heeft om aan te nemen dat die goederen aan accijns zijn onderworpen, al dan niet gehouden is tot voldoening van deze accijns krachtens artikel 33, lid 3, van de richtlijn.

13. In deze omstandigheden heeft de Court of Appeal de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is een persoon (P) die fysiek in het bezit is van accijnsgoederen op het moment dat de accijns daarop verschuldigd wordt in lidstaat B, de tot voldoening van die accijns gehouden persoon overeenkomstig artikel 33, lid 3, van richtlijn [2008/118] in het geval dat die persoon:

a) geen wettelijk of economisch belang in de accijnsgoederen had;

b) tegen een vergoeding de accijnsgoederen ten behoeve van een andere partij vervoerde tussen lidstaat A en lidstaat B, en

c) wist dat de goederen in zijn bezit accijnsgoederen waren, maar niet wist en geen reden had om aan te nemen dat op de goederen accijns verschuldigd was in lidstaat B, op het ogenblik dat of voordat de accijns verschuldigd werd?

2) Wordt de eerste vraag anders beantwoord indien de persoon (P) niet wist dat de goederen in zijn bezit accijnsgoederen waren?"

III. Analyse

A. Korte samenvatting van de argumenten van partijen

14. Schriftelijke opmerkingen zijn bij het Hof ingediend door WR, het Verenigd Koninkrijk, de Nederlandse en de Italiaanse regering, en de Europese Commissie.

15. WR (verweerder in het hoofdgeding) stelt in wezen dat de twee nationale rechterlijke instanties hem terecht als een „onschuldige actor" hebben aangemerkt, aangezien hij geen recht had op of belang had in de goederen die hij ten behoeve van een andere partij, tegen een vergoeding, vervoerde, en zich er niet van bewust was dat op de door hem vervoerde goederen belastingen waren ontdoken en zich daar ook niet bewust van had moeten zijn. Derhalve kan hij niet tot voldoening van die accijns worden gehouden krachtens artikel 33, lid 3, van de richtlijn. Een beslissing om iemand in WR's situatie tot voldoening van de accijns te houden, zou leiden tot commerciële chaos, omdat dit zou betekenen dat een bezorger (die bijvoorbeeld voor DHL werkt) die een kist wijn op punt A ophaalt en op punt B levert (enkel en alleen omdat hij uit de informatie op het pakket kon opmaken of had moeten opmaken dat het wijn bevatte) tot voldoening van de accijns zou worden gehouden indien er op die kist geen accijns is betaald.

16. Voorts moet artikel 38 van de richtlijn, dat bepaalt dat accijns die verschuldigd is ten gevolge van een onregelmatigheid tijdens een overbrenging van accijnsgoederen moet worden voldaan door „eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest", aldus worden uitgelegd dat „betrokken zijn" betekent dat de persoon in kwestie van de onregelmatigheid op de hoogte was of had moeten zijn.

17. Bovendien staat nergens in de richtlijn dat accijns moet worden geïnd bij personen die geen belang in de overgebrachte goederen hebben en die niet wisten (en geen reden hadden om aan te nemen) dat er op de goederen nog accijns verschuldigd was. Een dergelijke uitlegging zou geschikt noch noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de door de richtlijn nagestreefde doelstellingen en zou dus in strijd zijn met het evenredigheidsbeginsel.

18. De regering van het Verenigd Koninkrijk, de Nederlandse regering en de Commissie stellen in wezen dat artikel 33, lid 3, van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de persoon „die de goederen voorhanden heeft" op het tijdstip waarop de accijns verschuldigd is, zoals in casu WR, tot voldoening van deze accijns gehouden is.

19. De Italiaanse regering komt tot een soortgelijke conclusie, maar dan op grond van artikel 38 van de richtlijn.

B. Beoordeling

1. Voorafgaande opmerkingen

20. Ik acht het wenselijk de twee prejudiciële vragen samen te beantwoorden, aangezien de verwijzende rechter in wezen wenst te vernemen of een vrachtwagenchauffeur zoals WR tot voldoening van de accijns moet worden gehouden, met name op grond van artikel 33, lid 3, van de richtlijn, indien deze persoon geen belang had in de goederen en niet wist en evenmin reden had om aan te nemen dat op de goederen accijns verschuldigd was.

21. Om de redenen die ik hieronder zal uiteenzetten, ben ik tot de conclusie gekomen dat het standpunt van alle partijen (met uitzondering van WR) juist is. Bovenstaande vraag moet derhalve bevestigend worden beantwoord: een vrachtwagenchauffeur zoals in casu WR is op grond van risicoaansprakelijkheid gehouden tot voldoening van de accijns.

22. Ik zal met name de doelstelling van de maatregel, de bewoordingen van de relevante bepalingen en de mogelijke overeenkomsten met andere wetgevingskaders onderzoeken.

23. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling immers niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en de doelstellingen die worden nagestreefd met de regeling waarvan zij deel uitmaakt.[5] Evenzo moet de betekenis en de draagwijdte van begrippen waarvoor in het Unierecht geen definitie voorhanden is, worden bepaald in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan, waarbij eveneens rekening wordt gehouden met de context waarin deze begrippen voorkomen en met de doelstellingen van de regeling in kwestie.[6]

[5] Arresten van 26 januari 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, punt 26), en 19 juli 2012, A (C-33/11, EU:C:2012:482, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[6] Zie in die zin arrest van 13 december 2012, BLV Wohn- und Gewerbebau (C-395/11, EU:C:2012:799, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

2. Doelstelling van richtlijn 2008/118 en van de relevante bepalingen

24. De belangrijkste doelstelling van de richtlijn bestaat in het invoeren van regels met betrekking tot het voorhanden hebben van accijnsgoederen, het verkeer daarvan en de controles daarop, met name om te garanderen dat de verschuldigdheid van de accijns in alle lidstaten op dezelfde wijze is geregeld.[7] Deze harmonisatie moet leiden tot een naadloos systeem waarbij de accijns systematisch wordt betaald voordat goederen in het vrije verkeer worden gebracht, zodat het vrije verkeer van de goederen mogelijk wordt, ervoor wordt gezorgd dat de juiste belastingschuld daadwerkelijk wordt geïnd door de nationale autoriteiten, en dubbele belasting van transacties tussen de lidstaten wordt voorkomen.

25. In de onderhavige zaak werden de goederen niet onder een accijnsschorsingsregeling overgebracht – de bijhorende documenten waren immers vals (de accijnsgoederen werden vervoerd onder dekking van een CMR met een valse ARC).

26. Uit de verwijzingsbeslissing volgt dat de betrokken goederen reeds tot verbruik waren uitgeslagen ten gevolge van de ongeldigheid van het document dat bedoeld was om aan te tonen dat deze goederen werden overgebracht onder schorsing van accijns en voor commerciële doeleinden voorhanden werden gehouden, waardoor de accijns onmiddellijk verschuldigd werd op het tijdstip dat de goederen in het Verenigd Koninkrijk aankwamen.

27. Gelet op het doel van de richtlijn (zoals vermeld in punt 24 van deze conclusie) wordt in de wetgeving een aantal personen aangewezen die gehouden zijn tot voldoening van de accijns.

28. Volgens artikel 33, lid 3, van de richtlijn zijn de tot voldoening van de accijns gehouden personen: a) de persoon die de levering van de goederen verricht; b) de persoon die de goederen voorhanden heeft (in de zuiver objectieve betekenis dat hij deze fysiek in bezit heeft), of c) de persoon aan wie de goederen worden geleverd in de andere lidstaat. Artikel 38, lid 3, van de richtlijn bepaalt dat, in geval van een onregelmatigheid, „[d]e accijns moet worden voldaan door de persoon die overeenkomstig artikel 34, lid 2, onder a), of artikel 36, lid 4, onder a), zekerheid voor de betaling heeft gesteld en door eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest".

29. Waar het gaat om de doelstellingen van de richtlijn is het zo dat – zoals ik in het volgende deel zal verduidelijken – de *ruime formulering* van de bepalingen in kwestie, die betrekking hebben op een aantal personen die mogelijk gehouden zijn tot voldoening van de accijns (zonder dat er een rangorde is vastgesteld) en die daartoe hoofdelijk gehouden zijn, beoogt te waarborgen dat de belastingschuld daadwerkelijk wordt betaald, en daartoe moet er iemand *aansprakelijk worden gesteld*. Het Hof heeft dit standpunt in zijn rechtspraak onderschreven.[8]

30. In artikel 8, lid 2, van de richtlijn wordt het *beginsel van hoofdelijke aansprakelijkheid* toegepast: „Indien er voor eenzelfde accijnsschuld verscheidene schuldenaren zijn, zijn zij hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden."

31. Uit dit beginsel vloeit voort dat *elke schuldenaar* is gehouden tot betaling van het *volledige bedrag* van de schuld en dat de schuldeiser in beginsel de vrijheid behoudt om de betaling van deze schuld te eisen van een of meerdere schuldenaren naar keuze.[9]

7 Zie arrest van 5 april 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punt 39).

8 Zie arresten van 5 april 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punten 41 en 42), en 3 juli 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punten 25 en 26).

9 Zie arrest van 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 85).

32. Ik ben van mening dat de keuze van de Uniewetgever om het beginsel van hoofdelijke aansprakelijkheid toe te passen in overeenstemming is met de opzet van de richtlijn *om te garanderen dat de accijnsschuld daadwerkelijk wordt geïnd*. Dit volgt uit de overwegingen 15, 19 en 20 van de richtlijn, en het belang van dit aspect is eveneens benadrukt in de zaak Van de Water [10].

33. Bovendien heeft de richtlijn, zoals blijkt uit overweging 8 ervan, niet alleen de begrippen „belastbare goederen" en „plaats waar de accijns verschuldigd wordt" geharmoniseerd, maar ook de vaststelling van de tot voldoening van de accijns gehouden personen. Wanneer een persoon fysiek in het bezit is van de tot verbruik uitgeslagen accijnsgoederen, dan is hij derhalve gehouden tot voldoening van de verschuldigde accijns, ongeacht of hij ervan op de hoogte is of zou moeten zijn dat over de goederen accijns verschuldigd is.

34. Het inherente doel van hoofdelijke aansprakelijkheid bestaat er immers in om de verhaalsmogelijkheden voor de autoriteiten te vergroten en daarmee de doeltreffende invordering van accijnsschulden en de bescherming van de eigen middelen van de Unie te versterken. [11]

35. Ik ben (net als de Nederlandse regering) van mening dat deze doelstelling (zie punt 24 van deze conclusie) onder druk zou komen te staan indien de belastingdienst zou moeten aantonen dat de tot voldoening van de accijns gehouden persoon er ook van op de hoogte is dat de accijns over de betrokken goederen verschuldigd is. Een dergelijke eis zou de inning van de belastingschuld in de praktijk aanzienlijk bemoeilijken.

36. Het kennisvereiste werkt immers ontduiking van de accijns in de hand. Transacties die aanleiding geven tot accijnsplicht spelen zich vaak af binnen netwerken waarin handel, vervoer en doorverkoop plaatsvinden en waarin verscheidene personen elk een eigen (kleine) rol te vervullen hebben. Het is daarom perfect mogelijk dat iemand – zoals een vrachtwagenchauffeur – die zelf niet op de hoogte is en slechts een kleine schakel in de gehele keten vormt, toch kan worden aangesproken, aangezien anders geen effectieve heffing mogelijk is.

37. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft toegevoegd, zou het invoeren van een kennisvereiste in de begrippen „voorhanden hebben" en „de levering verrichten" in artikel 8, lid 1, onder b), en artikel 33, lid 3, van de richtlijn afbreuk doen aan het doel en de strekking van die richtlijn. Hierdoor zou een middel worden gecreëerd waarmee accijns relatief gemakkelijk kan worden ontdoken. Zo zou de situatie zich kunnen voordoen dat iemand die fysiek in het bezit blijkt te zijn van goederen waarover accijns verschuldigd is, eenvoudigweg nalaat – zoals WR in casu heeft gedaan – om de persoon te identificeren die hem in dienst heeft genomen om de goederen te vervoeren, of om andere gegevens betreffende de eigendom van de goederen te verstrekken (hetzij opzettelijk, hetzij omdat hij valse informatie heeft gekregen).

38. Dit zou de bestrijding van fraude en misbruik bemoeilijken, terwijl de opzet van de richtlijn en de overwegingen ervan vereisen dat *de nationale autoriteiten garanderen dat de belastingschuld daadwerkelijk wordt geïnd* (zie punt 32 van deze conclusie).

[10] Zie arrest van 5 april 2001 (C-325/99, EU:C:2001:201, punt 41), en conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in die zaak (EU:C:2000:614, punt 27).

[11] Zie in die zin ook arrest van 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 88).

39. Het door WR aangevoerde argument met betrekking tot het voorbeeld van een DHL-chauffeur (zie punt 15 van deze conclusie) [12] kan gemakkelijk worden afgewezen. Niet de persoon die de levering verricht voor DHL zal worden aangesproken, maar wel de onderneming, DHL. Zoals de Nederlandse regering heeft opgemerkt, moet WR worden aangemerkt als een zelfstandige en daarmee als een ondernemer, die heeft aanvaard om zonder schriftelijke overeenkomst te werken en contant betaald te worden. Aan het ondernemerschap zijn ondernemersrisico's verbonden en daarbij hoort dat een ondernemer zelf verantwoordelijk is voor de personen met wie hij zakendoet en van wie hij opdrachten accepteert. Bovendien kan een ondernemer zich tegen dergelijke risico's indekken via een verzekering of door de risico's contractueel aan de klant toe te wijzen.

3. Bewoordingen van de relevante bepalingen

40. De tot voldoening van de accijns gehouden personen omvatten, afhankelijk van de in artikel 33, lid 3, van de richtlijn bedoelde gevallen, de persoon die de levering verricht, de persoon die de voor levering bestemde goederen voorhanden heeft en de persoon aan wie de goederen worden geleverd.

41. Naar mijn mening zijn de bewoordingen van deze bepaling duidelijk en tegelijkertijd bijzonder ruim.

42. Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk heeft opgemerkt, staat niets in de richtlijn (ook niet in de voorganger ervan, namelijk richtlijn 92/12/EEG [13]) eraan in de weg dat de lidstaten iemand die voor commerciële doeleinden en buiten een accijnsschorsingsregeling om accijnsgoederen voorhanden heeft, tot voldoening van de uitstaande belastingschuld houden, en is er ook geen sprake van enig vereiste dat een persoon, wil hij geacht worden de goederen „voorhanden te hebben", bepaalde kennis over de accijnsstatus ervan heeft.

43. De normale betekenis van de in de richtlijn gebruikte uitdrukkingen „voorhanden hebben" en „de levering verrichten" met betrekking tot goederen, is duidelijk: alleen het fysieke bezit van de goederen is vereist. Aangezien de verschillende taalversies van de tekst in dit opzicht niet van elkaar verschillen, kan worden geconcludeerd dat de uitdrukking „persoon die de goederen voorhanden heeft" ziet op eenieder die deze goederen fysiek in zijn bezit heeft, tenzij deze uitlegging zich niet verdraagt met het doel van de bepaling of met algemene rechtsbeginselen.

44. Indien het de bedoeling van de Uniewetgever was geweest directe of indirecte kennis te eisen, zou hij dat uitdrukkelijk hebben aangegeven.

45. Het is juist dat het begrip „voorhanden hebben" in de accijnswetgeving van de Unie niet is gedefinieerd. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, blijkt echter uit een contextuele uitlegging dat een dergelijke definitie wel is opgenomen in de douanewetgeving, een regeling die vele overeenkomsten vertoont met de accijnswetgeving. Volgens artikel 5, punt 34, van het

[12] Dit argument werd in het verleden reeds door beroepsbeoefenaren aangevoerd. Zie Snell, C., „Whose duty is it anyway?", *No 5 Chambers Commercial & Chancery Bulletin*, winter 2015/2016, blz. 8 en 9.

[13] Richtlijn 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 1992, L 76, blz. 1).

douanewetboek van de Unie [14] betekent „houder van de goederen" „de persoon die de eigenaar is van de goederen, een soortgelijk recht heeft om erover te beschikken, *of er fysieke controle over uitoefent*" (cursivering van mij).

46. De ruime bewoordingen van artikel 33 van de richtlijn zorgen ervoor dat de belastingplicht rust op *eenieder* die de goederen voorhanden houdt totdat de accijns is betaald, zoals het Hof heeft vastgesteld in het arrest Gross [15]. Die zaak betrof de uitlegging van artikel 7 van richtlijn 92/12 (de voorloper van artikel 33 van de richtlijn), en met name de vraag of opeenvolgende houders van tot verbruik uitgeslagen goederen tot voldoening van de accijns konden worden gehouden. Ook een dergelijke uitlegging vindt immers steun in het doel van de richtlijn, namelijk ervoor te zorgen dat de belastingschuld daadwerkelijk wordt geïnd.

47. De juistheid van de benadering van het Hof in de zaak Gross is ook in de rechtsleer verdedigd. [16]

48. Zoals de Britse Upper Tribunal reeds terecht heeft geoordeeld in de zaak B&M Retail Ltd v HMRC [17] – een zaak die niet zozeer rechtstreeks betrekking had op artikel 33 van de richtlijn als wel op de uitlegging van artikel 7 van de richtlijn en de aansprakelijkheid op grond van dat artikel, maar hier toch relevant is – schept „de zaak Gross [...] een duidelijk precedent dat zodra accijnsgoederen waarover geen accijns is betaald, in de lidstaat van bestemming in het verkeer zijn gebracht, de autoriteiten van die lidstaat kunnen kiezen welke van de opeenvolgende houders van de goederen wordt aangesproken, mits de accijns nog niet eerder is geïnd. Dit is in overeenstemming met het beleid waarop de richtlijn [...] is gebaseerd en dat inhoudt dat het de plicht is van de betrokken lidstaat om te garanderen dat accijns wordt betaald over goederen waarvan is vastgesteld dat zij tot verbruik zijn uitgeslagen. De beslissing in die zaak verdraagt zich derhalve met het beginsel dat het – mits de verschuldigde accijns nog niet eerder is geïnd – mogelijk is een persoon aan te spreken van wie is vastgesteld dat hij goederen voorhanden heeft waarover geen accijns is betaald, ook al zijn deze goederen mogelijk voordien reeds in dezelfde lidstaat tot verbruik uitgeslagen."

49. Ik citeer hier ook goedkeurend het arrest van 19 maart 2019 (punt 66), waarin de verwijzende rechter heeft verklaard dat hij „het ermee eens [was] dat het beleid waarop de richtlijn [...] is gebaseerd, inhoudt [...] dat elke lidstaat dient te garanderen dat de accijns wordt betaald [...]. Het zou leiden tot verstoring van de interne markt indien de lidstaten geen maatregelen zouden nemen om te verhinderen dat goederen waarover accijns moest worden betaald, vrij binnen de eengemaakte markt circuleren naast goederen waarover accijns is betaald. Zoals de Upper Tribunal verder heeft opgemerkt in Davison and Robinson [18], moet HMRC bij gebreke van relevante informatie over een eventuele voorafgaande uitslag tot verbruik, de persoon aanspreken die volgens HMRC de goederen in kwestie voorhanden heeft, indien dit het enige accijnspunt is dat kan worden vastgesteld. Er wordt nota genomen van de stelling van HMRC dat, wanneer een chauffeur – zoals [WR] in casu – de afzender, de invoerder of zijn werkgever niet kan identificeren, alleen de chauffeur zelf tot voldoening van de accijns kan worden gehouden. Indien hij niet kan worden aangesproken wanneer HMRC of een rechterlijke instantie

14 Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PB 2013, L 269, blz. 1).

15 Arrest van 3 juli 2014, C-165/13, EU:C:2014:2042.

16 Zie onder meer Rehberg, E., en Ring, N., „Steuerschuld als ‚zweiter' Besitzer im Verbrauchsteuerrecht?", *EU-Umsatz-Steuerberater*, 2014, nr. 3, blz. 51, en Bogaerts, D., „Gross. Liability to excise duty. Products released for consumption in one Member State and held for commercial purposes in another Member State. Court of Justice", *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, nr. 10, blz. 52 en 53.

17 2016, UKUT 429 (TCC); 2016, STC 2456.

18 Davison and Robinson Ltd v HMRC, 2018, UKUT 437 (TCC).

oordeelt dat hij niet op de hoogte was van het feit dat over de goederen accijns verschuldigd was, ontstaan er meer mogelijkheden voor smokkel en fraude. Derhalve blijkt risicoaansprakelijkheid een geaccepteerd kenmerk te zijn van de regeling in de opeenvolgende richtlijnen, zoals voor het eerst is uiteengezet [...] in het arrest Greenalls[19]."

50. Ik kan het alleen maar eens zijn met de analyse in het arrest Greenalls, waarin Lord Hoffmann – daarin ondersteund door de meerderheid van het House of Lords (hogerhuis, Verenigd Koninkrijk) – in punt 4 heeft vastgesteld dat „[richtlijn 92/12] was vastgesteld in het kader van de totstandbrenging van een eengemaakte markt zonder fiscale grenzen. Het hoofddoel van de richtlijn bestond erin één regeling te hebben om het tijdstip vast te stellen waarop de accijns verschuldigd werd, om te voorkomen dat over dezelfde goederen accijns kon worden geïnd in verschillende landen." In dat arrest heeft het House of Lords geoordeeld dat een opslagbedrijf op grond van risicoaansprakelijkheid gehouden was tot voldoening van de accijns op wodka die voor export was uitgeslagen uit het entrepot van het bedrijf, maar waaraan op een bepaald tijdstip op frauduleuze wijze een andere bestemming was gegeven. Onder verwijzing naar het arrest van 5 april 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201), merkte Lord Hoffmann (in punt 7) op dat het aan de lidstaten werd overgelaten om vast te stellen welke persoon of personen was of waren gehouden tot voldoening van de accijns nadat de goederen waren „uitgeslagen tot verbruik". In de desbetreffende verordening werden de woorden „uitgeslagen tot verbruik" niet gekoppeld aan een woord als „rechtmatig". Lord Hoffmann was dan ook van oordeel dat het opslagbedrijf risicoaansprakelijk was.

51. Ook ik ben van oordeel dat eenieder die goederen voorhanden houdt, zoals WR, moet worden aangemerkt als risicoaansprakelijke.

52. Ik ben het met de verwijzende rechter eens voor zover hij in de punten 67 en 68 van het arrest van 19 maart 2019 tevens het volgende vaststelt: „[D]it beleid wordt mijns inziens weerspiegeld in de bewoordingen van de richtlijn en de voorschriften. [...] [D]e gebruikelijke betekenis van de uitdrukkingen ‚voorhanden hebben' en ‚de levering verrichten' met betrekking tot goederen vereist inderdaad niet dat de persoon op de hoogte is van de fiscale status van de goederen. Hoewel billijkheid en evenredigheid uiteraard hoekstenen zijn van het Unierecht, net als van het gemene recht, sluiten deze beginselen niet noodzakelijkerwijs het opleggen van risicoaansprakelijkheid uit. Er is immers bijzonder veel te zeggen voor het argument dat, gelet op het beleid dat aan de richtlijn ten grondslag ligt, het opleggen van risicoaansprakelijkheid aan een chauffeur in deze omstandigheden niet in strijd is met de beginselen van billijkheid en evenredigheid [...]. Wat wordt belast, zijn gewoonlijk objectieve gebeurtenissen of transacties, zonder dat daarbij rekening wordt gehouden met de gemoedstoestand van de belastingbetaler."

53. Zoals de Nederlandse regering heeft opgemerkt, wordt deze letterlijke uitlegging van artikel 33, lid 3, van de richtlijn bevestigd door de opzet van de richtlijn. Het kennisvereiste wordt door de richtlijn alleen gesteld in geval van een onregelmatigheid tijdens de overbrenging van accijnsgoederen onder een accijnsschorsingsregeling in de zin van artikel 8, lid 1, onder a), ii), van de richtlijn. Ook dit vindt steun in het arrest in de zaak Gross[20]. Uit deze rechtspraak volgt dat artikel 33, lid 3, niet mag worden uitgelegd op een wijze die het „onzekerder [zou] maken dat de accijnzen die bij overschrijding van een grens van de Unie verschuldigd zijn, ook effectief kunnen worden geïnd".

19 Greenalls Management Ltd v Customs and Excise Commissioners, 2005, UKHL 34.

20 Arrest van 3 juli 2014 (C-165/13, EU:C:2014:2042, punten 24-27).

54. Bij een dergelijke overbrenging zal in de praktijk immers altijd een zekerheid worden geëist (in de meeste gevallen van de afzender van de accijnsgoederen). In dat geval is de inning van accijns gegarandeerd. Om die reden heeft de Uniewetgever in artikel 8, lid 1, onder a), ii), van de richtlijn ervoor gekozen de verantwoordelijkheid van andere personen die bij de onregelmatige onttrekking betrokken waren, te beperken tot diegenen die wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten dat het onttrekken op onregelmatige wijze geschiedde.

55. Het is niet wenselijk geacht dat het kennisvereiste in de wetgeving zou worden opgenomen in gevallen waarin bovenvermelde zekerheid ontbreekt omdat deze niet vereist was, zoals in het onderhavige geval. De Uniewetgever heeft het kennisvereiste derhalve niet opgenomen in artikel 33, lid 3, van de richtlijn.

56. Wat de feiten in het hoofdgeding betreft, gaat het in de onderhavige zaak – op basis van de door de nationale belastingautoriteiten gehanteerde benadering – niet om een onregelmatige onttrekking aan schorsing van de accijns in de zin van artikel 7, lid 2, van de richtlijn, maar veeleer om het op onregelmatige wijze voor commerciële doeleinden voorhanden houden van goederen in een andere lidstaat dan die waarin accijns is betaald, waardoor volgens de nationale belastingautoriteiten accijns verschuldigd wordt krachtens artikel 33 van de richtlijn.

57. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, is de situatie echter in wezen dezelfde: goederen waarover accijns verschuldigd is, worden buiten een accijnsschorsingsregeling om gehouden, waardoor de accijns onmiddellijk verschuldigd is. De overbrenging van belaste goederen tussen lidstaten hoeft niet onder schorsing van accijns te gebeuren, maar is niettemin onderworpen aan een in grote lijnen analoge regeling. Vanuit het oogpunt van de lidstaat van bestemming is er immers geen verschil tussen enerzijds goederen die in een andere lidstaat op onregelmatige wijze aan schorsing van accijns zijn onttrokken en dan naar de lidstaat van bestemming zijn gebracht, en anderzijds goederen waarover in een andere lidstaat accijns is betaald en die daarna naar de lidstaat van bestemming zijn gebracht. In beide gevallen is de accijns onmiddellijk verschuldigd.

58. Uit al deze overwegingen volgt dat de betekenis van de in artikel 33, leden 1 en 3, van de richtlijn opgenomen uitdrukking „voorhanden hebben" het enkele fysiek in bezit hebben omvat.

4. Artikel 38 van richtlijn 2008/118

59. Ik ben het eens met de Nederlandse en de Italiaanse regering en met de Commissie, die in wezen stellen dat met het bovenstaande het laatste woord niet is gezegd in een zaak als die welke in het hoofdgeding aan de orde is. Dit is geen geval waarin de overbrenging van goederen en de betaling van accijns op de normale wijze hebben plaatsgevonden. Er heeft een onregelmatigheid plaatsgevonden en derhalve is ook artikel 38 van de richtlijn mogelijk relevant voor het geven van een nuttig antwoord op de prejudiciële vragen. Krachtens artikel 38 moet de accijns onder meer worden voldaan door „eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest". Een persoon die goederen vervoert en deze in zijn bezit heeft op het tijdstip dat de onregelmatigheid plaatsvindt, kan worden aangemerkt als iemand die bij de onregelmatigheid „betrokken is geweest", ook al was het maar op een passieve en onbedoelde wijze.

60. Hoe dan ook ben ik van mening dat de mogelijke relevantie van artikel 38 van de richtlijn voor de onderhavige zaak niets afdoet aan mijn bovenstaande analyse met betrekking tot artikel 33 van de richtlijn, namelijk dat iemand die zich in een situatie als die van WR bevindt, tot voldoening van de accijns is gehouden.

61. Artikel 38, lid 3, van de richtlijn bepaalt welke personen tot voldoening van de accijns gehouden zijn in geval van een onregelmatigheid. Het betreft, naast de persoon die zekerheid voor de betaling heeft gesteld, ook „eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest".

62. Ik ben het met de Commissie en de Nederlandse regering eens dat de persoon die de goederen heeft vervoerd, in wezen aan de onregelmatigheid heeft deelgenomen. Hoe dan ook vereist artikel 38, lid 3, evenals artikel 33, lid 3, van de richtlijn, niet dat de schuldenaar op de hoogte is van het feit dat over de goederen in kwestie nog accijns verschuldigd is.

63. Dit standpunt is in overeenstemming met de ruime uitlegging die het Hof in het arrest van 17 oktober 2019, Comida paralela 12 [21], heeft gegeven aan de in artikel 38, lid 3, van de richtlijn opgenomen uitdrukking „eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest".

64. Voorts ben ik het met de Italiaanse regering eens dat er in casu geen twijfel over kan bestaan dat de woorden „eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest" van toepassing kunnen zijn op vrachtwagenchauffeur WR. Hij was een beroepsbeoefenaar die alle nodige voorzorgsmaatregelen kon nemen om te voorkomen dat hij ongewenst bij illegale smokkel zou worden betrokken. Risicoaansprakelijkheid is immers niet alleen belangrijk om te garanderen dat de accijns door iemand wordt betaald, maar ook als afschrikmiddel tegen smokkelen.

65. Deze uitlegging vindt steun in artikel 8, lid 1, onder a) en b), van de richtlijn en is bovendien volledig in overeenstemming met de algemene opzet van de richtlijn, namelijk ervoor zorgen dat er geen personen zijn die aan de overbrenging van accijnsgoederen deelnemen maar niet aansprakelijk kunnen worden gesteld.

66. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, is het bestaan van een mogelijk verhaalsrecht – in de logica van de richtlijn – geen noodzakelijke factor om te kunnen spreken van hoofdelijke aansprakelijkheid, ook al kan er in de toepasselijke nationale wetgeving een dergelijk recht bestaan. Het staat personen die mogelijk tot betaling van de accijns zullen worden gehouden, ook vrij om onderling privaatrechtelijke regelingen te treffen voor terugbetaling of schadevergoeding. Evenmin is er een andere bepaling of een ander beginsel van het Unierecht dat het bestaan van een dergelijk recht vereist. Zoals het Hof heeft opgemerkt in de beschikking van 22 november 2001, Michel (C-80/01, EU:C:2001:632), wordt het beantwoorden van de vraag of de tot voldoening van de accijns gehouden persoon recht heeft op terugbetaling van de accijns, aan de lidstaten overgelaten.

67. Uit de rechtspraak van het Hof volgt immers dat de in deze conclusie gehanteerde uitlegging van de richtlijn niet afdoet aan de eventueel door het nationale recht geboden mogelijkheid voor iemand zoals WR, die schuldenaar is voor de accijns in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding, om een regresvordering in te stellen tegen een andere persoon die schuldenaar is voor die accijns. [22]

[21] C-579/18, EU:C:2019:875, punten 34 en 35.

[22] Zie in die zin arrest van 17 oktober 2019, Comida paralela 12 (C-579/18, EU:C:2019:875, punt 44).

IV. Conclusie

68. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vragen van de Court of Appeal te beantwoorden als volgt:

– „De uitdrukking ‚voorhanden hebben' in artikel 33, leden 1 en 3, 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 moet aldus worden uitgelegd dat zij ook slaat op het enkele fysiek in bezit hebben, zoals in het geval van WR in het hoofdgeding.

– Die conclusie is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot artikel 38 van deze richtlijn, dat bepaalt dat de accijns moet worden voldaan door onder meer ‚eenieder die bij de onregelmatigheid betrokken is geweest'. Een persoon zoals WR, die goederen vervoert en deze in zijn bezit heeft op het tijdstip dat de onregelmatigheid plaatsvindt, kan worden aangemerkt als iemand die bij de onregelmatigheid ‚betrokken is geweest', ook al was het maar op een passieve en onbedoelde wijze."