CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
P. PIKAMÄE
van 8 oktober 2020[1]

Zaak C-95/19

Agenzia delle Dogane
tegen
Silcompa SpA

[verzoek van de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Accijns – Richtlijn 92/12/EEG – Artikelen 6 en 20 – Uitslag tot verbruik van producten – Vervalsing van het begeleidend administratief document – Overtreding of onregelmatigheid bij het verkeer van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen – Onregelmatige onttrekking van producten aan de schorsingsregeling – Vaststelling van de lidstaat waar accijns verschuldigd is – Richtlijn 76/308/EEG – Artikelen 6 en 8 en artikel 12, leden 1 tot en met 3 – Wederzijdse bijstand – Accijnzen die in twee lidstaten achtereenvolgens over dezelfde transacties zijn geïnd – Verdubbeling van de accijnsschuld – Toetsingsbevoegdheid van de rechterlijke instanties van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd – Eventuele afwijzing van het verzoek om bijstand”

1. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing is ingediend in het kader van een geding tussen het Agenzia delle Dogane (douaneagentschap, Italië; hierna: „agentschap”) en Silcompa SpA, een in Italië gevestigde onderneming die ethylalcohol produceert, over een aan deze onderneming gericht verzoek tot betaling van accijns in het kader van de bijstandsprocedure van artikel 7, lid 1, van richtlijn 76/308/EEG[2].

2. Met zijn prejudiciële vraag wenst de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië) in wezen te vernemen of in het kader van een procedure die door een onderneming is ingesteld tegen executiemaatregelen strekkende tot invordering van accijnsvorderingen die in een lidstaat (in casu Italië) op verzoek van een andere lidstaat (in casu

[1] Oorspronkelijke taal: Frans.

[2] Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB 1976, L 73, blz. 18), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001 (PB 2001, L 175, blz. 17) (hierna: „richtlijn 76/308”). Richtlijn 2008/55/EG van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen (PB 2008, L 150, blz. 28) was een codificatie van richtlijn 76/308 en de wijzigingshandelingen ervan. Richtlijn 2008/55 is met ingang van 1 januari 2012 ingetrokken bij richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PB 2010, L 84, blz. 1). Gelet op de datum van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde verzoek om bijstand wordt de onderhavige prejudiciële verwijzing echter onderzocht in het licht van de bepalingen van richtlijn 76/308.

de Helleense Republiek) zijn uitgevaardigd, de voorwaarde kan worden geverifieerd met betrekking tot de plaats waar de onregelmatigheid of de overtreding tijdens het verkeer van de producten waarvoor de accijns verschuldigd is, heeft plaatsgevonden.

3. Deze vraag rijst in een context waarin volgens de verwijzende rechter zowel de Italiaanse als de Griekse bevoegde autoriteiten een accijnsvordering voor dezelfde belaste transacties invorderen.

4. Thematisch ligt dit geding op het snijvlak van de Europese accijnswetgeving en de wederzijdse bijstand bij de invordering van bepaalde rechten. Het Hof zal zich dus moeten buigen over de verhouding tussen de bepalingen van richtlijn 92/12/EEG betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop [3] en die van richtlijn 76/308, die in dit geval ratione temporis van toepassing zijn. Hoewel de onderhavige zaak betrekking heeft op intussen ingetrokken richtlijnen, blijft de prejudiciële vraag van de verwijzende rechter actueel, aangezien de richtlijnen 2008/118 en 2010/24 in wezen op dezelfde beginselen berusten als bovengenoemde eerdere richtlijnen.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Richtlijn 92/12

5. Volgens artikel 3, lid 1, van richtlijn 92/12 is zij met name van toepassing op alcohol en alcoholhoudende dranken.

6. Artikel 4 van deze richtlijn luidt:

„In deze richtlijn wordt verstaan onder:

a) *erkend entrepothouder*: de natuurlijke of rechtspersoon die door de bevoegde autoriteiten van een lidstaat gemachtigd is om bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder schorsing van accijns in een belastingentrepot te produceren, te verwerken, voorhanden te hebben, te ontvangen en te verzenden;

b) *belastingentrepot*: iedere plaats waar de erkende entrepothouder bij de bedrijfsuitoefening, accijnsproducten onder schorsing van accijns produceert, verwerkt, voorhanden heeft, ontvangt of verzendt, zulks onder bepaalde voorwaarden die zijn vastgesteld door de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar dit belastingentrepot gelegen is;

c) *schorsingsregeling*: belastingregeling die geldt voor de productie, de verwerking, het voorhanden hebben en het verkeer van producten onder schorsing van accijns;

[...]”

[3] Richtlijn van de Raad van 25 februari 1992 (PB 1992, L 76, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992 (PB 1992, L 390, blz. 124) (hierna: „richtlijn 92/12”). Richtlijn 92/12 is met ingang van 1 april 2010 ingetrokken bij richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 (PB 2009, L 9, blz. 12). Gelet op de datum van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde feiten wordt onderhavige prejudiciële verwijzing echter in het licht van de bepalingen van richtlijn 92/12 onderzocht.

7. Artikel 6 van richtlijn 92/12 luidt:

„1. De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik of bij het constateren van de tekorten die krachtens artikel [14], lid 3, aan accijnzen moeten worden onderworpen.

Als uitslag tot verbruik van accijnsproducten wordt beschouwd:

a) iedere vorm van onttrekking, ook op onregelmatige wijze, aan een schorsingsregeling;

b) iedere fabricage, ook op onregelmatige wijze, van deze producten buiten een schorsingsregeling;

c) elke invoer, ook op onregelmatige wijze, van deze producten, wanneer deze producten niet onder een schorsingsregeling worden geplaatst.

2. De voorwaarden voor verschuldigdheid en het toe te passen accijnstarief zijn die welke op het tijdstip van verschuldigd worden van kracht zijn in de lidstaat waar de uitslag tot verbruik of het constateren van tekorten plaatsvindt. [...]”

8. Volgens artikel 15, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 92/12 „moet het verkeer van accijnsproducten dat onder de schorsingsregeling plaatsvindt, [in principe] geschieden tussen belastingentrepots”.

9. In artikel 15, leden 3 en 4, van die richtlijn is bepaald:

„3. De aan het intracommunautaire verkeer verbonden risico’s worden gedekt door de zekerheid die overeenkomstig artikel 13 is gesteld door de erkende entrepothouder van verzending of, in voorkomend geval, door een hoofdelijke zekerheid van verzender en vervoerder. [...]

[...]

4. Onverminderd artikel 20 kan de verantwoordelijkheid van de erkend entrepothouder van verzending en, in voorkomend geval, die van de vervoerder pas vervallen door middel van het bewijs dat de geadresseerde de producten overneemt, met name middels het in artikel 18 genoemde geleidedocument onder de voorwaarden van artikel 19.”

10. Artikel 18, lid 1, van richtlijn 92/12 bepaalt:

„Niettegenstaande het eventuele gebruik van geautomatiseerde procedures gaat elk accijnsproduct dat zich onder de schorsingsregeling in het verkeer tussen de lidstaten, met inbegrip van het rechtstreekse verkeer over zee of door de lucht van een communautaire haven of luchthaven naar een andere communautaire haven of luchthaven, bevindt, vergezeld van een door de afzender opgesteld document. Dit document kan een administratief of een commercieel document zijn. Vorm en inhoud daarvan, alsmede de procedure die gevolgd moet worden als het gebruik van het document feitelijk niet passend is, worden vastgesteld volgens de procedure van artikel 24.”

11. Artikel 20 van die richtlijn bepaalt:

„1. Wanneer tijdens het verkeer een onregelmatigheid of een overtreding is begaan waardoor de accijns verschuldigd wordt, moet de accijns worden betaald in de lidstaat waar de

onregelmatigheid of de overtreding is begaan, en wel door de natuurlijke of rechtspersoon die een zekerheid heeft gesteld voor de betaling van de accijns volgens artikel 15, lid 3, zulks onverminderd de instelling van strafvorderingen.

Wanneer de accijns wordt ingevorderd in een andere lidstaat dan die van vertrek, stelt de lidstaat die de invordering verricht, de bevoegde autoriteiten van het land van vertrek daarvan in kennis.

2. Wanneer tijdens het verkeer een overtreding of een onregelmatigheid is geconstateerd zonder dat kan worden vastgesteld waar zij is begaan, wordt zij geacht te zijn begaan in de lidstaat waarin zij is geconstateerd.

3. Onverminderd artikel 6, lid 2, wordt, wanneer de accijnsproducten niet op de plaats van bestemming aankomen en niet kan worden vastgesteld waar de overtreding of de onregelmatigheid is begaan, deze overtreding of onregelmatigheid geacht te zijn begaan in de lidstaat van vertrek; deze vordert de accijns in tegen het op de datum van verzending van de producten geldende tarief, tenzij binnen een termijn van vier maanden vanaf de datum van verzending van de producten, naar genoegen van de bevoegde autoriteiten wordt aangetoond dat de handeling regelmatig was of op welke plaats de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan. De lidstaten treffen de nodige maatregelen om op te treden tegen overtredingen of onregelmatigheden en doeltreffende straffen op te leggen.

4. Indien vóór het verstrijken van een termijn van drie jaar te rekenen vanaf de datum van opstelling van het geleidedocument wordt vastgesteld in welke lidstaat de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan, wordt de accijns door deze lidstaat ingevorderd tegen het op de datum van verzending geldende tarief. In dat geval wordt de aanvankelijk geheven accijns teruggegeven zodra het bewijs van deze invordering is geleverd."

2. Richtlijn 76/308

12. Richtlijn 76/308 heeft tot doel de hindernissen voor de instelling of de werking van de gemeenschappelijke markt op te heffen die een gevolg zijn van de geografisch beperkte werkingssfeer van de nationale bepalingen op het gebied van de invordering van met name accijnzen.

13. Volgens artikel 5, lid 1, van deze richtlijn gaat de aangezochte autoriteit, op verzoek van de verzoekende autoriteit, over tot notificatie aan de geadresseerde, volgens de in de lidstaat waar zij is gevestigd geldende rechtsregels, van alle, met inbegrip van de gerechtelijke, akten en beslissingen met betrekking tot een schuldvordering en/of de invordering daarvan, welke uitgaan van de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd.

14. Artikel 6 van richtlijn 76/308 luidt:

„1. Op verzoek van de verzoekende autoriteit gaat de aangezochte autoriteit volgens de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen die van toepassing zijn op de invordering van soortgelijke schuldvorderingen, ontstaan in de lidstaat waar zij gevestigd is, over tot invordering van de schuldvorderingen waarvoor een executoriale titel bestaat.

2. Daartoe wordt elke schuldvordering ten aanzien waarvan een verzoek tot invordering bestaat, behandeld als een schuldvordering van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, behoudens toepassing van artikel 12."

15. Artikel 7, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. Het verzoek tot invordering van een schuldvordering dat de verzoekende autoriteit tot de aangezochte autoriteit richt, dient vergezeld te gaan van een officieel exemplaar of van een voor eensluidend gewaarmerkt afschrift van de executoriale titel, afgegeven in de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd en, in voorkomend geval, van het origineel of van een voor eensluidend gewaarmerkt afschrift van andere voor de invordering benodigde documenten.

2. De verzoekende autoriteit kan slechts een verzoek tot invordering indienen:

a) indien de schuldvordering en/of de executoriale titel niet betwist worden in de lidstaat waar zij gevestigd is of wanneer artikel 12, lid 2, tweede alinea, wordt toegepast;

b) wanneer zij in de lidstaat waar zij is gevestigd, de daartoe ter beschikking staande invorderingsprocedures heeft ingesteld, welke op grond van de in lid 1 bedoelde titel kunnen worden uitgevoerd, en de genomen maatregelen niet tot volledige betaling van de schuldvordering zullen leiden."

16. In artikel 8 van deze richtlijn is bepaald:

„1. De executoriale titel van de schuldvordering wordt rechtstreeks erkend en automatisch behandeld als executoriale titel van een schuldvordering van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd.

2. Onverminderd lid 1 kan de executoriale titel van de schuldvordering, in voorkomend geval en volgens de bepalingen welke van toepassing zijn in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, worden bekrachtigd als, erkend als, aangevuld met of vervangen door een op het grondgebied van dat land geldende executoriale titel.

Binnen drie maanden na ontvangst van het verzoek tot invordering trachten de lidstaten de formaliteiten betreffende bekrachtiging, erkenning, aanvulling of vervanging van de titel te vervullen, tenzij de derde alinea van toepassing is. De vervulling kan niet worden geweigerd indien de executoriale titel in behoorlijke vorm is opgesteld. De aangezochte autoriteit stelt de verzoekende autoriteit in kennis van de redenen waarom de periode van drie maanden niet kan worden nageleefd.

Ingeval het vervullen van één van deze formaliteiten aanleiding geeft tot een betwisting van de schuldvordering en/of de door de verzoekende autoriteit afgegeven executoriale titel, is artikel 12 [van deze richtlijn] van toepassing."

17. Artikel 12, leden 1 tot en met 3, van richtlijn 76/308 luidt:

„1. Indien gedurende de invorderingsprocedure de schuldvordering en/of de in de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd afgegeven executoriale titel door een belanghebbende worden betwist, wordt de zaak door deze voor de bevoegde instantie van de lidstaat gebracht, waar de verzoekende autoriteit is gevestigd, overeenkomstig de in deze laatste lidstaat geldende rechtsregels. Deze vordering moet door de verzoekende autoriteit worden genotificeerd aan de aangezochte autoriteit. Bovendien kan zij door de belanghebbende worden genotificeerd aan de aangezochte autoriteit.

2. Zodra de aangezochte autoriteit de in lid 1 bedoelde notificatie heeft ontvangen, hetzij van de verzoekende autoriteit, hetzij van de belanghebbende, schorst zij de executieprocedure in afwachting van de beslissing van de op dit gebied bevoegde instantie, tenzij de verzoekende autoriteit overeenkomstig de tweede alinea anders verzoekt. [...]

Niettegenstaande lid 2, eerste alinea, kan de verzoekende autoriteit overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen en de administratieve praktijken die gelden in de lidstaat waar zij gevestigd is, de aangezochte autoriteit verzoeken een betwiste schuldvordering in te vorderen, voor zover de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen en administratieve praktijken in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, zulks toelaten. Indien de uitkomst van deze betwisting vervolgens voor de schuldenaar gunstig uitvalt, is de verzoekende autoriteit gehouden tot terugbetaling van elk ingevorderd bedrag, vermeerderd met eventueel verschuldigde vergoedingen, overeenkomstig de in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd geldende wettelijke bepalingen.

3. Wanneer de betwisting betrekking heeft op uitvoeringsmaatregelen die zijn getroffen in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, wordt de zaak voor de bevoegde instantie van deze lidstaat gebracht, overeenkomstig de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van deze lidstaat."

B. Italiaans recht

18. De wederzijdse bijstand inzake de invordering van accijnsrechten wordt in Italië onder meer geregeld door decreto legislativo n. 69 recante „Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise" (wetsbesluit nr. 69 inzake de „tenuitvoerlegging van richtlijn [2001/44] betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het [Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw (EOGFL)], alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, en betreffende de [belasting over de toegevoegde waarde (btw)] en bepaalde accijnzen") van 9 april 2003[4] (hierna: „wetsbesluit nr. 69/2003").

19. Artikel 5 van wetsbesluit nr. 69/2003, met als opschrift „Bijstand bij de invordering van schuldvorderingen", luidt als volgt:

„1. Op verzoek van de verzoekende autoriteit verricht het Ministero dell'economia e delle finanze [(ministerie van Economie en Financiën, Italië)] op grond van de ontvangen executoriale titels de invordering van de vorderingen als bedoeld in artikel 1 die zijn ontstaan in de lidstaat waarin zij gevestigd is, volgens de geldende regeling voor de invordering van vergelijkbare vorderingen die op nationaal grondgebied zijn ontstaan. Deze executoriale titels, die rechtstreeks en onmiddellijk uitvoerbaar zijn, worden gelijkgesteld aan de registers als bedoeld in decreto del Presidente della Repubblica [(presidentieel besluit)] nr. 602 van 29 september 1973.

[4] GURI nr. 87 van 14 april 2003.

2. De verzoekende autoriteit kan slechts een verzoek tot invordering indienen:

a) indien de schuldvordering of de executoriale titel niet betwist wordt in de lidstaat waar zij gevestigd is, tenzij de autoriteit uitdrukkelijk vermeldt dat zij indien de vordering wordt betwist hoe dan ook tot invordering wil overgaan;

b) wanneer zij in de lidstaat waar zij is gevestigd de invorderingsprocedures heeft ingesteld, en indien de genomen maatregelen niet tot volledige betaling van de schuldvordering zullen leiden.

3. Het verzoek omvat:

a) de naam of firmanaam, het adres of de zetel, en alle andere relevante informatie betreffende de identiteit van de natuurlijke of rechtspersonen en/of derde schuldenaren die houder zijn van vermogensbestanddelen;

b) de naam, het adres en alle andere relevante informatie betreffende de identiteit van de verzoekende autoriteit;

c) de executoriale titel op grond waarvan om invordering wordt verzocht, die is afgegeven in de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd;

d) de aard en het bedrag van de schuldvordering, met aanduiding van het bedrag dat verschuldigd is als hoofdsom, interest en alle andere verschuldigde sancties, boeten en kosten, uitgedrukt in de valuta van de lidstaten waar de verzoekende en de aangezochte autoriteiten zijn gevestigd;

e) de datum waarop aan de geadresseerde door de verzoekende autoriteit of door de aangezochte autoriteit kennis is gegeven van de executoriale titel;

f) de vermelding van de datum met ingang waarvan, en de periode gedurende welke invordering mogelijk is volgens het geldende recht van de verzoekende lidstaat;

g) de verklaring dat de schuldvordering en de executoriale titel in de verzoekende staat niet zijn betwist, of de uitdrukkelijke wens om indien de vordering wordt betwist, hoe dan ook tot invordering over te gaan. Het verzoek moet hoe dan ook de verklaring bevatten dat de invorderingsprocedure is ingeleid in de verzoekende lidstaat, en dat deze niet zal leiden tot volledige betaling van de vordering;

h) alle overige relevante informatie.

4. De verzoekende autoriteit doet de aangezochte autoriteit, zodra zij hiervan kennis heeft, alle nuttige inlichtingen toekomen die betrekking hebben op de zaak welke de aanleiding was voor het verzoek tot invordering.

5. Het verzoek tot invordering van een schuldvordering dient vergezeld te gaan van het origineel of een eensluidend afschrift van de executoriale titel die is afgegeven in de andere lidstaat en van de andere voor de invordering benodigde documenten. Het verzoek, de executoriale titel en de eventuele andere documenten dienen vergezeld te gaan van een Italiaanse vertaling ervan.

6. Voor de betaling van de verschuldigde bedragen kan, na overleg met de verzoekende autoriteit, aan de schuldenaar uitstel van betaling worden verleend of de mogelijkheid worden geboden om in termijnen te betalen, binnen de grenzen en onder de voorwaarden van de toepasselijke nationale regelgeving. De interest wegens niet-tijdige betaling wordt overeenkomstig de toepasselijke nationale regelgeving toegepast met ingang van de datum van ontvangst van de executoriale titel voor de invordering. De bedragen die eventueel als interest worden geïnd in verband met een toegekend uitstel van betaling of een toegekende mogelijkheid om in termijnen te betalen of in verband met een niet-tijdige betaling, worden afgedragen aan de verzoekende autoriteit.

7. Het Ministero dell'economia e delle finanze verricht de invordering van de schuldvordering bij de schuldenaar, en houdt alle kosten van de invorderingsprocedure in die in de nationale rechtsorde van toepassing zijn op soortgelijke vorderingen.

8. Op de invordering van de schuldvorderingen als bedoeld in dit besluit zijn de bepalingen van decreto del Presidente della Repubblica nr. 602 van 29 september 1973, zoals gewijzigd, en van decreto legislativo nr. 46 van 26 februari 1999, zoals gewijzigd, van overeenkomstige toepassing.

9. Bij een invordering van schuldvorderingen waarbij zich een bijzonder probleem voordoet, waarbij de kosten zeer hoog zijn of die plaatsvindt in het kader van de bestrijding van georganiseerde criminaliteit kunnen de verzoekende en de aangezochte autoriteiten per geval specifieke afspraken maken over de modaliteiten van de vergoeding.

10. Het Ministero dell'economia e delle finanze stelt de verzoekende autoriteit op de hoogte van het gevolg dat het aan het verzoek tot invordering heeft gegeven."

20. Artikel 6 van wetsbesluit nr. 69/2003, met als opschrift „Betwisting van de schuldvordering", luidt als volgt:

„1. De belanghebbende die de schuldvordering of de door de verzoekende lidstaat afgegeven executoriale titel wil betwisten, dient de zaak voor de bevoegde instantie van die lidstaat te brengen overeenkomstig de aldaar geldende wettelijke regeling. In dat geval schorst het Ministero dell'economia e delle finanze de executieprocedure, na door de verzoekende autoriteit of de betrokkene over de betwisting te zijn genotificeerd, tot de voornoemde instantie een beslissing zal hebben genomen, tenzij de verzoekende partij anders verzoekt. Indien de procedure tot invordering van de betwiste schuldvordering naar aanleiding van het verzoek van de verzoekende autoriteit toch is ingeleid en de uitkomst van deze betwisting voor de schuldenaar gunstig uitvalt, dan is de verzoekende autoriteit gehouden tot terugbetaling van elk ingevorderd bedrag, vermeerderd met eventueel verschuldigde vergoedingen, overeenkomstig de Italiaanse wettelijke regeling. Indien een rechter zich over de betwisting uitspreekt met een beslissing die voor de verzoekende autoriteit gunstig uitvalt en daardoor invordering van de schuldvordering in deze lidstaat mogelijk is, dan wordt de executieprocedure op basis van deze beslissing hervat.

2. Een belanghebbende die de uitvoeringsmaatregelen wil betwisten moet de zaak voor de bevoegde instantie brengen, volgens de bepalingen van het nationale recht.

3. De lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd, blijft ten opzichte van die waar de aangezochte autoriteit is gevestigd aansprakelijk voor de kosten en mogelijke verliezen welke het

gevolg zijn van vorderingen die wat het bestaan van de schuldvordering of de geldigheid van de door de verzoekende autoriteit afgegeven titel betreft, ongegrond zijn verklaard."

II. Feiten van het hoofdgeding en prejudiciële vraag

21. Silcompa heeft in 1995 en 1996 onder schorsing van accijns in de zin van artikel 4, onder c), van richtlijn 92/12 ethylalcohol verkocht in Griekenland. Blijkens het aan de verwijzende rechter overgelegde dossier, dat ter griffie van het Hof is neergelegd (hierna: „nationaal dossier"), vond deze verkoop plaats via een tussenpersoon – een natuurlijke persoon – ten gunste van verschillende Griekse bedrijven.

22. In januari 2000 is bij een controle door het Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilia (belastingdienst Reggio Emilia, Italië) vastgesteld dat de begeleidende administratieve documenten (hierna: „geleidedocumenten") van de door Silcompa verzonden partijen alcohol nooit bij de Griekse douane waren aangekomen voor de gebruikelijke certificaten en dat de stempels van het douanekantoor van Korinthe op de geleidedocumenten die bij Silcompa zijn aangetroffen, vals waren. In januari 2000 heeft het agentschap daarom voor de invordering van niet-betaalde accijnzen drie naheffingsaanslagen [5] uitgereikt voor een totaalbedrag van 6 296 495,47 EUR. Silcompa heeft tegen deze aanslagen beroep ingesteld bij de Tribunale di Bologna (rechter in eerste aanleg Bologna, Italië). Het agentschap is tegen de vonnissen van deze rechter [6] ten gunste van Silcompa opgekomen bij de Corte d'appello di Bologna (rechter in tweede aanleg Bologna, Italië).

23. Volgens het nationale dossier heeft de Griekse douaneautoriteit Silcompa in april 2001 een verzoek om inlichtingen gestuurd teneinde opheldering te krijgen over de transacties tussen Silcompa, de tussenpersoon en de Griekse bedrijven. Silcompa heeft op dit verzoek geantwoord en heeft geen verdere mededeling van de Griekse autoriteiten ontvangen.

24. In februari 2004 heeft de Griekse douaneautoriteit het agentschap meegedeeld dat de zendingen van Silcompa naar een Grieks bedrijf als onregelmatig werden beschouwd. Derhalve heeft de belastingdienst Reggio Emilia op 27 maart 2004 aanslag nr. 6/2004 [7] uitgereikt, die zowel betrekking had op de Italiaanse belastingvorderingen die voortvloeiden uit de in januari 2000 uitgereikte naheffingsaanslagen, waarnaar in punt 22 van deze conclusie is verwezen, als op een aanvullende belastingcorrectie van 473 410,66 EUR, die naar aanleiding van deze mededeling van de Griekse autoriteit was verschuldigd. Silcompa is bij de Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia (belastingrechter in eerste aanleg Reggio Emilia, Italië) opgekomen tegen naheffingsaanslag nr. 6/2004. Deze procedure leidde in september 2017 tot een schikkingsovereenkomst tussen het agentschap en Silcompa, op grond waarvan de onderneming uit hoofde van de door de Italiaanse autoriteiten gevorderde schuld een totaalbedrag van 1 554 181,23 EUR moest betalen (hierna: „schikking"). [8]

5 Naheffingsaanslagen nrs. 5/2000, 15/2000 en 18/2000.

6 Vonnissen van 12 april en 8 september 2010.

7 Punten 8-10 van de opmerkingen van de Italiaanse regering.

8 Silcompa heeft overeenkomstig artikel 5 bis van decreto legge (wetsdecreet) nr. 193/2016 een verzoek om vereenvoudigde beslechting van het geschil ingediend. De Italiaanse regering stelt in haar antwoord op vragen van het Hof dat Silcompa het in de schikking vermelde bedrag volledig heeft betaald.

25. In januari 2005 heeft het douanekantoor van Athene in verband met dezelfde intracommunautaire leveringen „naheffingsaanslagen accijns" uitgereikt met betrekking tot op Grieks grondgebied onrechtmatig tot verbruik uitgeslagen ethylalcohol die door Silcompa aan fictieve bedrijven was verzonden. Deze vaststelling was volgens de verklaringen van partijen voor de verwijzende rechter [9] gebaseerd op eerdere strafrechtelijke onderzoeken die hadden geleid tot een vonnis in eerste aanleg van een Griekse rechter [10] waarin was vastgesteld dat de producten inderdaad bij de Griekse ondernemingen waren aangekomen en dat zij op frauduleuze wijze tot verbruik waren uitgeslagen.

26. Op 31 januari 2005 heeft de Griekse belastingdienst de Italiaanse Republiek op grond van artikel 7 van richtlijn 76/308 verzocht om bijstand bij de invordering van de belastingschuld, voor een totaalbedrag van 10 280 291,66 EUR (hierna: „schuldvorderingen van de Griekse autoriteiten").

27. Op 13 september 2005 heeft het agentschap overeenkomstig artikel 5 van wetsbesluit nr. 69/2003 twee naheffingsaanslagen [11] aan Silcompa doen toekomen waarin het verzocht om een minnelijke betaling van de bedragen die op grond van de schuldvorderingen van de Griekse autoriteiten werden gevorderd. [12] Silcompa heeft tegen deze twee naheffingsaanslagen beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Roma (belastingrechter in eerste aanleg Rome, Italië), die dat beroep niet-ontvankelijk heeft verklaard [13]. In de door Silcompa ingestelde hogere voorziening heeft de Commissione tributaria regionale di Roma (belastingrechter in tweede aanleg Rome, Italië) het beroep bij vonnis van 22 april 2010 [14] toegewezen op grond dat de Griekse autoriteiten de nodige voorafgaande handelingen niet hadden betekend en de naheffingsaanslagen onvoldoende hadden gemotiveerd.

28. Het agentschap heeft daarom cassatieberoep ingesteld bij de verwijzende rechter en daarbij drie middelen aangevoerd, waarvan volgens de verwijzende rechter alleen het tweede [15] en het derde [16] relevant zijn voor de onderhavige prejudiciële verwijzing.

29. Silcompa voert in haar verweerschrift echter aan dat de accijnsvorderingen met betrekking tot de feiten die haar reeds door het agentschap zijn verweten, nietig zijn, dat de verweten feiten dezelfde zijn en dus dat er sprake is van een dubbele accijnsvordering.

9 Zie het verzoekschrift in hogere voorziening van het agentschap, dat in het bij de verwijzende rechter ingediende dossier is opgenomen en ter griffie van het Hof is neergelegd (blz. 8).

10 Volgens dit verzoekschrift in hogere voorziening gaat het om vonnis nr. 98424/2001 van de rechter in eerste aanleg van Athene.

11 Naheffingsaanslag RP 05/14 voor een bedrag van 10 280 291,66 EUR en naheffingsaanslag RP 05/12 voor een bedrag van 64 218,25 EUR, beide van 1 september 2005. De data van deze naheffingsaanslagen zijn opgenomen in het nationale dossier dat aan het Hof is overgelegd.

12 Volgens de Italiaanse regering hadden deze aanslagen betrekking op betalingen die door de douane van Piraeus en de douane van Athene werden gevorderd.

13 Vonnis nr. 501/41/07 van 3 december 2007.

14 Vonnis nr. 45/37/10.

15 In het hoofdgeding stelt het agentschap met zijn tweede middel dat de Commissione tributaria regionale di Roma artikel 12 van richtlijn 76/308 en artikel 6 van wetsbesluit nr. 69/2003 heeft geschonden. In dit verband voert het agentschap in wezen aan dat, in het kader van wederzijdse bijstand tussen de lidstaten, grieven ten aanzien van de vordering en de executoriale titel – met name dat de voorbereidende handelingen door de Griekse autoriteiten niet waren genotificeerd – moeten worden ingediend bij de nationale autoriteit van deze vordering, te weten de bevoegde Griekse autoriteit.

16 Met zijn derde middel stelt het agentschap dat inbreuk is gemaakt op artikel 3 van legge n. 212 del 2000 (wet nr. 212 van 2000) omdat de Commissione tributaria regionale di Roma de naheffingsaanslag onvoldoende gemotiveerd achtte, aangezien daarin niet was vermeld dat in Italië parallelle procedures waren ingeleid voor de invordering van accijnzen over dezelfde transacties. In dit verband wenst de verwijzende rechter te vernemen of in een geding tegen een executieprocedure die is ingeleid in het kader van de wederzijdse bijstand tussen lidstaten inzake de invordering van accijnsrechten, kan worden onderzocht of er eventueel sprake is van een „dubbele belastingheffing" omdat de verzoekende staat en de aangezochte staat op grond van dezelfde ontstaansfeiten beide een vordering hebben ingesteld.

30. In dit verband wijst de verwijzende rechter erop dat in casu zowel de Italiaanse als de Griekse belastingdienst, ieder op grond van een afzonderlijk en zelfstandig onderzoek, van oordeel is dat de overtreding in zijn eigen lidstaat is gepleegd. De schuldvorderingen van de Griekse autoriteiten lijken te zijn gebaseerd op een strafvonnis, terwijl de vorderingen van de Italiaanse autoriteiten gebaseerd zijn op de geconstateerde valse verklaringen in de geleidedocumenten. De accijnsvorderingen zijn echter „alternatieve" vorderingen, aangezien er slechts één plaats van overtreding kan zijn, en dus ook slechts één belastingverplichting, zoals voortvloeit uit artikel 20 van richtlijn 92/12.

31. In dit verband bestaat het gevaar dat Silcompa tweemaal dezelfde bedragen aan accijnzen en boeten moet betalen, hetgeen ook gezien de hoogte van de bedragen een grote financiële last vormt en daarnaast dubbele proceskosten met zich meebrengt.

32. De verwijzende rechter merkt op dat, hoewel volgens artikel 20, lid 4, van richtlijn 92/12 de aanvankelijk (bij een andere staat) betaalde accijns onder bepaalde voorwaarden wordt teruggegeven indien op een later tijdstip wordt vastgesteld in welke lidstaat de overtreding werd begaan, deze vaststelling volgens die bepaling dient plaats te vinden „vóór het verstrijken van een termijn van drie jaar te rekenen vanaf de datum van opstelling van het geleidedocument", welke termijn in de onderhavige zaak sinds geruime tijd is verstreken.

33. De verwijzende rechter wenst derhalve te vernemen of ook in het kader van rechtszaken over uitvoeringsmaatregelen voor invordering, als bedoeld in artikel 12, lid 3, van richtlijn 76/308, in uitvoering van een verzoek om bijstand op grond van artikel 6, lid 1, van deze richtlijn kan worden onderzocht of is voldaan aan de voorwaarden van artikel 20 van richtlijn 92/12, zoals de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid is begaan, in elk geval in omstandigheden als hier aan de orde, waarin dezelfde vordering is ingediend door zowel de instanties van de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd (hierna: „verzoekende lidstaat") als de instanties van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd (hierna: „aangezochte lidstaat"), waarbij de procedures met betrekking tot die verzoeken bij de aangezochte lidstaat aanhangig zijn.

34. Volgens de verwijzende rechter lijkt deze controle geen betrekking te hebben op de vordering of de buitenlandse titel die het voorwerp van het beroep zijn, noch hierbij vraagtekens te zetten, zoals bepaald in artikel 12, lid 1, van richtlijn 76/308, maar betreft die controle de voorwaarde en de grondslag voor de rechtmatigheid van de verzoeken om bijstand en dus van alle uitvoeringsmaatregelen. Meer in het bijzonder heeft het hoofdgeding enkel betrekking op de vraag of de beoordeling door de aangezochte lidstaat van zijn recht op de schuldvordering zelf, relevant is voor de invordering in het kader van de samenwerkingsregeling en of een dergelijke parameter door de rechter kan worden beoordeeld.

35. In deze omstandigheden heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 12, lid 3, van richtlijn [76/308], in samenhang met artikel 20 van richtlijn [92/12], aldus worden uitgelegd dat in de rechtszaak die tegen de uitvoeringsmaatregelen voor de invordering is ingeleid, de voorwaarde van de plaats (van werkelijke uitslag tot verbruik) waar de onregelmatigheid of overtreding daadwerkelijk werd begaan kan worden onderzocht, en zo ja binnen welke grenzen, indien, zoals in de onderhavige zaak, dezelfde vordering, gebaseerd op dezelfde uitvoerhandelingen, zelfstandig door zowel de verzoekende staat als de aangezochte staat tegen de belastingplichtige wordt ingesteld, terwijl bij de aangezochte staat gelijktijdig

zowel de rechtszaak over de nationale vordering als die over de invordering voor een andere lidstaat aanhangig is, en kan de vaststelling in dit onderzoek in de weg staan aan het verzoek om bijstand en dus aan alle uitvoeringsmaatregelen?”

III. Procedure bij het Hof

36. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door de Italiaanse, de Spaanse en de Zweedse regering alsook door de Europese Commissie.

37. Op 22 oktober 2019 heeft het Hof de verwijzende rechter verzocht om inlichtingen over het feitelijke en juridische kader van het hoofdgeding.

38. In zijn antwoord van 18 december 2019, dat op 31 december 2019 bij het Hof is ingekomen, heeft de verwijzende rechter het Hof geantwoord.

39. Vanwege de gezondheidscrisis in verband met het COVID-19-virus werd de op 26 maart 2020 geplande pleitzitting geannuleerd en zijn bij besluit van 1 april 2020 in plaats daarvan vragen aan partijen toegezonden met het verzoek deze schriftelijk te beantwoorden. De Italiaanse, de Spaanse en de Zweedse regering alsook de Commissie hebben de vragen binnen de door het Hof gestelde termijn beantwoord.

IV. Analyse

A. Strekking van de prejudiciële vraag

40. Vooraf zij eraan herinnerd dat het vaste rechtspraak is dat het Hof in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof tot taak heeft om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het voor hem aanhangige geding kan beslechten, en dat het Hof daartoe in voorkomend geval de voorgelegde vraag dient te herformuleren. [17]

41. In casu zijn bij de Italiaanse rechterlijke instanties twee procedures aanhangig voor de inning van twee belastingvorderingen die betrekking hebben op dezelfde transacties waarvoor accijns is verschuldigd, en die zowel door de Italiaanse als door de Griekse administratieve autoriteiten worden gevorderd. De schuldvordering waarop de Italiaanse autoriteiten aanspraak maken, vloeit voort uit de vaststelling van het agentschap in januari 2000 dat de naar Griekenland verzonden producten nooit door de Griekse douane waren ontvangen en dat de op de geleidedocumenten aangebrachte stempels van die Griekse douane vals waren. De schuldvorderingen van de Griekse autoriteiten zijn gebaseerd op de vaststelling van deze autoriteiten dat de betrokken producten waarschijnlijk op onregelmatige wijze op Grieks grondgebied tot verbruik zijn uitgeslagen, op grond waarvan die autoriteiten in januari 2005 overeenkomstig de relevante nationale bepalingen tot omzetting van richtlijn 76/308 verzoeken tot invordering van de vorderingen hebben ingediend bij het agentschap.

[17] Arrest van 25 juli 2018, Dyson, (C-632/16, EU:C:2018:599, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de voorwaarden voor toepassing van artikel 20 van richtlijn 92/12, te weten de voorwaarden betreffende de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan, kunnen worden onderzocht door de rechter van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, waarbij beroep is ingesteld tegen uitvoeringsmaatregelen voor de invordering van een schuldvordering krachtens artikel 12, lid 3, van richtlijn 76/308, indien de tenuitvoerlegging van die maatregelen tot gevolg heeft dat de betrokken onderneming voor dezelfde producten tweemaal accijns moet betalen. [18]

43. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing en uit het antwoord op de vragen van 18 december 2019 [19] blijkt dat de verwijzende rechter zich afvraagt of de handeling waarop de invorderingsprocedure in Italië uit hoofde van richtlijn 76/308 is gebaseerd, toereikend is gemotiveerd en of de dubbele accijnsvordering moet worden beoordeeld.

44. In die omstandigheden moet de vraag van de verwijzende rechter in die zin worden begrepen dat hij daarmee in wezen wenst te vernemen of artikel 12, lid 3, van richtlijn 76/308, gelezen in samenhang met artikel 20 van richtlijn 92/12, aldus moet worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat een rechterlijke instantie van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, nagaat of de tenuitvoerlegging van verzoeken tot invordering van accijnsvorderingen die uit hoofde van artikel 6 van richtlijn 92/12 bij deze autoriteit aanhangig zijn, tot gevolg heeft dat een onderneming voor dezelfde transacties en dezelfde producten tweemaal wordt belast, wanneer deze autoriteit voor die transacties zelf reeds een vordering heeft geïnd, waarvoor in die staat een gerechtelijke procedure aanhangig is.

45. De kern van de vraag van de nationale rechter is gelegen in de mogelijke dubbele heffing van dezelfde accijns door de lidstaat van verzending en door de lidstaat van bestemming van de betrokken producten. De regels van richtlijn 92/12 moeten dan ook het startpunt van de analyse vormen, waarbij met name bepaalde regels inzake de verschuldigdheid van de accijns in de zin van die richtlijn in herinnering moeten worden gebracht (deel B). In richtlijn 92/12 zijn als het ware materiële regels vastgelegd inzake de bevoegdheid om accijnzen te heffen, maar de *uitoefening* van die bevoegdheid op grond van de procedureregels wordt met name geregeld door richtlijn 76/308 (deel C).

B. Verschuldigdheid van accijns op grond van richtlijn 92/12

46. Met het oog op de totstandbrenging en de werking van de interne markt [20] heeft richtlijn 92/12 tot doel de materiële regels inzake het voorhanden hebben en het verkeer van accijnsproducten en de controles daarop te harmoniseren, met name om te garanderen dat de verschuldigdheid van de accijns in alle lidstaten gelijk is geregeld. Met deze harmonisatie kan in beginsel dubbele belasting

[18] In navolging van de Commissie moet worden opgemerkt dat de administratieve procedures met betrekking tot de in het hoofdgeding aan de orde zijnde naheffingsaanslagen niet als „parallel" kunnen worden beschouwd (punt 13 van het verzoek om een prejudiciële beslissing), aangezien deze aanslagen vijf jaar na de in 2000 aan Silcompa gezonden naheffingsaanslagen als Italiaanse schuldvorderingen zijn betekend. Bovendien lijkt de zaak met betrekking tot de Italiaanse vorderingen, onder voorbehoud van de formaliteiten die overeenkomstig de Italiaanse wetgeving moeten worden vervuld, te zijn afgesloten, aangezien Silcompa de vorderingen in het kader van de schikking volledig heeft betaald (zie punt 24 van deze conclusie).

[19] Zie in het bijzonder punt 5.

[20] Zie met name de vierde overweging van richtlijn 92/12; zie ook arresten van 2 april 1998, EMU Tabac e.a. (C-296/95, EU:C:1998:152, punt 22); 5 april 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punt 39), en 29 april 2004, Commissie/Duitsland (C-240/01, EU:C:2004:251, punt 36).

in de betrekkingen tussen lidstaten worden vermeden.[21] De artikelen 6 en 20 van die richtlijn, waarin algemene en specifieke regels voor de verschuldigdheid van de accijns zijn vastgesteld, dienen ook dit doel, dat wordt ondermijnd als de Griekse en de Italiaanse autoriteiten in het onderhavige geval achtereenvolgens bevoegd zijn om over dezelfde transactie accijns te heffen.

1. Algemene opmerkingen over de verschuldigdheid van accijns

47. In de eerste plaats is overeenkomstig artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/12 het belastbare feit in de zin van deze richtlijn de productie van het accijnsproduct op het grondgebied van de Unie of de invoer ervan in dit grondgebied. Aangezien de accijns een belasting op het verbruik is, dient de heffing ervan in de tweede plaats zo dicht mogelijk bij de eindverbruiker plaats te vinden.[22] Hiertoe is in artikel 6, lid 1, van richtlijn 92/12 bepaald dat de accijns op de daaraan onderworpen producten, zoals alcohol, onder meer verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik.[23]

48. Gewoonlijk verstrijkt er tussen het tijdstip waarop het belastbare feit zich voordoet en dat waarop de accijns verschuldigd wordt, enige tijd. Dit is nu juist de tijd gedurende welke de schorsingsregeling, die in artikel 4, onder c), van richtlijn 92/12 is gedefinieerd als een belastingregeling die geldt voor onder meer de productie van producten onder schorsing van accijns, moet worden toegepast.[24] Volgens deze regeling, die ook gold voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde producten, wordt de accijns pas verschuldigd op het moment dat deze producten aan die regeling worden onttrokken en tot verbruik worden uitgeslagen. De accijns voor de onder deze regeling vallende producten is dus nog niet verschuldigd, hoewel het belastbare feit zich reeds heeft voorgedaan.[25]

49. Uit artikel 4, onder b), en artikel 11, lid 2, van richtlijn 92/12 vloeit een algemene regel voort volgens welke de productie, de verwerking en het voorhanden hebben van accijnsproducten onder schorsing van accijns enkel mogen plaatsvinden in een belastingentrepot waarvoor een vergunning is afgegeven door de lidstaat waar dit entrepot gelegen is. Krachtens artikel 15 van die richtlijn mag het verkeer van accijnsproducten dat onder de schorsingsregeling plaatsvindt, alleen geschieden tussen belastingentrepots, waarbij de erkende entrepothouder een centrale rol speelt in de procedure voor het verkeer van die producten.[26]

50. De bepalingen van richtlijn 92/12, in hun geheel beschouwd, voorzien dus in een uniforme regeling voor goederen waarop accijns wordt geheven door de lidstaten, die gebaseerd is op het beginsel dat de accijns slechts eenmaal verschuldigd is. Naleving van de voorschriften inzake het

[21] Arresten van 30 mei 2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, punten 22 en 23); 3 juli 2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, punt 17), en 5 maart 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, punt 20). Voorts komt de wens om dubbele belasting te vermijden tot uiting in artikel 8 van richtlijn 92/12, op grond waarvan particulieren goederen onder bepaalde voorwaarden met vrijstelling van rechten naar een andere lidstaat mogen vervoeren, en in artikel 22 van die richtlijn, waarin is bepaald dat de accijns in de in de artikelen 7 en 10 van die richtlijn bedoelde gevallen door de lidstaat van vertrek kan worden teruggegeven.

[22] Zie met betrekking tot de beginselen waarop richtlijn 92/12 is gebaseerd, conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Zie voor de rechtsleer ook Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, deel I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

[23] Zoals de Commissie benadrukt, moet onderscheid worden gemaakt tussen de uitslag tot verbruik van producten en het verbruik van die producten.

[24] Arrest van 5 april 2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, punt 31).

[25] Arresten van 12 december 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punt 42); 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, punt 78), en 28 januari 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, punt 22).

[26] Zie arrest van 2 juni 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punten 31 en 32), met betrekking tot de bij richtlijn 92/12 in het leven geroepen aansprakelijkheidsregeling voor alle risico's die zijn verbonden aan het verkeer van accijnsgoederen die onder een dergelijke regeling zijn geplaatst. Deze entrepothouder wordt derhalve aangewezen als degene die verplicht is tot betaling van de accijns wanneer tijdens het verkeer van deze producten een overtreding of onregelmatigheid is begaan die ertoe leidt dat deze accijns verschuldigd wordt.

voorhanden hebben en het verkeer van accijnsproducten en de controle daarop vormt een onontbeerlijke voorwaarde voor de verwezenlijking van de doelstellingen van richtlijn 92/12. Het kan echter niet worden uitgesloten dat deze regels in de praktijk worden geschonden, en daarom heeft de wetgever de specifieke voorschriften van richtlijn 92/12 vastgesteld.

2. Werkingssfeer van artikel 20 van richtlijn 92/12

51. Volgens de rechtsliteratuur is de kans op fraude het grootst in gevallen waarin de overtreding of onregelmatigheid zich voordoet tijdens het verkeer van producten die onder de schorsingsregeling vallen. [27] Aangezien de overtreding of onregelmatigheid zich kan voordoen in elke staat waar de producten in het verkeer zijn, wordt met artikel 20 van richtlijn 92/12 beoogd bevoegdheidsconflicten te voorkomen tussen lidstaten die belasting willen heffen over de producten waarop de overtreding of onregelmatigheid betrekking heeft. [28] Het Hof heeft aldus reeds geoordeeld dat in dit artikel wordt bepaald welke lidstaat als enige bevoegd is om de accijnzen te heffen wanneer tijdens het verkeer een onregelmatigheid of een overtreding wordt begaan, zoals een onregelmatige onttrekking aan een schorsingsregeling. [29]

52. Meer bepaald hebben de leden 1 en 2 van artikel 20 van richtlijn 92/12 beide betrekking op de situatie waarin een overtreding of een onregelmatigheid *tijdens het verkeer* heeft plaatsgehad. Lid 1 betreft met name het geval waarin de plaats van de overtreding of onregelmatigheid bekend is, terwijl lid 2 betrekking heeft op het geval waarin een overtreding of een onregelmatigheid is geconstateerd zonder dat kan worden vastgesteld waar zij is begaan. In dat geval wordt de overtreding geacht te zijn begaan in de lidstaat waar zij is geconstateerd. [30]

53. In artikel 20, lid 3, van richtlijn 92/12 is bepaald dat wanneer de accijnsproducten niet op de plaats van bestemming aankomen en niet kan worden vastgesteld waar de overtreding of de onregelmatigheid is begaan, deze overtreding of deze onregelmatigheid wordt geacht te zijn begaan in de lidstaat van vertrek, die dan dus bevoegd is tot invordering van de accijns. [31] Deze bepaling heeft dus betrekking op de situatie waarin de producten in kwestie niet op hun bestemming aankomen. In dat geval is de staat van vertrek bevoegd.

54. Hoewel de leden 2 en 3 van artikel 20 bovengenoemde vermoedens bevatten, voorziet artikel 20, lid 4, van richtlijn 92/12 in een zogeheten correctiemechanisme voor het geval dat het vermoeden later wordt weerlegd vanwege feitelijke omstandigheden op grond waarvan kan worden vastgesteld dat niet de krachtens dat vermoeden aangewezen lidstaat, maar een andere lidstaat bevoegd is. Daartoe is in lid 4 bepaald dat, indien vóór het verstrijken van een termijn van

[27] Zie in dit verband Berlin, D., „Fiscalité indirecte", *Jurisclasseur Europe Traité*, nr. 1650, 1 januari 2016, punt 56.

[28] Conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, punt 74).

[29] Arresten van 12 december 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punt 43), en 13 december 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, punt 44).

[30] Deze uitlegging wordt ondersteund door de ontstaansgeschiedenis van richtlijn 2008/118, waaruit de logica van artikel 20 van richtlijn 92/12 blijkt. Zie het voorstel voor een richtlijn van de Raad houdende een algemene regeling inzake accijns [COM(2008) 78 definitief].

[31] Arrest van 12 december 2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, punt 47).

drie jaar te rekenen vanaf de datum van afgifte van het geleidedocument wordt vastgesteld in welke lidstaat de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan [32], het aan deze lidstaat staat om de verschuldigde accijns in te vorderen.

55. Uit de bovengenoemde bepalingen van richtlijn 92/12, in hun geheel beschouwd, kunnen verschillende conclusies worden getrokken. In de eerste plaats wordt de accijns niet alleen verschuldigd bij de uitslag tot verbruik van de producten, maar eveneens bij de (ook onregelmatige) onttrekking ervan aan een schorsingsregeling. Zoals advocaat-generaal Colomer heeft benadrukt, stelt de Uniewetgever „indien de activiteiten die de accijnsplicht doen ontstaan (de invoer en de productie), buiten de schorsingsregeling plaatsvinden, of indien die regeling wordt verlaten op een ander moment dan dat van de uitslag tot verbruik, [...] die situaties gelijk met uitslag tot verbruik en dus met situaties waarbij de accijns verschuldigd wordt, zulks teneinde te vermijden dat accijnsgoederen aan de belastingheffing ontkomen" [33].

56. In de tweede plaats kan de overtreding of de onregelmatigheid tijdens het verkeer slechts op één plaats zijn begaan, aangezien accijnsproducten slechts eenmaal tot verbruik kunnen worden uitgeslagen. Voor deze conclusie is steun te vinden in het feit dat de overtreding of de onregelmatigheid die tijdens het verkeer van producten is begaan, wordt gelijkgesteld met uitslag tot verbruik, en in het feit dat artikel 20, lid 4, van richtlijn 92/12 een zogeheten correctiemechanisme bevat. Hoewel zich tijdens het verkeer van eenzelfde accijnsproduct in de praktijk dus meerdere opeenvolgende overtredingen of onregelmatigheden in verschillende lidstaten kunnen voordoen (de hypothese van meerdere overtredingen of onregelmatigheden), heeft dus alleen de eerste, namelijk die welke tot gevolg heeft gehad dat de producten tijdens het verkeer aan de schorsingsregeling zijn onttrokken, juridische waarde in de zin van artikel 20 van die richtlijn, voor zover een dergelijke overtreding of onregelmatigheid ertoe heeft geleid dat de producten naar alle waarschijnlijkheid tot verbruik zijn uitgeslagen.

3. Zogeheten correctiemechanisme in artikel 20, lid 4, van richtlijn 92/12

57. Artikel 20, lid 4, van richtlijn 92/12 voorziet in een zogeheten correctiemechanisme volgens hetwelk, indien vóór het verstrijken van een termijn van drie jaar *te rekenen vanaf de datum van opstelling van het geleidedocument* [34] wordt vastgesteld in welke lidstaat de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan, de accijns door deze lidstaat wordt ingevorderd tegen het op de datum van verzending geldende tarief. In dat geval wordt de aanvankelijk geheven accijns teruggegeven zodra het bewijs van deze invordering is geleverd. Voor zover artikel 20, leden 1 tot en met 3, van richtlijn 92/12 de hierboven onderzochte vermoedens bevat, bevat lid 4 van dat artikel een mechanisme dat betrekking heeft op het geval waarin de werkelijke situatie afwijkt van de vermoede situatie. Gelet op het rechtszekerheidsbeginsel is dit mechanisme echter slechts gedurende drie jaar van toepassing, te rekenen vanaf de datum van opstelling van het geleidedocument.

[32] Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben particulieren recht op terugbetaling van heffingen die in een lidstaat in strijd met de Unierechtelijke bepalingen zijn geïnd. Dit recht is het gevolg en het complement van de rechten die particulieren ontlenen aan deze bepalingen, zoals die door het Hof zijn uitgelegd. De betrokken lidstaat is in beginsel verplicht om in strijd met het Unierecht geïnde heffingen terug te betalen (arrest van 2 oktober 2003, Weber's Wine World e.a., C-147/01, EU:C:2003:533, punt 93 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[33] Conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de zaak Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, punt 38).

[34] In dit verband bepaalt artikel 19 van richtlijn 92/12 dat het geleidedocument vier exemplaren bevat, namelijk een door de afzender te bewaren exemplaar, een exemplaar voor de geadresseerde, een exemplaar dat voor zuivering aan de afzender wordt teruggezonden, en een exemplaar dat is bestemd voor de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van bestemming. Bijgevolg wordt het geleidedocument op het tijdstip van verzending van de producten opgesteld.

58. In deze bepaling zijn dus twee cumulatieve voorwaarden vastgelegd: het feit dat de overtreding of de onregelmatigheid is begaan in een andere lidstaat dan die waar de accijns is betaald en de termijn van drie jaar vanaf de datum van opstelling van het geleidedocument. Uit de opzet van artikel 20, lid 4, van richtlijn 92/12 vloeit dus voort dat alleen hoeft te worden onderzocht of deze termijn in acht is genomen indien komt vast te staan in welke lidstaat de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan en dit niet de lidstaat is die daartoe oorspronkelijk was vastgesteld.

4. Toepassing van bovengenoemde beginselen op het onderhavige geval

59. Om te beginnen moet worden opgemerkt dat het onderzoek van de bevoegdheden van de Italiaanse en de Griekse autoriteiten wordt bemoeilijkt door het feit dat het verzoek om een prejudiciële beslissing slechts weinig gegevens over de betrokken feitelijke en juridische situatie bevat. Bij gebreke van specifieke elementen kan het concrete uitleggingsprobleem dat met betrekking tot richtlijn 92/12 zou kunnen rijzen, niet worden afgebakend. Het staat dus weliswaar aan de verwijzende rechter om de noodzakelijke feitelijke verificaties te verrichten en toe te passen op het bij hem aanhangige geding, maar dat neemt niet weg dat het aan het Hof staat het Unierecht uit te leggen tegen de achtergrond van de feitelijke en juridische situatie zoals zij door de verwijzende rechter is beschreven, om deze laatste de elementen aan de hand te doen die nuttig zijn voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding [35].

60. Ten eerste zij eraan herinnerd dat in de zaken betreffende de in punt 22 van deze conclusie genoemde vorderingen van de Italiaanse autoriteiten uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat het agentschap van mening was dat de overtreding of de onregelmatigheid bestond in het feit dat de schorsingsregeling niet was gezuiverd, aangezien op de door Silcompa ontvangen geleidedocumenten met betrekking tot de zendingen van de betrokken producten valse stempels van de Griekse douane waren aangebracht. Deze autoriteit was dus van mening dat de vervalsing van de geleidedocumenten neerkwam op een overtreding of een onregelmatigheid die in Italië was begaan en bijgevolg op een onregelmatige onttrekking aan de schorsingsregeling waardoor de accijnzen in Italië verschuldigd werden. [36] In januari 2000 heeft het agentschap daarom de desbetreffende naheffingsaanslagen betekend. Ten tweede moet in de zaken betreffende de schuldvorderingen van de Griekse autoriteiten die de grondslag hebben gevormd voor de in het hoofdgeding bestreden naheffingsaanslag (waarnaar in de punten 26 en 27 van deze conclusie wordt verwezen), worden aangenomen dat de Griekse autoriteiten hun bevoegdheid waarschijnlijk hebben vastgesteld op basis van artikel 6, lid 1, onder a), van richtlijn 92/12, aangezien de producten op onregelmatige wijze in Griekenland tot verbruik zijn uitgeslagen, hetgeen de verwijzende rechter evenwel dient na te gaan. [37]

61. Uit het voorgaande volgt dat, aangezien de Italiaanse autoriteiten hebben vastgesteld dat de door Silcompa onder de schorsingsregeling verzonden producten niet op de plaats van bestemming in Griekenland waren aangekomen en de desbetreffende geleidedocumenten waren vervalst, deze producten die regeling hebben verlaten wegens een overtreding of een onregelmatigheid die is begaan tijdens het verkeer van accijnsgoederen in de zin van artikel 20 van

[35] Arrest van 9 november 2006, Chateignier (C-346/05, EU:C:2006:711, punt 22).

[36] In het aan het Hof overgelegde dossier wordt echter niet verduidelijkt op grond van welke bepaling van richtlijn 92/12 de accijns in Italië verschuldigd werd geacht. Aangezien de betaling van de accijns in geval van een overtreding of een onregelmatigheid tijdens het verkeer van producten onder een schorsingsregeling volgens artikel 20, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 92/12 voor rekening komt van de erkende entrepothouder, moet worden aangenomen dat deze bepaling in casu is toegepast.

[37] In het verzoek om een prejudiciële beslissing is inderdaad niet erg nauwkeurig aangegeven welke bepalingen van richtlijn 92/12 door de Griekse autoriteiten zijn toegepast. De verwijzende rechter dient dit dan ook na te gaan.

richtlijn 92/12. Aldus blijkt dat het agentschap krachtens lid 1 van dat artikel gerechtigd was de belastingschuld te vorderen door de relevante nationaalrechtelijke bepalingen toe te passen. Zoals hierboven reeds is uiteengezet, berust de opzet van artikel 20 van richtlijn 92/12 in zijn geheel op de opvatting dat een overtreding of een onregelmatigheid die tijdens het verkeer van onder een schorsingsregeling geplaatste accijnsgoederen is begaan, gelijkstaat met uitslag tot verbruik van die producten, die slechts eenmaal voor dezelfde producten kan plaatsvinden. Ondanks deze regel heeft het agentschap in de loop van 2005 het door de Griekse autoriteiten ingediende verzoek om bijstand ingewilligd met betrekking tot de accijnsvorderingen die de Griekse autoriteiten bij dezelfde onderneming voor dezelfde betrokken producten hadden ingediend.

62. In het onderhavige geval beschikt het Hof echter niet over concrete aanwijzingen op grond waarvan het kan beoordelen of de overtreding of de onregelmatigheid in een andere lidstaat dan Italië is begaan. Het onrechtmatig in de handel brengen op Grieks grondgebied van de door Silcompa verzonden ethylalcohol, die tot een strafprocedure in Griekenland heeft geleid, moet weliswaar als een overtreding of een onregelmatigheid van de betrokken producten worden beschouwd, maar is, gelet op de feiten in het hoofdgeding en de algemene opzet van richtlijn 92/12, slechts een gevolg van de overtreding of de onregelmatigheid die eerder in Italië was begaan.

63. In die omstandigheden ben ik, gelet op deze vaststelling, die door die autoriteiten of rechterlijke instanties moet worden verricht, van mening dat de analyse van de tweede voorwaarde van artikel 20, lid 4, van richtlijn 92/12, namelijk de vraag op welk tijdstip de termijn van drie jaar ingaat voor de toepassing van het zogeheten correctiemechanisme in die bepaling, in het kader van de onderhavige prejudiciële procedure niet relevant is. Zoals ik reeds heb vermeld, hoeft deze termijn immers slechts te worden onderzocht indien wordt vastgesteld in welke lidstaat de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk werd begaan en dit niet de lidstaat is die daartoe oorspronkelijk was vastgesteld, hetgeen in het hoofdgeding niet het geval lijkt te zijn.

64. In dit verband rijst de vraag of en hoe de verwijzende rechter, in zijn hoedanigheid van rechterlijke instantie van de aangezochte lidstaat, kan nagaan of er sprake is van een eventuele dubbele accijnsheffing door twee autoriteiten van twee verschillende lidstaten.

C. Richtlijn 76/308 betreffende de wederzijdse bijstand

1. Rechtskader van de analyse

65. Terwijl het bedrijfsleven dankzij de totstandbrenging van een interne markt ten volle gebruik kan maken van de economische ruimte binnen die markt, zijn de nationale belastingdiensten, waarvoor nog steeds grenzen bestaan, sinds de jaren zeventig uitgerust met een aantal rechtsinstrumenten voor bijstand om de samenwerking op het gebied van belastingen efficiënter te laten verlopen.[38] Richtlijn 76/308 strekt er aldus toe het beginsel van wederzijds vertrouwen ten uitvoer te leggen door ervoor te zorgen dat de lidstaten schuldvorderingen onderling

[38] Berlin, D., „Synthèse – Droit fiscal de l'Union européenne", *JurisClasseur Europe Traité*, 1 mei 2019, punt 49.

gemakkelijker kunnen invorderen.[39] De toepassing van het stelsel van wederzijdse bijstand dat door die richtlijn is opgezet, hangt af van het bestaan van een dergelijk vertrouwen tussen de betrokken nationale autoriteiten.[40]

66. Die richtlijn voorziet in drie afzonderlijke en specifieke vormen van wederzijdse bijstand die de aangezochte autoriteit op verzoek van een verzoekende autoriteit moet verlenen, namelijk het verzoek om inlichtingen[41], het verzoek tot notificatie aan de geadresseerde van documenten met betrekking tot een schuldvordering die uitgaan van de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd[42] en het verzoek tot invordering van schuldvorderingen waarvoor een executoriale titel bestaat[43]. Voorts bevat richtlijn 76/308 specifieke bepalingen voor de vaststelling van de bevoegdheid van de verzoekende lidstaat dan wel de aangezochte lidstaat ten aanzien van het betrokken verzoek. Het hoofdgeding betreft het verzoek om bijstand met betrekking tot invordering, aangezien de Griekse autoriteiten een dergelijk verzoek bij het agentschap hebben ingediend.

a) Bevoegdheidsverdeling volgens artikel 12 van richtlijn 76/308

67. Artikel 12 van richtlijn 76/308 bepaalt hoe de bevoegdheden om kennis te nemen van betwistingen van de schuldvordering, de executoriale titel of de uitvoeringsmaatregelen zijn verdeeld tussen de instanties van de verzoekende lidstaat en die van de aangezochte lidstaat. Bij dergelijke betwistingen hangt de keuze van de bevoegde instantie van de lidstaat waartoe een partij zich moet wenden, af van de vraag of het bezwaar betrekking heeft op, enerzijds, de schuldvordering of de executoriale titel of, anderzijds, de invorderingsmaatregelen. Zoals advocaat-generaal Bobek heeft opgemerkt, voorziet richtlijn 2010/24, die in de plaats is gekomen van richtlijn 76/308, in de toepassing van de lex auctoritatis als algemene regel op grond waarvan de door de autoriteiten van een lidstaat verrichte handelingen vallen onder (en de geldigheid ervan dientengevolge onderworpen is aan) de wetgeving van die lidstaat.[44] Hieruit volgt dat de bevoegde instantie van elke lidstaat slechts de rechtmatigheid van de door de autoriteiten van die lidstaat verrichte handelingen en genomen maatregelen beoordeelt tegen de achtergrond van de wetgeving van die lidstaat.[45]

68. Wordt gedurende de invorderingsprocedure de schuldvordering of de executoriale titel betwist, dan moet volgens artikel 12, lid 1, van richtlijn 76/308 de zaak voor de bevoegde instantie van de verzoekende lidstaat worden gebracht. Indien daarentegen de invorderingsmaatregelen worden betwist die zijn getroffen in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, dan moet de zaak overeenkomstig artikel 12, lid 3, van richtlijn 76/308 voor de bevoegde instantie van deze lidstaat worden gebracht.[46]

[39] Zie Michel, V., „Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement", *Revue Europe*, nr. 3, maart 2010, commentaar nr. 109, alsook Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, 2016, punten 479 e.v.

[40] Zie arrest van 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punten 40 en 41).

[41] Krachtens artikel 4 van richtlijn 76/308. Wat de uitwisseling van informatie betreft, zie Fernández Marín, F., „The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", *Studi Tributari Europei*, deel 8, 2018, II, blz. 25-95.

[42] Krachtens artikel 5 van richtlijn 76/308.

[43] Krachtens artikel 6 van richtlijn 76/308.

[44] Conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punt 40).

[45] Conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, punt 43).

[46] Zie ook de tiende overweging van richtlijn 76/308, volgens welke de zaak door de betrokkene voor de bevoegde instantie van de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd dient te worden gebracht en de aangezochte autoriteit de executieprocedure die zij heeft ingezet, dient te schorsen totdat deze bevoegde instantie heeft beslist.

69. Ter volle waarborging van het recht van de betrokkene om de schuldvordering of de executoriale titel in de loop van de invorderingsprocedure te betwisten, is in artikel 12, lid 2, van richtlijn 76/308 vastgelegd dat de aangezochte autoriteit de executieprocedure, in afwachting van de beslissing van de bevoegde instantie van de verzoekende lidstaat, schorst zodra zij ervan in kennis is gesteld dat er een zaak aanhangig is waarin de schuldvordering of de executoriale titel wordt betwist.

70. Zoals blijkt uit de rechtspraak van het Hof vloeit de in deze conclusie beschreven bevoegdheidsverdeling voort uit het feit dat de schuldvordering en de executoriale titel worden opgesteld op basis van het recht van de lidstaat waar de verzoekende autoriteit is gevestigd, terwijl voor de uitvoeringsmaatregelen in de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, volgens de artikelen 5 en 6 van richtlijn 76/308 door deze autoriteit de bepalingen van haar nationale recht voor overeenkomstige akten worden toegepast.[47] Voorts blijkt uit artikel 8, lid 1, van deze richtlijn dat de executoriale titel voor de invordering van de schuldvordering rechtstreeks wordt erkend en automatisch wordt behandeld als executoriale titel voor de invordering van een schuldvordering van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, wat in mijn ogen een uiting is van het beginsel van wederzijds vertrouwen. Uit deze bevoegdheidsverdeling vloeit voort dat de aangezochte autoriteit de geldigheid en de uitvoerbaarheid van de akte of de beslissing waarvoor de verzoekende autoriteit invorderingsbijstand vraagt, in beginsel niet ter discussie kan stellen. In de rechtspraak is dit beginsel echter afgezwakt.

b) Vraag of de nationale autoriteiten de verlening van wederzijdse bijstand kunnen weigeren

71. Ten eerste volgt uit artikel 8, lid 1, van richtlijn 76/308 dat de executoriale titel van de schuldvordering rechtstreeks wordt erkend en automatisch wordt behandeld als executoriale titel van een schuldvordering van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, en ten tweede vloeit uit artikel 6 van die richtlijn voort dat de aangezochte autoriteit „overgaat tot" deze invordering, aangezien die richtlijn in automatische invordering van deze schuldvordering door de aangezochte autoriteit voorziet. Bovendien is er geen specifieke bepaling op grond waarvan zou mogen worden geweigerd om gevolg te geven aan een verzoek tot invordering.[48] Bij gebrek aan dergelijke bepalingen heeft het Hof in de rechtspraak een grondslag geschapen op basis waarvan nationale autoriteiten en instanties bij wijze van uitzondering mogen weigeren om invorderingsbijstand te verlenen wanneer dergelijke bijstand een aantasting van de openbare orde van de betrokken staat zou vormen.

72. In dit verband heeft het Hof in het arrest Kyrian[49] geoordeeld dat „niet [valt] uit te sluiten dat de instanties van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd, *bij wijze van uitzondering* nagaan of de uitvoering van die titel een aantasting van met name *de openbare orde van laatstgenoemde lidstaat* kan vormen, en in voorkomend geval bijstand volledig of gedeeltelijk weigeren of van de naleving van een aantal voorwaarden afhankelijk stellen"[50]. Volgens het Hof „is [het] moeilijk denkbaar dat een executoriale titel voor de invordering van een schuldvordering

47 Arresten van 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punt 40), en 14 maart 2019, Metirato (C-695/17, EU:C:2019:209, punt 34).

48 In artikel 4, lid 3, van richtlijn 76/308 zijn redenen van verzet vastgelegd. Deze bepaling heeft echter betrekking op een verzoek om inlichtingen, dat niet aan de orde is in de onderhavige zaak.

49 Arrest van 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Arrest van 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punt 42), bekrachtigd door het arrest van 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punt 47). Cursivering van mij.

door deze lidstaat wordt uitgevoerd wanneer dit zijn *openbare orde* kan aantasten”.[51] In het later gewezen arrest Donnellan[52] heeft het Hof dit beginsel overgenomen door een dergelijke weigering toe te staan wanneer de tenuitvoerlegging van de bepalingen van de richtlijn betreffende de wederzijdse bijstand wegens het ontbreken van kennisgeving aan de betrokkene heeft geleid tot een schending van de grondrechten, te weten artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.[53] Daarbij heeft het Hof zijn klassieke rechtspraak inzake de beperking van het beginsel van wederzijds vertrouwen[54] toegepast in een context waarin de toepassing van dit beginsel tot een schending van de grondrechten kon leiden.

73. In de onderhavige zaak moet het Hof echter beslissen of er gronden zijn om een verzoek om bijstand af te wijzen wanneer vaststaat dat er sprake is van een dubbele accijnsvordering.[55] Kan een dergelijke verdubbeling bij de tenuitvoerlegging van het Unierecht door de lidstaat een grond voor verzet tegen een verzoek om invorderingsbijstand vormen? Alvorens in te gaan op de hypothese van een eventuele schending van de openbare orde of de grondrechten, moet mijns inziens worden onderzocht of het antwoord op deze vraag niet kan voortvloeien uit de relevante bepalingen van afgeleid recht.

2. Verplichting van de instanties van de verzoekende lidstaat om de bevoegdheid van de autoriteiten van die lidstaat na te gaan

74. Mijns inziens kan de prejudiciële vraag enkel ontkennend worden beantwoord.

75. Zoals in de punten 47 tot en met 50 van deze conclusie reeds is uiteengezet, vloeit uit de opzet van richtlijn 92/12 immers voort dat een accijnsproduct slechts eenmaal tot verbruik mag worden uitgeslagen, aangezien de accijns verschuldigd wordt bij de uitslag tot verbruik van een product, ongeacht of deze regelmatig dan wel onregelmatig is. Voor een dergelijke verschuldigdheid wordt krachtens artikel 20 van richtlijn 92/12 onttrekking van producten aan de schorsingsregeling gelijkgesteld met uitslag tot verbruik van die producten, doordat er sprake is van een overtreding of een onregelmatigheid tijdens het verkeer. Zoals in punt 56 van deze conclusie is aangegeven, wordt overeenkomstig die bepaling evenwel enkel de eerste overtreding of onregelmatigheid die tot gevolg heeft dat de producten tijdens het verkeer aan de schorsingsregeling worden onttrokken, relevant geacht. Niettemin kan in de praktijk niet worden uitgesloten dat er geschillen bestaan over de vaststelling van de plaats waar een dergelijke overtreding of onregelmatigheid zich heeft voorgedaan.

76. Om de vraag van de verwijzende rechter te beantwoorden of de rechter van de aangezochte staat in het kader van de procedure betreffende het onderzoek van de rechtmatigheid van de uitvoeringsmaatregelen voor de invordering kan nagaan of de plaats waar de overtreding of de

[51] Arrest van 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, punt 43), bekrachtigd door het arrest van 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, punt 48). Cursivering van mij.

[52] Arrest van 26 april 2018 (C-34/17, EU:C:2018:282).

[53] Het Hof heeft met name geoordeeld dat artikel 14, leden 1 en 2, van richtlijn 2010/24 aldus dient te worden uitgelegd dat het er niet aan in de weg staat dat de autoriteit van een lidstaat een verzoek tot invordering van een schuldvordering met betrekking tot een in een andere lidstaat opgelegde geldboete weigert ten uitvoer te leggen op de grond dat het besluit waarbij die boete is opgelegd niet naar behoren aan de betrokkene was betekend voordat het verzoek tot invordering op grond van deze richtlijn bij die autoriteit werd ingediend (arrest van 26 april 2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

[54] Zie met betrekking tot de beperking van het beginsel van wederzijds vertrouwen arresten van 21 december 2011, N. S. e.a. (C-411/10 en C-493/10, EU:C:2011:865); 5 april 2016, Aranyosi en Căldăraru (C-404/15 en C-659/15 PPU, EU:C:2016:198), en 25 juli 2018, Minister for Justice and Equality (Gebreken in het gerechtelijk apparaat) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

[55] In tegenstelling tot de arresten van 14 januari 2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11), en 26 april 2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), heeft de onderhavige zaak geen betrekking op de wijze van kennisgeving, hetgeen de toepassing van de openbare orde in de zin van die rechtspraak mijns inziens uitsluit.

onregelmatigheid is begaan, juist is vastgesteld, moet daarom in het licht van de in de punten 67 tot en met 70 van deze conclusie vermelde bepalingen van richtlijn 76/308 worden uitgemaakt of een dergelijke vaststelling betrekking heeft op de schuldvordering, de executoriale titel of de uitvoeringsmaatregelen in de zin van artikel 12 van richtlijn 76/308. Mijns inziens kan het antwoord op deze vraag uit de gezamenlijk bepalingen van richtlijn 92/12 worden afgeleid, en met name uit de artikelen 6 en 20 ervan, die, zoals ik reeds heb aangegeven, tot doel hebben vast te stellen over welke bevoegdheden de lidstaten beschikken om accijns op de in die richtlijn bedoelde producten te heffen.

77. Meer in het bijzonder blijkt uit de artikelen 6 en 20 van richtlijn 92/12 dat de bevoegdheid van een lidstaat om accijns te heffen op producten, zoals alcohol, verband houdt met hetzij de plaats waar de goederen krachtens artikel 6 van die richtlijn tot verbruik worden uitgeslagen, hetzij de plaats waar de producten tijdens het vervoer de schorsingsregeling hebben verlaten, overeenkomstig artikel 20, leden 1 tot en met 3, van die richtlijn, hetzij de plaats waar de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan en die later wordt vastgesteld, overeenkomstig artikel 20, lid 4, van die richtlijn. Gelet op de gelijkwaardigheid van de in de artikelen 6 en 20 opgenomen en hierboven beschreven gronden voor verschuldigdheid, kan naar mijn mening enkel worden geconcludeerd dat de kwestie van de plaats waar de accijnsgoederen tot verbruik zijn uitgeslagen of van de plaats waar de overtreding of de onregelmatigheid is begaan, in de eerste plaats een materiële vraag is over het bestaan zelf van de belastingschuld. [56] Voor zover de heffing van accijns in een lidstaat in richtlijn 92/12 afhankelijk wordt gesteld van een bepaalde gebeurtenis op zijn grondgebied, lijkt het mij duidelijk dat een betwisting van de vaststelling van de plaats waar een overtreding of een onregelmatigheid is begaan, overeenkomstig artikel 20 van die richtlijn ook moet worden beschouwd als een kwestie die verband houdt met de vordering of de executoriale titel in de zin van artikel 12 van richtlijn 76/308. Gelet op de logica van deze richtlijn kan het onderzoek van die vraag dus niet onder de bevoegdheid van de rechter van de aangezochte lidstaat vallen.

78. De in de verwijzingsbeslissing beschreven situatie, waarin aan een onderneming tweemaal accijns wordt opgelegd voor de verzending van producten, lijkt mij niet in overeenstemming met de opzet van richtlijn 92/12 in haar geheel beschouwd. Hoewel het aan het Hof overgelegde dossier geen gegevens bevat op grond waarvan de aangezochte lidstaat in casu zou kunnen weigeren het tot hem gerichte verzoek om bijstand in te willigen met een beroep op een schending van zijn openbare orde of van de grondrechten in de zin van de in punt 72 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak, moet de rechter van de aangezochte lidstaat de beschikbare informatie over een soortgelijke maatregel die aan dezelfde onderneming in deze lidstaat is opgelegd, dat wil zeggen een andere lidstaat dan die welke het verzoek om bijstand inzake een transactie in verband met dezelfde producten heeft ingediend, ook niet buiten beschouwing laten, en dit verzoek om bijstand evenmin blindelings en mechanisch inwilligen.

79. In dit verband impliceert het beginsel van wederzijds vertrouwen, zoals geconcretiseerd in richtlijn 76/308, noodzakelijkerwijs dat alle lidstaten de Unierechtelijke voorschriften met de vereiste zorgvuldigheid naleven. Aangezien Silcompa, zoals blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier, beroep heeft ingesteld met betrekking tot de door de Griekse autoriteiten opgelegde accijnsvordering in verband met dezelfde transacties en dezelfde producten als die waarover in Italië reeds belasting was geheven, staat het aan de Griekse rechter bij wie dit beroep is ingesteld, om na te gaan of de Griekse autoriteiten wel bevoegd waren om de accijns op de betrokken producten te heffen, voor zover die producten, gelet op de thans beschikbare informatie, aan de

[56] Zie naar analogie, met betrekking tot de tweedeling tussen het bestaan van de belastingschuld en de invordering ervan op het gebied van douanerechten, arrest van 20 oktober 2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, punten 26 e.v.).

schorsingsregeling waren onttrokken wegens een in Italië begane overtreding of onregelmatigheid in de zin van artikel 3 en artikel 20, lid 1, van richtlijn 92/12. Hieruit volgt dat de rechter van de aangezochte lidstaat zijn beslissing over de tenuitvoerlegging van het verzoek om bijstand overeenkomstig artikel 12, lid 2, van richtlijn 76/308 moet aanhouden in afwachting van de aldus beschreven verificaties door de rechter van de verzoekende lidstaat.

V. Conclusie

80. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de prejudiciële vraag van de Corte suprema di cassazione als volgt te beantwoorden:

„Artikel 12, lid 3, van richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15 juni 2001, gelezen in samenhang met de artikelen 6 en 20 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/108/EEG van de Raad van 14 december 1992, moet aldus worden uitgelegd dat de voorwaarden met betrekking tot de plaats waar de overtreding of de onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan, in de zin van artikel 20 van richtlijn 92/12, niet kunnen worden onderzocht door de rechter van de lidstaat waar de aangezochte autoriteit is gevestigd bij wie beroep is ingesteld tegen uitvoeringsmaatregelen tot invordering van een schuldvordering op grond van genoemd artikel 12, lid 3. Aangezien dubbele accijnsheffing door verschillende lidstaten op dezelfde producten echter niet in overeenstemming is met de algemene opzet van richtlijn 92/12, staat het aan de rechter van de lidstaat bij wie beroep is ingesteld met betrekking tot de accijnsvordering voor dezelfde transacties en dezelfde producten als die waarover in een andere lidstaat reeds belasting is geheven, om na te gaan of de verzoekende autoriteiten bevoegd waren voor de inning van deze accijns.”