

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

Twee karakters op één kussen

De samenloop tussen douanerechten en invoer-btw

Naam student: Panagiotis Kavvathas

Studentnummer: 452178

Begeleider: M. M. W. D. Merkx

Tweede beoordelaar: I. van den Eijnde

Datum definitieve versie: 16-04-2022

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Voorwoord

Ter afsluiting van mijn masteropleiding fiscale economie heb ik een scriptie geschreven over de samenloop tussen douanerechten en invoer-btw. Het doel van deze scriptie was onderzoek doen naar deze samenloop en in het bijzonder de mogelijke wijzigingen in de samenloop door de inwerkingtreding van het Douanewetboek van de Unie. Ik wil mevrouw Merckx hartelijk bedanken voor de begeleiding bij het schrijven van de scriptie.

Inhoudsopgave

Voorwoord	1
Hoofdstuk 1: Inleiding	4
1.1 Introductie onderwerp	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Afbakening en opzet scriptie	6
Hoofdstuk 2: Omzetbelasting bij invoer.....	7
2.1 Algemene inleiding omzetbelasting bij invoer	7
2.2 Het ontstaan van een btw-schuld bij invoer	8
2.3 De belastingschuldige van een btw-schuld bij invoer	11
2.4 De plaats van het ontstaan van een btw-schuld bij invoer	12
2.5 Het tijdstip van verschuldigdheid van een btw-schuld bij invoer	13
2.6 Deelconclusie hoofdstuk 2	14
Hoofdstuk 3: Communautair Douanewetboek (CDW)	16
3.1 Algemene inleiding CDW	16
3.2 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 201 CDW	17
3.3 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW	18
3.4 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW	19
3.5 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW	21
3.6 Het onderscheid tussen artikel 203 CDW en artikel 204 CDW.....	23
3.7 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 205 CDW	24
3.8 Het tenietgaan van een douaneschuld op grond van artikel 233 CDW	25
3.9 Deelconclusie hoofdstuk 3	26
Hoofdstuk 4: Samenloop omzetbelasting bij invoer en CDW douaneschulden	28
4.1 Algemene inleiding samenloop tussen Wet OB en CDW	28
4.2 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij regelmatige invoer	28
4.3 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer	30
4.3.1 Samenloop bij artikel 202 CDW	31
4.3.2 Samenloop bij artikel 203 CDW – Wel invoer-btw.....	31
4.3.3 Samenloop bij artikel 203 CDW – Geen invoer-btw.....	33
4.3.4 Artikel 203 CDW – Wel invoer-btw, geen samenloop.....	33

4.3.5 Samenloop bij artikel 204 CDW – Wel invoer-btw	34
4.3.6 Samenloop bij artikel 204 CDW – Geen invoer-btw	34
4.3.7 Geen samenloop in overige gevallen	36
4.4 Samenloop tussen het tenietgaan van een douaneschuld en invoer-btw.....	38
4.5 Deelconclusie hoofdstuk 4	40
Hoofdstuk 5: Douanewetboek van de Unie (DWU)	44
5.1 Algemene inleiding DWU.....	44
5.2 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 77 DWU	45
5.3 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 79 DWU	46
5.4 Het tenietgaan van een douaneschuld op grond van artikel 124 DWU.....	47
5.5 Deelconclusie hoofdstuk 5	49
Hoofdstuk 6: Samenloop omzetbelasting bij invoer en DWU douaneschulden.....	51
6.1 Algemene inleiding samenloop tussen Wet OB en DWU.....	51
6.2 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij regelmatige invoer	51
6.3 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer	53
6.4 Samenloop tussen het tenietgaan van een douaneschuld en invoer-btw.....	55
6.5 Deelconclusie hoofdstuk 6	58
Hoofdstuk 7: Conclusie.....	60
Literatuurlijst	64

Hoofdstuk 1 Inleiding

§ 1.1 Introductie onderwerp

Het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ EU) heeft op 3 maart 2021 in het arrest VS uitspraak gedaan over de plaats van het ontstaan van een btw-schuld bij invoer ter zake van aan douanerechten onderworpen goederen.¹ In de zaak verwijst het HvJ EU naar eerdere arresten waaruit de samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en de heffing van invoer-btw blijkt. Wat opvalt is dat in het arrest VS de huidige wetgeving van het douanewetboek van de Unie (hierna: DWU) geldt, terwijl in de eerdere arresten die het HvJ EU aanhaalt de vervallen wetgeving van het communautair douanewetboek (hierna: CDW) gold. Nu de bepalingen uit het CDW niet exact zijn overgenomen in het DWU, is het de vraag of het parallelisme tussen het ontstaan van een douaneschuld en het ontstaan van een btw-schuld bij invoer gelijk is gebleven toen in 2016 het CDW is vervangen door het DWU. Ook in de literatuur wordt er met enige regelmaat geschreven over het thema douaneschulden en invoer-btw.² Dit maakt het onderwerp interessant voor de fiscaliteit. Sinds de invoering van de nieuwe e-commerce regels op 1 juli 2021 is de vrijstelling voor zendingen onder de 22 euro komen te vervallen.³ In beginsel worden nu alle niet-EU goederen onderworpen aan de heffing van btw wanneer deze in de EU worden geïmporteerd. Hiervan kan worden afgeweken indien de goederen geplaatst worden onder een douaneregime. Dit wordt later in de scriptie besproken. Door de afschaffing van de vrijstelling voor zendingen onder de 22 euro krijgen steeds meer particulieren te maken met invoer-btw. Voor douanerechten bestaat nog wel een vrijstelling van 150 euro per zending. Doorgaans zal het vervoersbedrijf de goederen inklaren en de douanerechten en btw bij invoer voldoen. Het is echter niet uitgesloten dat deze particulieren op grond van artikel 84 DWU ook als schuldenaar aangemerkt kunnen worden voor de douaneschuld die ontstaat voor zendingen met een waarde van meer dan 150 euro. Overigens bestaat er wel een vrijstelling van invoer-btw tot en met 150 euro, maar deze mag alleen toegepast worden indien gebruik gemaakt wordt van de invoer OSS.⁴ Met deze recente ontwikkeling is het thema ook maatschappelijk relevant. Genoeg aanleiding dus om dit onderwerp onder de loep te nemen.

¹ HvJ EU, 3 maart 2021, nr. C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 (VS).

² Zie bijvoorbeeld L.J. van Drie & M.L. Schippers, 'Samenloop tussen het ontstaan van douaneschulden en BTW-schulden bij invoer?', *WFR* 2018/61, afl. 7232, p. 59-62 en B.J.B. Boersma & E. Vellinga, 'Recente ontwikkelingen btw bij invoer', *WFR* 2020/41, afl. 7324, p. 39-42.

³ Zie Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen.

⁴ J.J.M. Lamers & P.J.B.G. Schrijver, E-commerce en btw per 1 juli 2021, *capita selecta*, *MBB* 2021/08.

§ 1.2 Probleemstelling

Het doel van de scriptie is om te onderzoeken of bij de invoer van goederen de samenloop tussen de btw-wetgeving en de douanewetgeving is veranderd nadat het DWU in werking is getreden. Voor de scriptie is daarom de volgende onderzoeksvraag geformuleerd:

- *Hoe verloopt de samenloop tussen de heffing van invoerrechten en invoer-btw in de EU en zou de samenloop kunnen veranderen door de invoering van het DWU?*

Voor de beantwoording van de onderzoeksvraag is het nodig om een aantal deelvragen te bespreken. De bespreking hiervan geschiedt in de komende hoofdstukken. De deelvragen zullen richting geven aan de scriptie en ondersteuning bieden bij de beantwoording van de onderzoeksvraag. Voor de scriptie zijn de volgende deelvragen geformuleerd:

- *Hoe ontstaat een btw-schuld bij invoer?*
- *Wie is de btw-schuld bij invoer verschuldigd?*
- *Wat is de plaats waar de btw-schuld bij invoer is verschuldigd?*
- *Wat is het tijdstip waarop de btw-schuld bij invoer is verschuldigd?*
- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het CDW?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het CDW tenietgaan?*
- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het CDW voor de btw-schuld bij invoer?*
- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het DWU?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het DWU tenietgaan?*
- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het DWU?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het DWU voor de btw-schuld bij invoer?*

§ 1.3 Afbakening en opzet scriptie

De deelvragen alsmede relevante arresten zullen samen de leidraad vormen voor de beantwoording van de onderzoeksvraag van de scriptie. Het is niet uitgesloten dat er meerdere (belasting)wetten gebonden zijn aan dit onderwerp, maar in de scriptie zal voornamelijk aandacht worden besteed aan de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB), de Btw-Richtlijn, het CDW en het DWU. Hoofdstuk 2 vormt het algemene kader van omzetbelasting bij invoer. Aan bod komt het verschil tussen het btw-gebied van de Unie en het douanegebied van de Unie. Ook komt aan bod hoe een btw-schuld bij invoer ontstaat, wie deze verschuldigd is, wat de plaats is waar deze ontstaat en wat het tijdstip van verschuldigheid is. In hoofdstuk 3 komt het CDW aan bod. In dit hoofdstuk wordt besproken hoe en wanneer een douaneschuld ontstaat en tenietgaat op grond van het CDW. Voorts wordt in hoofdstuk 4 de samenloop tussen de omzetbelasting bij invoer en de douaneschuld op grond van het CDW behandeld. Vervolgens komt in hoofdstuk 5 het DWU aan bod en wordt besproken hoe en wanneer douaneschulden op grond van het DWU ontstaan en tenietgaan. In hoofdstuk 6 wordt de samenloop tussen de omzetbelasting bij invoer en de douaneschuld op grond van het DWU behandeld waarbij de vergelijking wordt gemaakt met het CDW. Tot slot worden in hoofdstuk 7 de bevindingen van het onderzoek kort samengevat en wordt met de beantwoording van de hoofdvraag een conclusie getrokken.

Hoofdstuk 2 Omzetbelasting bij invoer algemeen

§ 2.1 Algemene inleiding omzetbelasting bij invoer

Het thema van de scriptie gaat over de samenloop tussen invoerrechten en een btw-schuld bij invoer. Het is daarom van belang stil te staan waarom er btw verschuldigd is bij invoer. In de EU is er een interne markt zonder binnengrenzen tussen lidstaten waarin vrij verkeer van kapitaal, personen, diensten en goederen is.⁵ Bij goederen kan onderscheid gemaakt tussen Uniegoederen en niet-Uniegoederen.⁶ Kortweg kan worden gezegd dat Uniegoederen goederen zijn die zich in het vrije verkeer van de interne markt van de EU bevinden. Niet-Uniegoederen zijn alle goederen die zich niet in het vrije verkeer van de interne markt van de EU bevinden. Voordat niet-Uniegoederen in het vrije verkeer worden gebracht, moeten er in beginsel eerst invoerrechten en invoer-btw over worden geheven.⁷ Invoerrechten kunnen gezien worden als een protectionistische maatregel om de interne markt te beschermen. Door invoerrechten te heffen wordt de prijs van ingevoerde niet-Uniegoederen hoger en daarmee minder aantrekkelijk om aan te schaffen ten opzichte van Uniegoederen. Invoer-btw wordt geheven om oneerlijke concurrentie tussen Uniegoederen en niet-Uniegoederen tegen te gaan. Immers zijn Uniegoederen in beginsel altijd onderworpen aan de heffing van omzetbelasting. Om het neutraliteitsbeginsel in de omzetbelasting te waarborgen moeten niet-Uniegoederen logischerwijs ook worden onderworpen aan de heffing van omzetbelasting wanneer deze in het vrije verkeer van de interne markt van de EU worden gebracht.⁸ Dit was ook één van de redenen waarom de btw-vrijstelling bij invoer voor goederen met een maximale waarde van 22 euro is afgeschaft.⁹ Voor de maatstaf van heffing wordt aangesloten bij de douanewaarde. In het kader van de scriptie is het niet relevant om hier nader op in te gaan. In hoofdstuk 2 worden de volgende deelvragen behandeld:

- *Hoe ontstaat een btw-schuld bij invoer?*
- *Wie is de btw-schuld bij invoer verschuldigd?*
- *Wat is de plaats waar de btw bij invoer is verschuldigd?*
- *Wat is het tijdstip waarop de btw bij invoer is verschuldigd?*

Overigens is het belangrijk om te melden dat het douanegebied van de Unie groter is dan het btw-gebied van de Unie.¹⁰ Dit betekent dat goederen die in het vrije verkeer van het douanegebied van de Unie worden gebracht niet altijd onderworpen zijn aan de heffing van (invoer-)btw. Voorbeelden hiervan zijn de Canarische Eilanden en Berg Athos in Griekenland.

⁵ Dit volgt uit artikel 26 lid 2 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁶ Artikel 5 leden 23 & 24 DWU. De begrippen Uniegoederen en niet-Uniegoederen laten de douanestatus van het goed zien.

⁷ Zie ook artikel 29 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

⁸ Zie ook B.J.B Boersma & E. Vellinga, 'Recente ontwikkelingen btw bij invoer', *WFR* 2020/41, afl. 7324, p. 39-42, paragraaf 1.

⁹ Zie ook M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe plannen voor BTW en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?', *WFR* 2017/59, afl. 7831, p. 57-61, paragraaf 4.3.

¹⁰ Zie voor alle uitzonderingsgebieden artikel 6 Btw-Richtlijn.

Tenzij anders vermeld, wordt bij voorbeelden in deze scriptie gemakshalve uitgegaan dat de lidstaat waar belastbare feiten zich voordoen, zowel in het douanegebied van de Unie als in het btw-gebied van de Unie ligt.¹¹

§ 2.2 Het ontstaan van een btw-schuld bij invoer

Alvorens de samenloop tussen de heffing ter zake van invoer het ontstaan van een douaneschuld onder de loep wordt genomen, is het van belang om toe te lichten hoe heffing ter zake van invoer bewerkstelligd wordt. Immers luidt de eerste deelvraag in dit onderzoek: *Hoe ontstaat een btw-schuld bij invoer?*

Heffing van omzetbelasting ter zake van invoer in Nederland is geregeld in artikel 18 Wet OB. Het belastbare feit op grond van artikel 1 onderdeel D Wet OB, invoer, kan door verschillende handelingen plaatsvinden. Uit artikel 18 lid 1 Wet OB blijkt dat het om de volgende handelingen gaat:

- a. *Het brengen in Nederland van goederen die niet voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 28 en 29 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie;*
- b. *Het brengen in Nederland vanuit een derdelandsgebied van andere dan de in onderdeel a bedoelde goederen;*
- c. *Het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goederen van een douaneregime;*
- d. *De bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn.*

In onderdeel artikel 18 lid 1 onderdeel a Wet OB wordt verwezen naar artikelen 28 en 29 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Artikel 28 VWEU heeft betrekking op de Europese douane-unie waarin alle goederen, zowel niet-Uniegoederen als Uniegoederen, onderworpen zijn aan de heffingen in deze douane-unie. Nu is er in artikel 30 VWEU een verbod op onderlinge invoerrechten (en uitvoerrechten) tussen lidstaten die deel uitmaken van de Europese douane-unie voor alle goederen met EU-oorsprong en voor alle andere goederen uit derde landen die in het vrije verkeer zijn gebracht. Artikel 29 VWEU verduidelijkt wanneer goederen uit derde landen in het vrije verkeer zijn gebracht, namelijk wanneer *'de invoerformaliteiten zijn verricht en de verschuldigde douanerechten en heffingen van gelijke werking zijn voldaan en waarvoor geen gehele of gedeeltelijke teruggave van die rechten en heffingen is verleend.'* Wanneer een goed uit een derde land in Nederland wordt gebracht en een van de voorwaarden van artikel 29 VWEU wordt geschonden, dan vindt er een belastbaar feit plaats op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel a Wet OB.

Bij artikel 28 kan gedacht worden aan goederen die zich in het vrije verkeer bevinden maar vervolgens buiten de Unie worden gebracht, om vervolgens weer terug te brengen binnen de Unie. Het probleem ontstaat dat goederen hun Unie-status verliezen wanneer zij buiten het

¹¹ Zie voor alle uitzonderingsgebieden artikel 6 Btw-Richtlijn.

douanegebied van de Unie worden gebracht. Zo werd in een arrest van de Hoge Raad geoordeeld dat wanneer een jacht wat in Nederland was gemaakt, een aantal jaar later naar de Verenigde Staten was geëxporteerd en daaropvolgend een aantal jaar later weer terug was gebracht in Nederland, toch onderworpen was aan de heffing van invoer-btw.¹² In dergelijke situaties is soms wel de mogelijkheid om de goederen onder de vrijstelling van heffing bij invoer voor terugkerende goederen te plaatsen.¹³ Toch zie ik hierin praktische bezwaren. Een reiziger welke naar een land buiten de Unie gaat en zijn telefoon met een waarde van meer dan 430 euro meeneemt en vervolgens terugkeert in Nederland, zal vaak niet kunnen bewijzen dat hij al in bezit was van deze telefoon waardoor geen aanspraak gemaakt kan worden op de vrijstelling voor terugkerende goederen.¹⁴

In Cursus Belastingrecht wordt gezegd dat alleen toegekomen wordt aan een belastbaar feit op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel a Wet OB wanneer er sprake is van smokkel, omdat goederen die Nederland binnenkomen na aanbrenge gelijk geplaatst worden onder een douaneregime.¹⁵ Smokkel wordt door het woordenboek van Dale gedefinieerd als: *'goederen met ontduiking van in- of uitvoerrechten over de grens vervoeren.'*¹⁶ Duidelijk is dat het om goederen moet gaan die over de grens vervoerd worden. Vervolgens moeten in- of uitvoerrechten ontdoken worden. Door het niet aanbrenge van de goederen bij de douaneautoriteiten worden de douaneautoriteiten niet op de hoogte gebracht van de binnenkomende goederen opdat douanerechten geheven kunnen worden. Nagegaan moet worden of het niet aanbrenge van goederen aangemerkt kan worden als ontduiking. Het woordenboek van Dale definieert ontduiking als: *'zich ergens aan onttrekken: belastingen ontduiken.'*¹⁷ Daaropvolgend moet het woord 'onttrekken' gedefinieerd worden. Het van Dale woordenboek definieert onttrekken als: *'buiten iemands macht of bereik brengen: zich aan iets onttrekken, zijn plichten niet nakomen.'*¹⁸ Vanuit de douanewet bestaat de verplichting om de goederen die binnen worden gebracht aan te brengen.¹⁹ Door het niet aanbrenge van de binnenkomende goederen wordt niet nagekomen aan deze verplichting. Het lijkt er dus inderdaad op dat het belastbaar feit op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel a Wet OB bij smokkel aan orde is. Het schenden van een van de voorwaarden van artikel 29 VWEU is al voldoende om van smokkel te spreken en een belastbaar feit te plegen in de zin van artikel 18 lid 1 onderdeel a Wet OB. Niet aan orde is met welke reden smokkel wordt gepleegd. Het maakt dus niet uit of de handeling bewust of onbewust ondergaan wordt. Naar mijn mening biedt de wet daarmee geen mogelijkheid om vanuit het oogpunt van de modale consument

¹² HR 4 juni 2010, nr. 08/04252, ECLI:NL:HR:2010:BK0353.

¹³ Cursus Belastingrecht, OB.3.3.3.c.

¹⁴ In Nederland geldt op grond van artikel 21b Wet OB een reizigersvrijstelling voor goederen met een intrinsieke waarde tot 430 euro. Goederen die deze waarde overschrijden, kunnen geplaatst worden onder de vrijstelling voor terugkerende goederen. Voor een samenvatting van deze voorwaarden verwijst ik u naar het Handboek Douane 25.00.00 (geldig vanaf 1 mei 2016).

¹⁵ Cursus Belastingrecht, OB.3.1.2.A.a.

¹⁶ Van Dale woordenboek, smokkelen, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/smokkelen#.YbSSZ73MLIV>.

¹⁷ Van Dale woordenboek, ontduiken, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/ontduiken#.YbST573MLIU>.

¹⁸ Van Dale woordenboek, onttrekken, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/onttrekken#.YbSUfL3MLIU>.

¹⁹ Zie artikel 40 CDW en artikel 139 DWU.

te beoordelen of er sprake is van smokkel. Een reiziger die een telefoon bezit met een waarde van 430 euro zal mijns inziens vreemd opkijken wanneer hij/zij als smokkelaar wordt aangemerkt door de wet. In de praktijk zal naar mijn mening toch anders gekeken worden naar een smokkelaar. Een snelle zoektocht op de website van de FIOD laat zien dat voor smokkel toch echt uitgegaan moet worden van een stiekeme handeling om douanerechten te ontduiken waarbij een smokkelaar inventief is en nieuwe manieren bedenkt om illegale goederen en geld over de grens te krijgen.²⁰ Zelf zie ik graag dat de wetgever meer duidelijkheid geeft in situaties van reizigersbagage met betrekking tot goederen zoals telefoons en laptops die de waarde van 430 euro overschrijden waardoor formeel gezien veel reizigers als smokkelaars aangemerkt kunnen worden. Een uitzonderingslijst met veel voorkomende goederen boven de drempelwaarde die reizigers bezitten zou hierbij goede handvaten kunnen bieden. Wel zal er een maximum hoeveelheid moeten zijn per goed, zoals ook bestaat bij accijnsgoederen als brandstof, alcohol en sigaretten.

Volgens artikel 18 lid 1 onderdeel b Wet OB is sprake van een belastbaar feit wanneer bij invoer voor goederen uit derde landen wel voldaan is aan de invoerformaliteiten en de verschuldigde douanerechten betaald zijn. Goederen als bedoeld in artikel 18 lid 1 onderdeel a worden hier uitgesloten. Aan deze bepaling wordt echter alleen toegekomen wanneer goederen wel binnengebracht zijn in het douanegebied van de Unie, maar niet in het btw-gebied van de Unie.²¹ Het belastbare feit op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel b Wet OB wordt in hoofdstuk 4 verder behandeld.

Een btw-schuld bij invoer ontstaat ook wanneer een douaneregime wordt beëindigd of wanneer goederen onttrokken worden aan een douaneregime.²² Het proces van binnenbrengen voor douanewetgeving wordt nader uitgelegd in de hoofdstukken 3 en 5. Kort samengevat staan goederen die het grondgebied van de douane-unie binnenkomen onder douanetoezicht. Wanneer deze goederen bestemd worden om onder een douaneregeling te worden geplaatst, kan het douaneregime worden beëindigd door de goederen in het vrije verkeer te brengen. Hierdoor ontstaat op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel c Wet OB een belastbaar feit.

Worden de goederen echter onder een bijzondere douaneregeling geplaatst, dan zijn deze op grond van artikel 18 lid 2 Wet OB nog wel onderworpen aan een douaneregime en ontstaat er nog geen belastbaar feit. Eveneens geldt op grond van artikel 18 lid 3 dit ook voor goederen die onder een bijzondere douaneregeling staan en op grond van artikel 18 lid 1 onderdelen a en b Wet OB binnen zijn gebracht. Tevens zal het beëindigen van een douaneregime wat vervolgens wordt opgevolgd door een douaneregime ook niet leiden tot een belastbaar feit.²³ Overigens leidt het beëindigen/onttrekken van goederen aan de regeling intern douanevervoer niet tot een belastbaar feit voor de Wet OB wanneer het vervoer aanvangt en

²⁰ Zie ook smokkel op de website van de FIOD, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.fiod.nl/smokkel/>.

²¹ Aantekening 5.3 bij artikel 18 lid 1 Wet OB, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting*.

²² Artikel 18 lid 1 onderdeel c Wet OB.

²³ Artikel 18 lid 3 Wet OB.

eindigt in de Unie.²⁴ Dit komt omdat de douaneregeling intern douanevervoer alleen bij Uniegoederen van toepassing kan zijn.

De definitie van het onttrekken van goederen aan een douaneregime kent geen uitleg in de wet, maar wordt door jurisprudentie ingevuld. Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG) heeft in rechtsoverweging 47 van het arrest Wandel verkondigd *'dat het begrip onttrekking derhalve moet worden opgevat als elke handeling of elk nalaten die/dat tot gevolg heeft, dat de bevoegde douaneautoriteit, zij het tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de controles uit te voeren als bedoeld in artikel 37, lid 1, van het douanewetboek.'*²⁵ Het HvJ EG heeft in latere rechtspraak verwezen naar deze definitie.²⁶ In de volgende hoofdstukken wordt hier nader op ingegaan. Het onttrekken van goederen aan de douaneregimes vermeld in artikel 18 lid 2 Wet OB leidt tot een belastbaar feit.

Als laatst zal de bevoorrading van vervoermiddelen met goederen die niet in het vrije verkeer zijn gebracht op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel d Wet OB ook als invoer worden aangemerkt. Gedacht kan worden aan goederen die onder een douaneregime worden binnengebracht en vervolgens als voorraad worden aangebracht aan een schip of vliegtuig welke daaropvolgend de Unie gaat verlaten. Bij deze situaties kan er geen belastbaar feit worden vastgesteld op grond van artikel 18 lid 1 onderdelen a, b en c. Overigens is de effectieve belastingdruk alleen merkbaar bij vervoermiddelen die voor plezier gebruikt worden, omdat op grond van Tabel II post a 4 doorgaans een 0% tarief zal gelden bij bevoorrading van vervoermiddelen die gebruikt worden voor economische activiteiten.²⁷

§ 2.3 De belastingschuldige van een btw-schuld bij invoer

De tweede deelvraag in dit onderzoek is: *Wie is de btw-schuld bij invoer verschuldigd?*

Om normaliter onderworpen te zijn aan de omzetbelasting, is het doorgaans gebruikelijk dat iemand als ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeert.²⁸ Een uitzondering hierop is de belastbare handeling invoer. Uit de bewoordingen van artikel 2 lid 1 onderdeel d Btw-Richtlijn is niet op te maken dat de handeling 'invoer' verricht moet worden door als een zodanig handelende belastingplichtige. Hoewel niet expliciet wordt aangegeven in de Wet OB en de Btw-Richtlijn wie dan wel bij invoer de belastingschuldige is, kan worden uitgegaan dat eenieder die de belastbare handeling 'invoer' verricht automatisch is onderworpen aan de omzetbelasting.

Overigens wordt bij de wijze van heffing, waarbij de verschuldigdheid van omzetbelasting toebehoort, in artikel 22 Wet OB verwezen naar het douanerecht. De belastingschuldige van

²⁴ Artikel 18 lid 4 Wet OB.

²⁵ HvJ EG, 1 februari 2001, nr. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69, r.o. 47 (Wandel).

²⁶ HvJ EG, 11 februari 2002, nr. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim).

²⁷ Aantekening 14.1 bij artikel 18 lid 1 Wet OB, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting*.

²⁸ Zie ook artikel 7 Wet OB en artikel 9 Btw-Richtlijn.

een btw-schuld van invoer hangt samen met het begrip schuldenaar in de douanewetgeving. Deze samenhang zal nader onderzocht worden in de hoofdstukken 4 en 6. Wordt echter gebruik gemaakt van een zogenaamde artikel 23 vergunning, dan zal niet de schuldenaar in de zin van de douanewetgeving de btw-schuld bij invoer verschuldigd zijn, maar de aangever die gebruik maakt van deze artikel 23 vergunning en de verlegde btw aangeeft op de btw-aangifte of diens indirect vertegenwoordiger, die de verlegde btw aangeeft in zijn btw-aangifte. De artikel 23 vergunning wordt nader behandeld in paragraaf 4.2.

§ 2.4 De plaats van het ontstaan van een btw-schuld bij invoer

Om tot heffing van omzetbelasting te komen, moet naast de belastbare handeling zelf ook de plaats waar deze handeling zich voordoet vastgesteld worden. De derde deelvraag in de scriptie is: *Wat is de plaats waar de btw bij invoer is verschuldigd?*

In artikel 60 Btw-Richtlijn staat dat de plaats van invoer de plaats is *in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt*. Voor de plaats van invoer van goederen is in de Wet OB geen aparte bepaling opgenomen. Uit de bewoordingen van artikel 18 Wet OB blijkt dat om tot een belastbaar feit 'invoer' te komen, de handeling in Nederland moet zijn verricht. Hiermee is artikel 18 Wet OB in overeenstemming met artikel 60 Btw-Richtlijn. Logischerwijs valt ook te verwachten wanneer een belastbaar handeling ex artikel 18 Wet OB in Nederland plaatsvindt, de plaats van deze handeling in Nederland is gelegen.

Een afwijking hierop is artikel 61 Btw-Richtlijn. Wanneer goederen worden geplaatst onder een douaneregime zoals genoemd in artikel 156 Btw-Richtlijn, dan zal er geen belastbare handeling plaatsvinden. Daardoor is er ook geen plaats aan te merken die als plaats voor het belastbare feit fungeert. Worden de goederen vervolgens onttrokken aan het douaneregime, dan kan voor de plaats van deze handeling steun gevonden worden in artikel 61 Btw-Richtlijn. De plaats van invoer is dan de lidstaat waarin de goederen aan het douaneregime zijn onttrokken. In het arrest *Liberexim* heeft het HvJ EG bepaald dat bij de onttrekking aan het douaneregime bij goederen die worden vervoerd met de douaneregeling extern communautair douanevervoer, de plaats van deze onttrekking de lidstaat is waar de eerste handeling heeft plaatsgevonden die als onttrekking aan het douaneregime kan worden aangemerkt.²⁹ Deze douaneregeling houdt in dat goederen uit derde landen zonder inklaring het douanegebied van de Unie binnenkomen en vervolgens worden vervoerd naar een andere lidstaat om aldaar ingevoerd te worden, of om wederuitgevoerd te worden. Verder heeft het HvJ EU in het arrest *VS* bepaald dat de plaats waar de btw-schuld bij invoer ontstaat doordat goederen zijn onttrokken aan een douaneregime, de lidstaat is waar is vastgesteld dat de uit de douanewetgeving voortvloeiende verplichtingen niet zijn nageleefd.³⁰ Laatstgenoemde arresten worden in hoofdstukken 4 en 6 nader behandeld.

²⁹ HvJ EG, 11 februari 2002, nr. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (*Liberexim*).

³⁰ HvJ EU, 3 maart 2021, nr. C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 (*VS*).

§ 2.5 Het tijdstip van verschuldigdheid van een btw-schuld bij invoer

De laatste deelvraag die in dit hoofdstuk wordt behandeld is: *Wat is het tijdstip waarop de btw-schuld bij invoer is verschuldigd?*

In artikel 18 Wet OB is wederom niet uit de bewoordingen op te maken wanneer de btw-schuld bij invoer verschuldigd is. Wel kunnen handvaten gevonden worden in de Btw-Richtlijn. Artikel 70 Btw-Richtlijn schept duidelijkheid over het tijdstip van verschuldigdheid van de btw-schuld bij invoer: *'Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.'* Du moment dat invoer geschiedt en dus het belastbare feit plaatsvindt, ontstaat de btw-schuld bij invoer en is deze direct verschuldigd. Toch is het te kort door de bocht om met zo'n antwoord te volstaan. Uit paragraaf 2 bleek namelijk dat invoer ontstaat door specifieke situaties zoals beschreven in artikel 18 Wet OB. Deze situaties zijn nauw samenhangend met het douanerecht. Aansluiting met het douanerecht kan gevonden worden in artikel 22 Wet OB.³¹ In dit artikel, welke gaat over de wijze van heffing van een btw-schuld bij invoer, is een direct verband gelegd met de douanewetgeving. In de douanewetgeving is duidelijk dat wanneer goederen in het vrije verkeer worden gebracht, een douaneschuld ontstaat en deze ontstaat op het tijdstip waarop de douaneaangifte wordt aanvaard.³² Daarmee is het tijdstip waarop de btw-schuld bij invoer ontstaat voor niet-Uniegoederen die in het vrije verkeer worden gebracht, het tijdstip dat de douaneaangifte wordt aanvaard. In andere situaties, waarin invoer ontstaat doordat goederen onttrokken worden aan een douaneregime, bepaalt artikel 71 Btw-Richtlijn dat het belastbare feit plaatsvindt daar waar de onttrekking plaatsvindt en dat de belasting wordt verschuldigd op het moment van de onttrekking.

³¹ Hoewel per 1 mei 2016 het DWU inwerking is getreden en daarmee het CDW is vervallen, is uit de bewoordingen van artikel 22 Wet OB in zowel de wetsversie van voor 1 mei 2016 als de wetsversie vanaf 1 mei 2016 op te maken dat het directe verband met het douanerecht op zich niet is gewijzigd. De reden dat dit artikel moest worden gewijzigd is gelegen in het feit dat artikel 22 Wet OB oorspronkelijk naar het niet langer geldende CDW verwees. Per 1 mei 2016 verwijst artikel 22 Wet OB naar het geldende DWU.

³² Artikel 77 lid 2 DWU. Voorheen artikel 201 lid 2 CDW.

§ 2.6 Deelconclusie hoofdstuk 2

Om de onderzoeksvraag van de scriptie te beantwoorden, is in hoofdstuk 2 de omzetbelasting ter zake van invoer in algemene lijnen beschreven. De volgende deelvragen zijn aan bod gekomen:

- *Hoe ontstaat een btw-schuld bij invoer?*
- *Wie is de btw-schuld bij invoer verschuldigd?*
- *Wat is de plaats waar de btw-schuld bij invoer is verschuldigd?*
- *Wat is het tijdstip waarop de btw-schuld bij invoer is verschuldigd?*

Een btw-schuld bij invoer ontstaat wanneer het belastbare feit invoer geschied. Invoer kan door verschillende handelingen worden bewerkstelligd. Deze handelingen, zoals beschreven in artikel 18 lid 1 Wet OB, zijn:

- a. *Het brengen in Nederland van goederen die niet voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 28 en 29 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie;*
- b. *Het brengen in Nederland vanuit een derdelandsgebied van andere dan de in onderdeel a bedoelde goederen;*
- c. *Het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goederen van een douaneregime;*
- d. *De bevoorrading in Nederland van vervoermiddelen met goederen welke niet in het vrije verkeer zijn.*

Uit de bewoordingen van de Wet OB blijkt niet dat een specifiek persoon wordt aangewezen als de verschuldigde van de btw-schuld bij invoer. Wel kan uit artikel 2 lid 1 onderdeel d Btw-Richtlijn worden opgemaakt dat het niet uitmaakt in welke hoedanigheid het plegen van een belastbaar feit gebeurt. Enkel het plegen van het belastbare feit invoer is genoeg om onderworpen te worden aan de omzetbelasting. Eenieder die dus invoert is daarmee onderworpen aan de omzetbelasting. Voor de wijze waarop deze btw-schuld bij invoer wordt geheven, is er een direct verband gemaakt via artikel 22 Wet OB met de douanewetgeving. Deze samenhang wordt in de hoofdstukken 4 en 6 verder onder de loep genomen.

Over de plaats waar het belastbare feit plaatsvindt, is uit de bewoordingen van artikelen 60 en 61 Btw-Richtlijn op te maken dat de lidstaat waar de invoer wordt verricht ook de plaats is waar het belastbare feit plaatsvindt. Wanneer goederen worden onttrokken aan een douaneregime, is de plaats waar deze onttrekking wordt verricht, de plaats waar het belastbare feit plaatsvindt. Het HvJ EG heeft in het arrest Wandel invulling gegeven aan het begrip onttrekking, namelijk *dat het begrip onttrekking derhalve moet worden opgevat als elke handeling of elk nalaten die/dat tot gevolg heeft, dat de bevoegde douaneautoriteit, zij het tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de controles uit te voeren als bedoeld in artikel 37, lid 1, van het douanewetboek.*³³

³³ HvJ EG, 1 februari 2001, nr. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel).

Verder is in het arrest *Liberexim* bepaald dat de plaats van onttrekking van de douaneregeling extern communautair douanevervoer, de lidstaat is waar de eerste handeling is verricht die aangemerkt kan worden als onttrekking. Het HvJ EU heeft verder recent bepaald dat de plaats waar de btw-schuld bij invoer ontstaat door niet naleving van de verplichte douanewetgeving, de lidstaat is waar is vastgesteld dat deze verplichting niet is nageleefd.³⁴

De laatste deelvraag over het tijdstip waarop de btw-schuld bij invoer verschuldigd wordt, kan kort beantwoord worden. Uit artikelen 70 en 71 Btw-Richtlijn blijkt dat het tijdstip van verschuldigdheid het moment is dat het belastbare feit plaatsvindt. In de Wet OB wordt via artikel 22 aansluiting gemaakt met het douanerecht. Voor goederen die in het vrije verkeer worden gebracht is het tijdstip van verschuldigdheid het moment dat de douaneaangifte wordt aanvaard. In gevallen dat goederen aan een douaneregime zijn onttrokken, is het tijdstip van verschuldigdheid het moment van deze onttrekking.

³⁴ HvJ EU, 3 maart 2021, nr. C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 (VS).

Hoofdstuk 3 Communautair Douanewetboek (CDW)

§ 3.1 Algemene inleiding CDW

In het vorige hoofdstuk werd duidelijk dat het ontstaan van een btw-schuld bij invoer frequent samengaat met het in het vrije verkeer brengen van goederen of het onttrekken van goederen aan een douaneregime. Daarin is bij de wijze van heffing via artikel 22 Wet OB een direct verband gemaakt met de douanewetgeving. Alvorens de samenloop tussen de btw-wetgeving bij invoer en de douanewetgeving onder de loep wordt genomen, is het van belang om het douanerecht nader uiteen te zetten. In de scriptie wordt onderzocht of de samenloop tussen de btw-wetgeving bij invoer en de douanewetgeving is veranderd toen het DWU inwerking trad. Het DWU is behandeld in hoofdstuk 5. Hoofdstuk 3 richt zich op het niet langer geldende CDW. In hoofdstuk 3 komen de volgende onderzoeksvragen aan bod.

- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het CDW?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het CDW tenietgaan?*

Om goederen uit derde landen binnen te brengen in Nederland moet voldaan worden aan douaneformaliteiten. Goederen die uit derde landen binnenkomen staan op grond van artikel 37 CDW onder douanetoezicht. De eenmaal aangekomen goederen dienen conform artikel 40 CDW te worden aangebracht bij het douanekantoor van bestemming. Uit de bewoordingen van artikel 40 CDW blijkt dat verwezen wordt naar een summier aangifte: *'De persoon die de goederen aanbrengt, verwijst naar de eerder voor deze goederen ingediende summier aangifte of douaneaangifte.'* Tot 11 mei 2005 was op grond van artikel 43 CDW onder voorbehoud van artikel 45 CDW een summier aangifte verplicht bij het aanbrengen van de goederen. Deze bepalingen zijn geschrapt. Artikel 40 CDW geeft wel aan dat er verwezen moet worden naar een ingediende summier aangifte of douaneaangifte. De douaneaangifte kan derhalve ter vervanging van de summier aangifte gebruikt worden. Overigens blijkt uit artikel 181 quater van de Toepassingsverordening CDW dat voor enkele goederen een summier aangifte niet is vereist. Wanneer de goederen zijn aangebracht krijgen ze op grond van artikel 50 CDW de status van goederen in tijdelijke opslag en moeten ze op grond van artikel 48 CDW een douanebestemming krijgen. De mogelijke douanebestemmingen zijn opgesomd in artikel 4 lid 15 CDW. Doorgaans worden de goederen onder een douaneregeling geplaatst, welke een gebruikelijke douanebestemming is. Onderscheid gemaakt kan worden tussen 3 soorten douaneregelingen:

- *In het vrije verkeer brengen;*
- *Bijzondere regelingen;*
- *Uitvoer.*

In het kader van de scriptie is het niet nodig om dieper in te gaan op het proces van invoer en de douaneregelingen. Wel is het van belang om te weten dat het binnenbrengen van goederen, al dan niet bewust, kan leiden tot een douaneschuld. Hoe een douaneschuld op grond van het CDW ontstaat wordt in de volgende paragrafen nader uiteengezet.

§ 3.2 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 201 CDW

Het CDW begint in artikel 201 over het ontstaan van een douaneschuld bij invoer. Uit artikel 201 lid 1 onderdeel a CDW blijkt dat een douaneschuld bij invoer ontstaat wanneer goederen die onderworpen zijn aan douanerechten in het vrije verkeer worden gebracht. Dit betekent dat de douaneschuld ontstaat doordat goederen binnen het douanegebied van de Unie worden gebracht om aldaar in het vrije verkeer te worden gebracht waarbij voldaan is aan alle douaneformaliteiten. Naar mijn mening is dit de meest gebruikelijke manier van het ontstaan van een douaneschuld bij invoer.

Een douaneschuld bij invoer kan ook ontstaan wanneer goederen *‘onder de regeling tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer worden geplaatst.’*³⁵ Gelet op de bepalingen in de artikelen 142 t/m 144 CDW ontstaat dan alleen een douaneschuld voor het gedeelte wat niet onder de vrijstelling valt.

In beide gevallen zal de douaneschuld conform artikel 201 lid 2 CDW ontstaan op het moment dat de douaneaangifte door de douaneautoriteiten wordt aanvaard. Op grond van artikel 201 lid 3 CDW is de schuldenaar de aangever. Tevens is schuldenaar in geval van indirecte vertegenwoordiging *‘de persoon voor wiens rekening de douaneaangifte wordt gedaan.’*³⁶ Verder kunnen volgens de bewoordingen van de laatste volzin uit artikel 201 lid 3 CDW ook anderen als schuldenaren worden aangemerkt:

*‘Wanneer een douaneaangifte voor een van de in lid 1 bedoelde regelingen is opgesteld op basis van gegevens die ertoe leiden dat de wettelijk verschuldigde rechten geheel of gedeeltelijk niet worden geheven, kunnen de personen die deze voor de opstelling van de aangifte benodigde gegevens hebben verstrekt, terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat die gegevens verkeerd waren, overeenkomstig de geldende nationale bepalingen eveneens als schuldenaar worden beschouwd.’*³⁷

Het HvJ EU heeft zich in het Kipvlees arrest hierover uitgesproken.³⁸ Daarbij is bepaald dat een natuurlijk persoon die nauw en bewust betrokken is geweest bij het bedenken en opzetten van een kunstmatige structuur waardoor een verlaging van de wettelijk verschuldigde invoerrechten tot stand komt, ook al is diegene niet de persoon die de gegevens verstrekt voor de opmaak van de douaneaangifte, maar uit de omstandigheden wel bleek dat deze persoon wist of redelijkerwijs had moeten weten dat de verrichte handelingen waarop die structuur betrekking had niet in het kader van een normale handelstransactie waren verricht, maar enkel het doel hadden om op onrechtmatige wijze door het Unierecht toegekende voordelen te verkrijgen, ook als schuldenaar kan worden aangemerkt. Daarbij doet niet af dat de structuur pas tot stand kwam nadat specialisten op het vlak van douanerecht deze persoon verzekerden dat de desbetreffende structuur wettig was.

³⁵ Artikel 201 lid 1 onderdeel b CDW.

³⁶ Artikel 201 lid 2 CDW.

³⁷ Artikel 201 lid 3 CDW laatste volzin.

³⁸ HvJ EU, 19 oktober 2017, nr. C-522/16, ECLI:EU:C:2017:778, r.o. 53 (Kipvlees arrest).

§ 3.3 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW

Via artikel 202 CDW is geregeld dat het op onregelmatig wijze binnenbrengen van goederen ook tot een douaneschuld leidt. In onderdelen a en b van artikel 202 lid 1 CDW wordt onderscheid gemaakt tussen goederen die aan rechten bij invoer onderworpen zijn en op onregelmatige wijze worden binnengebracht en goederen die zich in een vrije zone of een vrij entrepot bevinden en aldaar op een onregelmatige wijze worden binnengebracht in een ander deel van het douanegebied van de Unie. Met op onregelmatige wijze binnenbrengen wordt bedoeld *'elk binnenbrengen van goederen in strijd met de bepalingen van de artikelen 38 tot en met 41 CDW en met die van artikel 177 CDW, tweede streepje.'*³⁹

Volgens Spiessens valt hieronder het binnenbrengen van goederen in het douanegebied van de Unie zonder de douaneautoriteiten op de hoogte te stellen en de goederen niet verplicht aanbrengen bij het douanekantoor.⁴⁰ Ook kan volgens Spiessens sprake zijn van onregelmatige invoer als een container met goederen wel is aangebracht, maar de container zelf andere goederen bevat dan de goederen die (op papier) zijn aangebracht.⁴¹ Hoewel goederen die het douanegebied van de Unie binnenkomen in formele zin onder douanetoezicht staan, kunnen goederen, die niet zijn aangebracht en waarvan douaneautoriteiten niet over het binnenkomen op de hoogte zijn gesteld, niet onder een douaneregime worden geplaatst. Immers bleek uit paragraaf 3.1 dat alvorens de goederen een bestemming krijgen, deze eerst moeten worden aangebracht. Van een onttrekking aan een douaneregime kan dan geen sprake zijn, dus is naar mijn mening sprake van smokkel.

Het tijdstip van het ontstaan van een douaneschuld door de hierboven beschreven wijze is op grond van artikel 202 lid 2 CDW het moment dat de goederen op onregelmatige wijze worden binnengebracht. Spiessens constateert dat, gelet op de uitspraak van het HvJ EU in de zaak Veli Elshani, pas sprake is van het ontstaan van *'een douaneschuld wanneer de goederen het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Gemeenschap zijn gepasseerd zonder daar te zijn aangebracht.'*⁴² Zelf kan ik deze bevinding niet volgen. Uit rechtsoverweging 38 van de uitspraak van het HvJ EU in het arrest Veli Elshani kan namelijk worden opgemaakt dat de douaneschuld die ontstaat doordat goederen op onregelmatige wijze zijn binnengebracht, teniet kan gaan indien deze goederen wel een grens in het douanegebied van de Unie zijn gepasseerd maar nog niet het eerste douanekantoor in dat gebied zijn gepasseerd.⁴³

Naar mijn mening impliceert deze rechtsoverweging dat ook voordat goederen zijn aangebracht bij het douanekantoor, een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW kan ontstaan indien de goederen het douanegebied van de Unie zijn binnengekomen in het kader van smokkel. De douaneschuld kan wel tenietgaan als de goederen nog niet het eerste douanekantoor zijn gepasseerd waar zij aangebracht zouden moeten worden. Mijns inziens is

³⁹ Artikel 202 lid 1 CDW laatste volzin.

⁴⁰ A.E. Spiessens, *Heffing aan de grens*, p. 493, 2015.

⁴¹ A.E. Spiessens, *Heffing aan de grens*, p. 401-402, 2015.

⁴² A.E. Spiessens, *Heffing aan de grens*, p. 403, 2015.

⁴³ HvJ EU, 2 april 2009, nr. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Veli Elshani).

het tijdstip dat de douaneschuld op grond van artikel 202 CDW ontstaat het moment waarop de eerste handeling in het kader van smokkel binnen de grenzen van het douanegebied van de Unie wordt verricht.

Naast de persoon die goederen op onregelmatige wijze binnenbrengt zijn op grond van artikel 202 lid 3 CDW ook personen die deel hebben genomen bij het binnenbrengen en wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten dat de invoer op onregelmatige wijze plaatsvond aan te merken als schuldenaar. Als laatste zijn ook als schuldenaar aan te merken personen die deze goederen verwerven en op het moment van verwerving wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten dat deze goederen op onregelmatige wijze zijn binnengebracht.⁴⁴

§ 3.4 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW

Goederen die aan het douanetoezicht worden onttrokken zullen op grond van artikel 203 CDW leiden tot een douaneschuld bij invoer. Uit artikel 203 lid 1 CDW blijkt dat het wel moet gaan om goederen die bij invoer aan invoerrechten onderworpen zijn. Onder douanetoezicht wordt verstaan: *‘de activiteiten die door deze autoriteiten in het algemeen worden ontplooid ten einde te zorgen voor de naleving van de douanewetgeving en, in voorkomend geval, van de andere bepalingen die op goederen onder douanetoezicht van toepassing zijn.’*⁴⁵ Het gaat dus om activiteiten die door douaneautoriteiten worden ingezet met het doel om ervoor te zorgen dat de douanewetgeving en andere toepassende bepalingen worden nageleefd. Wanneer aan douanetoezicht onderworpen goederen worden onttrokken, ontstaat dus een douaneschuld.

De definitie van wat onttrekken is, is ingevuld door jurisprudentie. In hoofdstuk 2 werd duidelijk dat een btw-schuld bij invoer kan ontstaan door het onttrekken van goederen aan een douaneregime. In dat hoofdstuk werd het arrest Wandel aangehaald waar het HvJ EG invulling gaf aan wat onder onttrekking verstaan moet worden.⁴⁶ Daaruit bleek dat sprake is van een onttrekking wanneer elke handeling of nalaten het gevolg heeft dat de douaneautoriteiten al dan niet tijdelijk belemmerd worden tot de toegang van onder douanetoezicht staande goederen en bij controles in het kader van douanetoezicht.⁴⁷ Deze uitspraak door het HvJ EG en de bewoordingen uit artikel 203 lid 1 CDW insinueren dus dat elke handeling of nalaten die een van de activiteiten in het kader van douanetoezicht belemmeren, leiden tot het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 203 lid 1 CDW.

⁴⁴ Artikel 202 lid 3 CDW, derde streepje.

⁴⁵ Artikel 4 lid 13 CDW.

⁴⁶ HvJ EG, 1 februari 2001, nr. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel).

⁴⁷ HvJ EG, 1 februari 2001, nr. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69, r.o. 47 (Wandel).

Een douaneschuld op grond van artikel 203 lid 1 CDW ontstaat op het tijdstip waarop de aan het douanetoezicht onderworpen goederen worden onttrokken aan het douanetoezicht.⁴⁸ Dit tijdstip is lastig vast te stellen. Wel kan worden beargumenteerd dat het tijdstip van onttrekking in ieder geval het tijdstip is waarop de eerste handeling of nalaten is verricht die als gevolg heeft dat de goederen zijn onttrokken aan het douanetoezicht. In een samenstel van handelingen hoeft dit niet per sé de eerste onregelmatige handeling te zijn. Het gaat juist om de eerste handeling of nalaten die daadwerkelijk onttrekking tot gevolg heeft. Zo hebben in het arrest *Liberexim* een aantal onregelmatige handelingen plaatsgevonden, maar sommige onregelmatige handelingen leiden niet tot onttrekking aan het douanetoezicht.⁴⁹ In casu ging het om goederen die vanuit een derde land het douanegebied van de Unie binnenkwamen onder de regeling *extern communautaire douanevervoer met uiteindelijke bestemming Portugal*. De goederen werden per vrachtwagen door het douanegebied van de Unie vervoerd. In Duitsland werd zonder melding aan de douaneautoriteiten van trekker verwisseld alvorens de goederen Nederland binnenkwamen.⁵⁰ In Nederland zijn de goederen gelost en in een opslag geplaatst. Volgens *Liberexim* is het loskoppelen van de oplegger de eerste handeling die aangemerkt kan worden als de handeling die tot onttrekking aan het douanetoezicht heeft geleid.⁵¹ Het HvJ EG dacht daar anders over en was van mening dat de het enkel loskoppelen en omwisselen van de trekker niet leidt tot een onttrekking. Juist bij het lossen waar de verzegeling is gebroken en de goederen in het handelsverkeer zijn gebracht was sprake van onttrekking aan het douanetoezicht. In de praktijk zal het tijdstip van onttrekking dus invloed hebben op de plaats waar de onttrekking en daarmee de plaats waar de douaneschuld ontstaat.

De douaneschuld is op grond van artikel 203 lid 3 CDW verschuldigd door degene wie de goederen aan het douanetoezicht onttrekt alsmede de personen die hebben deelgenomen aan de onttrekking en dit wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten. Ook personen die de goederen verworven of al dan niet tijdelijk onder zich hadden en op dat moment dat ze die goederen hadden, wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten dat de goederen waren onttrokken. Als laatste zijn ook personen die verplichtingen dienen na te komen met betrekking tot de tijdelijke opslag van goederen of het gebruik van een douaneregeling als schuldenaren aan te merken voor een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW.

⁴⁸ Artikel 203 lid 2 CDW.

⁴⁹ HvJ EG, 11 februari 2002, nr. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (*Liberexim*).

⁵⁰ De vrachtwagen bestaat uit een combinatie van een trekker en een oplegger. De trekker en oplegger konden ontkoppeld worden.

⁵¹ HvJ EG, 11 februari 2002, nr. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433, r.o. 31 (*Liberexim*).

§ 3.5 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW

De douaneschuld bij invoer op grond van artikel 204 CDW ontstaat niet door onttrekking aan douanetoezicht maar juist door niet naleving van de verplichtingen die gelden voor bepaalde regelingen. Zo staat in artikel 204 lid 1 onderdeel a CDW dat een douaneschuld ontstaat wanneer niet voldaan wordt aan de verplichtingen ten aanzien van tijdelijke opslag of de desbetreffende douaneregeling waaronder de aan invoerrechten onderworpen goederen zijn geplaatst. Op grond van artikel 204 lid 1 onderdeel b CDW ontstaat een douaneschuld wanneer niet een van de gestelde voorwaarden van deze douaneregeling in acht genomen is. Ook ontstaat een douaneschuld wanneer niet aan een van de voorwaarden van een verlaagd invoerrecht dan wel een nulrecht op basis van een bijzondere bestemming is voldaan. Tevens ontstaat een douaneschuld door verzuim in alle andere gevallen dan de gevallen uit artikel 203 CDW, tenzij het geen gevolgen heeft voor de juiste werking van de douaneregeling of tijdelijke opslag.⁵²

Een voorbeeld hiervan is het arrest van het HvJ EU in de zaak X BV.⁵³ In deze zaak had belanghebbende een goed onder de douaneregeling extern communautair douanevervoer vervoerd en daarbij de termijn van aanbrengen met ruim twee weken overschreden. Een van de prejudiciële vragen die aan het HvJ EU waren gesteld was of deze termijnoverschrijding een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW dan wel op grond van artikel 204 CDW tot gevolg had. Het HvJ EU legt uit dat de werking van artikel 203 CDW gerechtvaardigd is indien de onttrekking aan het douanetoezicht het risico met zich meebrengt dat de goederen in het economische circuit van de Unie zonder inklaring terecht komen.⁵⁴ In casu is dit niet het geval nu de goederen alsnog zijn aangebracht, waardoor een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW niet aan orde is. De enkele overschrijding van de termijn van het aanbrengen leidt wel tot een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW, waarbij het aan de verwijzende rechter is om te bepalen of deze overschrijding zonder werkelijke gevolgen voor de desbetreffende douaneregeling is gebleven. De tweede prejudiciële vraag welke betrekking heeft op de heffing van invoer-btw van dit arrest wordt behandeld in hoofdstuk 4.

In het arrest Döhler Neuenkirchen GmbH verwerkt belanghebbende geconcentreerde vruchtensap onder de douaneregeling actieve veredeling.⁵⁵ Deze douaneregeling houdt kortweg in dat niet-communautaire goederen zonder heffing van invoerrechten in de Unie mogen worden verwerkt waarna vervolgens de goederen onder een andere douaneregeling worden geplaatst of de Unie verlaten. Voor de douaneregeling actieve veredeling had belanghebbende een vergunning waarbij, overeenkomstig de geldende wetgeving, een termijn was gesteld in welke het vruchtensap verwerkt moest worden. Deze termijn wordt de aanzuiveringstermijn genoemd. Nadat de aanzuiveringstermijn was verstreken en belanghebbende de douaneregeling niet had gezuiverd, ontstond een douaneschuld door niet-naleving op grond van artikel 204 CDW. Het HvJ EU legt uit dat bij de douaneregeling

⁵² Artikel 204 lid 1 CDW laatste volzin.

⁵³ HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV).

⁵⁴ HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329, r.o. 35 & 36 (X BV)

⁵⁵ HvJ EU, 6 september 2012, nr. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen GmbH).

actieve veredeling het risico bestaat dat de niet-communautaire goederen in het economische circuit van de Unie terechtkomen.⁵⁶ Derhalve ontstaat een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW, ook voor het gedeelte goederen welke reeds de Unie hadden verlaten.⁵⁷

Het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat is of op het moment van verzuim waar een douaneschuld ontstaat door niet-nakoming van een van de verplichtingen, of op het moment dat de aan invoerrechten onderworpen goederen onder een douaneregeling zijn geplaatst waarvan achteraf duidelijk is geworden dat niet aan een van de voorwaarden van deze regeling is voldaan.⁵⁸ Voor goederen waaraan een verlaagd invoerrecht dan wel nulrecht in het kader van een bijzondere bestemming is toegekend ontstaat de douaneschuld op het tijdstip waarop blijkt dat aan een van de voorwaarden niet is nagekomen.

De schuldenaar is op grond van artikel 204 lid 3 CDW de persoon die niet de verplichtingen is nagekomen ten aanzien van tijdelijke opslag bij aan invoerrechten onderworpen goederen dan wel een douaneregeling waar deze goederen onder zijn geplaatst. Ook is de schuldenaar de persoon die een van de voorwaarden van de plaatsing van de goederen onder een douaneregeling niet in acht neemt.⁵⁹

⁵⁶ HvJ EU, 6 september 2012, nr. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559, r.o. 40 (Döhler Neuenkirchen GmbH).

⁵⁷ HvJ EU, 6 september 2012, nr. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559, r.o. 48 (Döhler Neuenkirchen GmbH).

⁵⁸ Artikel 204 lid 2 CDW.

⁵⁹ Artikel 204 lid 3 CDW.

§ 3.6 Het onderscheid tussen artikel 203 CDW en artikel 204 CDW

Hoewel artikel 203 CDW en 204 CDW lijken overeen te komen, is wel degelijk een verschil wanneer een douaneschuld op grond van één van de twee artikelen ontstaat. In artikel 203 CDW gaat het om het onttrekken van aan invoerrechten onderworpen goederen en in artikel 204 CDW gaat het om het niet voldoen van de voorwaarden aan een van de douaneregelingen of tijdelijke opslag waaronder deze goederen zijn geplaatst. De overlap kan snel worden gemaakt: Goederen die onttrokken worden aan het douanetoezicht voldoen ook niet aan de voorwaarden van tijdelijke opslag of een douaneregeling, omdat een van die voorwaarden is dat douaneautoriteiten ten alle tijden toezicht hebben op de goederen onder de geplaatste regeling. Het verschil zit vooral in wanneer welk artikel gebruikt moet worden. Met het oog op de laatste volzin van artikel 204 lid 1 CDW, lijkt het hier uitsluitend om situaties te gaan die geen douaneschuld op grond van artikel 203 CDW met zich meebrengen.

Voor de werkingssfeer van artikel 203 CDW en 204 CDW kan in de jurisprudentie aansluiting gevonden worden bij het arrest X BV van het HvJ EU.⁶⁰ In casu heeft belanghebbende gebruik gemaakt van de douaneregeling *extern communautaire douanevervoer* en bracht de goederen later aan dan de uiterste datum waarop de goederen aangebracht moesten worden bij het douanekantoor van bestemming. De vraag was hier of het overschrijden van de termijn bij het aanbrenge van goederen een onttrekking was in de zin van artikel 203 CDW of dat de overschrijding van de termijn onder artikel 204 CDW geschaard moest worden.⁶¹ Het HvJ EU legt uit dat de bepaling van artikel 204 CDW alleen geldt voor situaties die niet onder artikel 203 CDW vallen.⁶² Artikel 203 CDW draagt bij aan het mitigeren van het risico dat aan invoerrechten onderworpen goederen zonder inklaring terecht komen in het economische circuit van de Unie.⁶³ Omdat de goederen in casu uiteindelijk wel zijn aangebracht bij het douanekantoor van bestemming, zijn ze niet zonder inklaring terecht gekomen in het economische circuit van de Unie. Daarmee kan dus geen douaneschuld ontstaan op grond van artikel 203 CDW, maar vormt dit verzuim een nalatigheid van de voorwaarden zodat de douaneschuld op grond van artikel 204 CDW ontstaat.⁶⁴

Al met al moet eerst worden gekeken of een situatie onder artikel 203 CDW valt, met inachtneming het risico dat de aan invoerrechten onderworpen goederen zonder inklaring terecht komen in het economische circuit van de Unie. Is dit niet aan orde, dan zal daarna gekeken moeten worden of de situatie valt onder artikel 204 CDW. Mijns inziens fungeert artikel 204 CDW als een vangnetbepaling voor ongewenste situaties die niet onder artikel 203 CDW geschaard kunnen worden.⁶⁵

⁶⁰ HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV).

⁶¹ Overschrijding van de termijn gesteld in artikel 356 lid 1 UCDW.

⁶² HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329, r.o. 32 & 33 (X BV). Hierbij wordt verwezen naar HvJ EG, 12 februari 2004, nr. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann International).

⁶³ HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329, r.o. 36 (X BV).

⁶⁴ Mocht een verzuim geen gevolgen hebben voor de correcte werking van een douaneregeling, dan ontstaat geen douaneschuld op grond van artikel 204 CDW.

⁶⁵ Met ongewenste situaties doel ik op situaties waarbij aan invoerrechten onderworpen goederen niet tot een douaneschuld leiden op grond van artikel 201 CDW terwijl dat juist de gewenste manier van binnenbrengen is.

§ 3.7 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 205 CDW

De laatste manier van het ontstaan van een douaneschuld bij invoer geschiedt via artikel 205 CDW. Aan invoerrechten onderworpen goederen die in een vrije zone of vrij entrepot worden gebruikt of verbruikt op een andere wijze dan bij de geldende bepalingen is voorgeschreven, leiden tot het ontstaan van een douaneschuld.⁶⁶ Ook de verdwijning van deze goederen kan door de autoriteiten worden aangemerkt als gebruik of verbruik in de vrije zone of het vrije entrepot.⁶⁷ Het valt op dat op grond van artikel 166 CDW geacht wordt dat niet-communautaire goederen in een vrije zone of vrij entrepot zich niet bevinden in het douanegebied van de Unie wanneer zij worden gebruikt of verbruikt onder andere voorwaarden dan wat in de douanewetgeving is vermeld.⁶⁸ Daarmee lijkt het dus mogelijk te zijn dat, in formele zin, een douaneschuld op grond van artikel 205 CDW ontstaat buiten het douanegebied van de Unie. Ook belangrijk om te melden is dat goederen niet onttrokken kunnen worden aan het douanetoezicht, omdat op grond van artikel 37 lid 2 CDW niet-communautaire goederen niet langer onder douanetoezicht staan. Voor deze goederen kan geen douaneschuld op grond van artikel 203 CDW ontstaan.

Het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat is het moment waarop voor het eerst de goederen gebruikt of verbruikt worden op een wijze die niet volgens de geldende bepalingen is voorgeschreven.⁶⁹ De persoon die de goederen op zulke wijze heeft gebruikt of verbruikt of de personen die daaraan hebben deelgenomen en wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten dat het gebruik of verbruik niet volgens de geldende bepalingen geschiedde, worden aangemerkt als schuldenaar.⁷⁰ Bij goederen die verdwijnen waarvan douaneautoriteiten van oordeel zijn dat deze zijn gebruikt of verbruikt en het niet mogelijk is om te achterhalen wie dit heeft gedaan, zal de laatste eigenaar van de goederen aangemerkt worden als schuldenaar.⁷¹

⁶⁶ Artikel 205 lid 1 CDW.

⁶⁷ Artikel 205 lid 1 CDW laatste volzin.

⁶⁸ Artikel 166 onderdeel a CDW.

⁶⁹ Artikel 205 lid 2 CDW.

⁷⁰ Artikel 205 lid 3 CDW.

⁷¹ Artikel 205 lid 3 CDW laatste volzin.

§ 3.8 Het tenietgaan van een douaneschuld op grond van artikel 233 CDW

In artikel 223 lid 3 CDW staat dat de mededeling over de douaneschuld binnen drie jaar na het ontstaan van de douaneschuld moet plaatsvinden. Met deze mededeling wordt de schuldenaar opgeroepen om de douaneschuld te voldoen. Na drie jaar verjaart de douaneschuld, tenzij de douaneschuld ontstond door een strafrechtelijk vervolgbare handeling.⁷² Naast verjaring zijn er ook andere manieren om een douaneschuld teniet te gaan.

Het tenietgaan van een douaneschuld kan op grond van artikel 233 CDW op de volgende manieren tot stand komen:

- a. Betaling van de invoerrechten;
- b. Kwijtschelding van de invoerrechten;
- c. Bij goederen die onder een douaneregeling zijn geplaatst waarbij invoerrechten verschuldigd zijn:
 - Het ongeldig maken van de aangifte;
 - Voordat de goederen worden vrijgegeven: in beslag nemen en verbeurdverklaren, in opdracht van de douaneautoriteiten de goederen vernietigen of afstaan aan de staat, of wanneer door toeval of overmacht de goederen vernietigd worden of onherstelbaar verloren gaan.
- d. Bij een douaneschuld die ontstaat op grond van artikel 202 CDW wanneer de goederen die op onregelmatige wijze zijn binnengebracht door douaneautoriteiten in beslag zijn genomen en verbeurd worden verklaard.

Logischerwijs doet een volledige betaling van de invoerrechten de douaneschuld verlagen naar nihil en zal daarmee de douaneschuld tenietgaan. Middels een verzoek kan eenieder die gehouden is een douaneschuld te voldoen kwijtschelding van invoerrechten vragen bij de douaneautoriteiten.⁷³ In het kader van deze scriptie is het niet noodzakelijk om de voorwaarden hiervan nader uit te werken. Voor goederen geplaatst onder enkele douaneregelingen zoals passieve veredeling of bijzondere bestemming kunnen invoerrechten verschuldigd zijn. Deze kunnen tenietgaan door het ongeldig maken van de aangifte of doordat de goederen al dan niet bewust worden vernietigd of in beslag worden genomen en worden afgestaan aan de staat. Ook goederen die op onregelmatige wijze binnen worden gebracht en waarvan op grond van artikel 202 CDW een douaneschuld ontstaat, kan de douaneschuld tenietgegaan worden door het in beslag nemen en verbeurdverklaren van de goederen door de douaneautoriteiten.

⁷² Artikel 223 lid 4 CDW.

⁷³ Artikel 878 Toepassingsverordening CDW.

§ 3.9 Deelconclusie hoofdstuk 3

Om de onderzoeksvraag van de scriptie te beantwoorden, is in hoofdstuk 3 de wetgeving van het CDW aan orde gekomen en in het bijzonder het ontstaan en tenietgaan van een douaneschuld bij invoer. De volgende deelvragen zijn aan bod gekomen:

- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het CDW?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het CDW tenietgaan?*

Het CDW kent een vijftal artikelen welke de basis van het ontstaan van een douaneschuld bij invoer bewerkstelligen. Op grond van artikel 201 CDW ontstaat een douaneschuld bij invoer wanneer goederen in het vrije verkeer worden geplaatst. Ook ontstaat een douaneschuld bij invoer wanneer goederen onder de regeling tijdelijke invoer worden geplaatst en daarbij een gedeeltelijke vrijstelling van invoerrechten is. De douaneschuld bij invoer zal dan alleen ontstaan voor het gedeelte wat niet is vrijgesteld. De douaneschuld op grond van artikel 201 CDW ontstaat op het moment dat de douaneaangifte wordt aanvaard door de douaneautoriteiten.

Bij onregelmatige invoer waar binnenkomende goederen niet worden aangebracht bij het douanekantoor van bestemming ontstaat een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW. De douaneschuld kan tenietgaan wanneer de goederen bij binnenkomen van het douanegebied van de Unie nog niet het eerste douanekantoor zijn gepasseerd. Een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW ontstaat op het moment dat de goederen op onregelmatige wijze worden binnengebracht.

Goederen die bij invoer worden onttrokken aan het douanetoezicht leiden tot een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW. Het begrip onttrekking is in de jurisprudentie ingevuld als *'elke handeling of elk nalaten die/dat tot gevolg heeft, dat de bevoegde douaneautoriteit, zij het tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de controles uit te voeren als bedoeld in artikel 37, lid 1, van het douanewetboek.'*⁷⁴ Tevens is het zo dat bij onttrekking het risico aanwezig is dat de goederen zonder inklaring in het economische circuit van de Unie terecht komen. Een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW ontstaat op het tijdstip van de eerste handeling of nalaten die aangemerkt wordt als een onttrekking aan het douanetoezicht.

Een douaneschuld bij invoer op grond van artikel 204 CDW ontstaat alleen bij situaties die niet onder artikel 203 CDW vallen. Dit zijn situaties waarbij geen sprake is van onttrekking, maar wel sprake is van niet naleving van de gestelde voorwaarden van een van de douaneregelingen of tijdelijke opslag. In het bijzonder moet genoemd worden dat allereerst gekeken moet worden of er een schuld op grond van artikel 203 CDW ontstaat alvorens artikel 204 CDW wordt toegepast. Het HvJ EU heeft in het arrest X BV geoordeeld dat enkel het overschrijden van de termijn van aanbrengen geen onttrekking aan het douanetoezicht is indien de

⁷⁴ HvJ EG, 1 februari 2001, nr. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel).

goederen alsnog (te laat) zijn aangebracht waardoor er geen risico is dat de goederen zonder inklaring in het economische circuit terechtkomen. Het verzuim leidt wel tot een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW. Ook het enkel overschrijden van de aanzuiveringstermijn bij de douaneregeling actieve veredeling leidt tot een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW, zelfs voor het gedeelte van de goederen die de Unie hebben verlaten.

Het tijdstip waarop de artikel 204 CDW douaneschuld ontstaat is of op het moment van verzuim door niet-nakoming van een van de verplichtingen, of, indien achteraf blijkt dat de een van de voorwaarden van een douaneregeling zijn geschonden, het moment waarop de goederen onder deze douaneregeling zijn geplaatst, op het moment dat de aan invoerrechten onderworpen goederen onder een douaneregeling zijn geplaatst waarvan achteraf duidelijk is geworden dat niet aan een van de voorwaarden van deze regeling is voldaan.

Als laatst kan op grond van artikel 205 CDW een douaneschuld bij invoer ontstaan wanneer goederen, die in een vrije zone of vrij entrepot worden gehouden, worden gebruikt of verbruikt en waarvan dit gebruik of verbruik niet in overeenstemming is met de geldende bepalingen van een vrije zone of vrij entrepot. Het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat is het moment waarop voor het eerst de goederen gebruikt of verbruikt worden op een wijze die niet volgens de geldende bepalingen is voorgeschreven.

Na ontstaan van een douaneschuld moet op grond van artikel 223 CDW binnen drie jaren een mededeling van de schuld worden gedaan. Na deze termijn zal de douaneschuld verjaren, tenzij de douaneschuld is ontstaan door strafrechtelijk vervolgbare handelingen. De douaneschuld kan naast verjaring ook door een aantal andere handelingen tenietgaan worden. Overduidelijk is dat wanneer een douaneschuld volledig wordt betaald deze tenietgaat. Verder kan een verzoek tot kwijtschelding worden ingediend bij de douaneautoriteiten om zo de douaneschuld teniet te gaan. Daarnaast kan een douaneschuld tenietgaan wanneer deze douaneschuld is ontstaan door het plaatsen van goederen onder een douaneregeling waarbij invoerrechten verschuldigd zijn. Dit kan door het ongeldig maken van de aangifte of, voordat de goederen worden vrijgegeven, het in beslag nemen en verbeurdverklaren van de goederen, het in opdracht van de douaneautoriteiten vernietigen of afstaan van de goederen of wanneer door toeval of overmacht de goederen worden vernietigd of onherroepelijk verloren gaan. Als laatst kan een douaneschuld in de zin van artikel 202 CDW tenietgaan wanneer de op onregelmatige wijze binnengebrachte goederen in beslag zijn genomen en verbeurd worden verklaard door de douaneautoriteiten.

Hoofdstuk 4 Samenloop omzetbelasting bij invoer en CDW douaneschulden

§ 4.1 Algemene inleiding samenloop tussen Wet OB en CDW

In het tweede hoofdstuk van de scriptie is naar voren gekomen dat bij het binnenbrengen van goederen in de EU deze goederen zijn onderworpen aan invoer-btw. Voorts is in hoofdstuk 3 beschreven hoe een douaneschuld bij invoer kan ontstaan op grond van het CDW. De btw-wetgeving verwijst naar het douanerecht voor de wijze van heffing van de invoer-btw.⁷⁵ Daarmee ontstaat een samenloop tussen enerzijds het ontstaan van douaneschulden op grond van de douanewetgeving en anderzijds de heffing van invoer-btw. In dit hoofdstuk zal aandacht besteed worden aan deze samenloop. De volgende deelvragen worden behandeld:

- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het CDW voor de btw-schuld bij invoer?*

In het hoofdstuk wordt onderscheid gemaakt tussen regelmatige invoer en onregelmatige invoer. Met regelmatige invoer wordt bedoeld de invoer van goederen met een artikel 201 CDW douaneschuld. Als de douaneschuld op grond van artikelen 202 t/m 205 CDW ontstaat dan is sprake van onregelmatige invoer. Dit komt omdat bij douaneschulden in de zin van artikelen 202 t/m 205 CDW handelingen plaatsvinden die niet in overeenstemming zijn met de wetgeving.

§ 4.2 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij regelmatige invoer

Bij regelmatige invoer ontstaat een douaneschuld op grond van artikel 201 CDW. De douaneschuld ontstaat omdat de aan invoerrechten onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht of omdat de goederen onder de regeling tijdelijke invoer worden geplaatst waarbij een gedeeltelijke vrijstelling van toepassing is. In dat geval ontstaat een douaneschuld voor het gedeelte wat niet is vrijgesteld. De douaneschuld ontstaat op het moment dat de douaneaangifte door de douaneautoriteiten wordt aanvaard. De plaats waar de douaneschuld ontstaat is de plaats waar de goederen worden ingevoerd. De schuldenaar is de persoon die de douaneaangifte doet en ook, indien van toepassing, de indirect vertegenwoordiger die voor rekening van die persoon de douaneaangifte doet.

Een douaneschuld ontstaat omdat aan invoerrechten onderworpen goederen worden binnengebracht in het douanegebied van de Unie. Maakt dat gebied wel uit van het douanegebied van de Unie, maar niet van het btw-gebied van de Unie, dan ontstaat geen btw-

⁷⁵ Artikel 22 Wet OB.

schuld bij invoer.⁷⁶ In het geval van Nederland, welke zowel in het douanegebied als het btw-gebied van de Unie gelegen is, is dit anders. Indien de goederen in het vrije verkeer worden gebracht ontstaat een douaneschuld op grond van artikel 201 CDW. Op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel c Wet OB zal, ten tijde van het in het vrije verkeer brengen van de goederen waardoor het douaneregime wordt beëindigd, het belastbare feit invoer plaatsvinden. Door het belastbare feit voor de btw ontstaat een btw-schuld bij invoer. Op grond van artikel 60 Btw-Richtlijn is de belasting verschuldigd gelijktijdig met het plaatsvinden van het belastbare feit invoer. Het belastbare feit invoer voor de btw vindt plaats wanneer het douaneregime wordt beëindigd. Het douaneregime eindigt op het moment dat de goederen in het vrije verkeer worden geplaatst en de artikel 201 CDW douaneschuld ontstaat. Dit gebeurt op het tijdstip waarop de douaneaangifte door de douaneautoriteiten wordt aanvaard. Voor de wijze van heffing van de invoer-btw wordt op grond van artikel 22 Wet OB verwezen naar het douanerecht. De btw-schuld bij invoer ontstaat zo gelijktijdig met de douaneschuld op grond van artikel 201 CDW, op het moment waarop de douaneaangifte wordt aanvaard.⁷⁷ Ook voor de persoon die de invoer-btw verschuldigd is wordt aangesloten bij de schuldenaar in de zin van artikel 201 CDW, namelijk de aangever of dienst indirect vertegenwoordiger.⁷⁸ De douaneschuld wordt geheven door middel van een uitnodiging tot betaling (utb).⁷⁹ Op deze utb wordt ook de verschuldigde invoer-btw geheven.⁸⁰ Daarmee is er veel samenloop tussen het ontstaan van een artikel 201 CDW douaneschuld en een btw-schuld bij invoer.

Toch zal niet altijd bij een artikel 201 CDW douaneschuld en een btw-schuld bij invoer dit parallellisme optreden. In Nederland bestaat de optie om de invoer-btw te verleggen op de aangifte via een zogenaamde artikel 23 vergunning. Dit betekent dat de invoer-btw middels de btw-aangifte mag worden voldaan.⁸¹ Op grond van artikel 23 Wet OB kunnen ondernemers voor de omzetbelasting alsmede lichamen in de zin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) onder voorwaarden gebruik maken van deze regeling.⁸² Volgens de Hoge Raad heeft de wetgever met artikel 23 Wet OB getracht de omzetbelasting te heffen bij de persoon voor wie de goederen zijn bestemd en de usuele manier via de douaneprocedure voor wat betreft de heffing van omzetbelasting achterwege te laten.⁸³ Artikel 23 Wet OB vormt dan ook een afwijking van artikel 22 Wet OB en heeft bovendien voorrang boven de werking van artikel 22 Wet OB.⁸⁴ Dit houdt in dat bij de wijze van heffing van de invoer-btw, anders dan in artikel 22 Wet OB, niet wordt aangesloten bij het douanerecht. De invoer-btw wordt op grond van artikel 23 lid 2 Wet OB verschuldigd op het moment van invoer. Naar mijn mening is het moment van verschuldigdheid in combinatie met een artikel 201 CDW douaneschuld niet anders dan bij wege van artikel 22 Wet OB. Via artikel

⁷⁶ Zie voor alle uitzonderingsgebieden artikel 6 Btw-Richtlijn.

⁷⁷ Zie ook aantekening 8.2 bij artikel 22 Wet OB, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting*.

⁷⁸ Aantekening 8.1 bij artikel 22 Wet OB, *Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting*.

⁷⁹ Artikel 221 CDW juncto artikel 7:6 Algemene douanewet.

⁸⁰ Dit gebeurt via artikel 22 Wet OB waarbij wordt aangesloten bij het douanerecht.

⁸¹ Artikel 23 lid 3 Wet OB.

⁸² Lichamen in de zin van artikel 2 lid 1 onderdeel b AWR zijn: verenigingen en andere rechtspersonen, maatschappijen en vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogens.

⁸³ HR 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:HR:2013:781, r.o. 3.3.3. & *Kamerstukken II 1967/1968, 9324, nr.3, p. 25 en 36 (MvT)*.

⁸⁴ HR 4 september 1991, nr. 27 227, ECLI:NL:HR:1991:ZC4666, *FED 1991/799*.

22 Wet OB ontstaat op basis van de douanewetgeving de verschuldigdheid van de invoer-btw op het tijdstip dat de douaneaangifte wordt aanvaard door de douaneautoriteiten. Op grond van artikel 23 Wet OB ontstaat de verschuldigdheid op het moment van invoer, en het moment van invoer is op het moment dat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht en daarmee het douanetoezicht is beëindigd, wat dus ook plaatsvindt gelijktijdig met het aanvaarden van de douaneaangifte door de douaneautoriteiten. Ondanks dat de koppeling met het douanerecht ontbreekt in artikel 23 Wet OB, lijkt het erop dat toch aansluiting is gezocht met het douanerecht wat betreft het moment van verschuldigdheid. Wel verschilt het tijdstip van betaling, waarbij via artikel 22 Wet OB de invoer-btw op basis van de douanewetgeving moet worden voldaan bij de utb en via artikel 23 Wet OB de invoer-btw verlegd wordt op de btw-aangifte. Artikel 23 Wet OB heeft daarmee ook een financieringsvoordeel ten opzichte van artikel 22 Wet OB, nu de invoer-btw pas op de btw-aangifte hoeft te worden voldaan en via diezelfde aangifte ook de btw in aftrek kan worden gebracht, mits de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft.⁸⁵ De belastingschuldige bij een artikel 23 vergunning is de aangever. Dat is de ondernemer die gebruik maakt van de artikel 23 vergunning en de btw verlegd in zijn btw-aangifte of dienst indirect vertegenwoordiger. De indirect vertegenwoordiger doet btw-aangifte in eigen naam maar voor rekening van die ondernemer.

§ 4.3 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer

De samenloop tussen douanerechten en invoer-btw bij onregelmatige invoer is een onderwerp welke de afgelopen jaren steeds meer aandacht krijgt. Dat de samenloop al sinds lange tijd existeert blijkt uit de jurisprudentie. In het arrest Senta Einberger I heeft het HvJ EG geoordeeld dat de smokkel van illegale verdovende middelen geen douaneschuld doet ontstaan wanneer deze middelen geen deel uitmaken van het door de autoriteiten bewaakte handelsverkeer voor het gebruik in medische en wetenschappelijke doeleinden.⁸⁶ De verdovende middelen konden in casu namelijk niet in economische verkeer terecht komen. Het HvJ EG gaat vervolgens in het arrest Senta Einberger II in op de gevolgen voor de invoer-btw.⁸⁷ In rechtsoverweging 18 van dit arrest legt het HvJ EG uit dat douanerechten en invoer-btw gemeenschappelijke kenmerken hebben omdat ze beiden verschuldigd zijn doordat goederen worden ingevoerd en in het economisch verkeer van de gemeenschap terecht komen en dit parallellisme is terug te zien in de Zesde Richtlijn (voorganger van de huidige Btw-Richtlijn).⁸⁸ Het HvJ EG concludeert in deze zaak dat geen btw-schuld bij invoer ontstaat wanneer uit de voornoemde omstandigheden ook geen douaneschuld ontstaat. Deze omstandigheden lagen namelijk buiten het bereik van de Zesde Richtlijn. In een soortgelijke zaak waarin het om de invoer van vals geld ging, heeft het HvJ EG het parallellisme tussen

⁸⁵ Blom & Van Doornik, *BTW en internationaal goederenverkeer (FFB)* 2021/8.8.4.

⁸⁶ HvJ EG, 26 oktober 1982, nr. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Senta Einberger (I)).

⁸⁷ HvJ EG, 28 februari 1984, nr. C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81 (Senta Einberger (II)).

⁸⁸ HvJ EG, 28 februari 1984, nr. C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, r.o. 18 (Senta Einberger (II)).

douanerechten en invoer-btw herhaald en kwam tot dezelfde conclusie, namelijk dat illegaal vals geld niet onder het bereik van de Zesde Richtlijn viel.⁸⁹ Met deze uitspraken bevestigde het HvJ EG het parallelisme tussen douanerechten en invoer-btw. Bij smokkel van illegale goederen ontstond geen btw-schuld bij invoer indien ook geen douaneschuld ontstond.

§ 4.3.1 – Samenloop bij artikel 202 CDW

Een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW leidt in de zaak *Dansk Transport og Logistik* deels tot een btw-schuld bij invoer.⁹⁰ In dit arrest is smokkel van sigaretten aan orde. Het arrest houdt verband met een drietal zaken. In twee zaken werden de sigaretten per schip van Litouwen naar Denemarken gebracht. Deze sigaretten werden bij aankomst in Denemarken ontdekt door de Deense douaneautoriteiten en gelijk in beslag genomen en vernietigd. Nu de goederen bij de grens door de douaneautoriteiten in beslag zijn genomen en zijn vernietigd, ontstond geen risico dat de sigaretten in het economische verkeer van de Unie terecht zouden komen. Het HvJ EU oordeelt dat voor deze twee zaken geen btw-schuld bij invoer ontstaat. In de derde zaak werden de sigaretten per vrachtauto vervoerd van Litouwen naar Denemarken via Polen en Duitsland. Hoewel de verzegeling niet verbroken was bij aankomst in Denemarken en de sigaretten gelijk na verbreking van deze verzegeling zijn verbeurdverklaard, ontstaat wel een btw-schuld bij invoer. Het HvJ EU motiveerde dat het risico bestond dat de goederen (in theorie) in het economische verkeer van de Unie terecht zouden komen, mede gelet op de praktijk waarbij steekproefsgewijs wordt gecontroleerd op de verzegeling. De goederen waren namelijk al het eerste douanekantoor van de buitengrens van de Unie gepasseerd, ondanks dat ze daar niet aangebracht hoefden te worden door het gebruik van de douaneregeling *extern communautair douanevervoer*.

§ 4.3.2 – Samenloop bij artikel 203 CDW – Wel invoer-btw

In het reeds genoemde arrest *Liberexim* werden goederen onder de regeling *extern communautair douanevervoer* vervoerd per vrachtwagen vanuit Litouwen naar Portugal. In Nederland werd de verzegeling van de vracht gebroken en daarmee ontstond een onttrekking aan het douanetoezicht wat heeft geleid tot een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW.⁹¹ In casu hebben de Nederlandse douaneautoriteiten een utb uitgereikt waarop invoer-btw geheven werd ten gevolge van de onregelmatige invoer. *Liberexim* had aangevoerd dat de invoer-btw in Duitsland geheven zou moeten worden, nu daar zonder melding aan de douaneautoriteiten de oplegger van trekker was gewisseld en dit de eerste handeling zou zijn die tot de onttrekking leidde. Bovendien had *Liberexim* geen oogmerk om de goederen te

⁸⁹ HvJ EG, 6 december 1990, nr. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (*Witzemann*).

⁹⁰ HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (*Dansk Transport og Logistik*).

⁹¹ HvJ EG, 11 februari 2002, nr. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (*Liberexim*).

onttrekken aan het douanetoezicht. In het arrest werd bepaald dat niet de omwisseling van de trekker maar juist de verbreking van de verzegeling de handeling vormde die aangemerkt werd als onttrekking en daarmee was de plaats van onttrekking Nederland. Daarnaast legt het HvJ EG, met verwijzing naar r.o. 48 uit het arrest Wandel, uit dat voor de onttrekking alleen aan de objectieve voorwaarden voldaan hoeft te worden en dat het oogmerk van de betrokkene dus niet uitmaakt.⁹² De invoer-btw was derhalve verschuldigd in Nederland. De onttrekking uit het arrest Liberexim heeft daarmee zowel een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW als een btw-schuld bij invoer doen ontstaan waarbij in dit geval beide schulden op dezelfde plaats en op hetzelfde moment zijn ontstaan. Ten tijde van dit arrest blijkt dat de samenloop tussen douanerechten en invoer-btw mijns inziens veel raakvlakken had. De btw-schuld bij invoer en de douaneschuld zijn gelijktijdig op dezelfde plaats en hetzelfde moment ontstaan.

Van den Berg volgt de conclusie in dit arrest van het HvJ EG waarbij de btw-schuld bij invoer ontstaat in de lidstaat waar de onttrekking plaatsvindt.⁹³ In zijn artikel "*Onttrokken" aan Invoer-BTW?*" gaat hij in op de problemen die ontstaan bij onttrekking aan het douanetoezicht wanneer goederen worden vervoerd onder de regeling extern communautair douanevervoer. Uit de bewoordingen van artikel 7 lid 3 Zesde Richtlijn blijkt dat de lidstaat die de invoer-btw mag heffen de lidstaat is waar de onttrekking plaatsvindt. Bij extern communautair douanevervoer kan de plaats van onttrekking lastig vast te stellen zijn, wanneer niet bekend is waar en wanneer de eerste handeling, die tot de onttrekking leidt, heeft plaatsgevonden. Van den Berg haalt verschillende nationale jurisprudentie aan waarin is geconcludeerd dat voor de bepaling van de plaats waar de btw-schuld bij invoer ontstaat via artikel 22 Wet OB aansluiting gezocht moet worden bij het douanerecht. Indien de plaats van onttrekking niet bekend is, moet volgens het douanerecht worden uitgegaan van de plaats waar de goederen onder een douaneregeling zijn geplaatst.⁹⁴ De auteur is het hier niet mee eens omdat artikel 22 Wet OB is geplaatst onder een hoofdstuk welke niet het ontstaan, maar de wijze van heffing regelt voor de invoer-btw. Uit latere jurisprudentie zal ook blijken dat voor het ontstaan van de btw-schuld bij invoer niet altijd de aansluiting met het douanerecht gemaakt wordt.

Dat een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW leidt tot een btw-schuld bij invoer, bleek ook uit het arrest Harry Winston.⁹⁵ In deze zaak werden juwelen opgeslagen onder de regeling douane-entrepot. Na een ongelukkige overval waarbij de juwelen werden buitgemaakt en daarmee de onttrekking aan het douanetoezicht geschiedde, was het de vraag of in dit geval ook invoer-btw verschuldigd was. Het HvJ EU oordeelde dat in geval van diefstal uit het douane-entrepot van een douaneschuld in de zin van artikel 203 CDW ontstaat en gelijktijdig een btw-schuld bij invoer ontstaat. De btw-schuld bij invoer is op hetzelfde tijdstip verschuldigd als de douaneschuld.⁹⁶ De samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer is in dit arrest nogmaals bevestigd.

⁹² HvJ EG, 11 februari 2002, nr. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433, r.o. 60 (Liberexim).

⁹³ C.C. van den Berg, "*Onttrokken" aan Invoer-BTW?*", *WFR* 2002/1479, afl. 6500, p. 1459-1493.

⁹⁴ Artikel 215 CDW.

⁹⁵ HvJ EU, 11 juli 2013, nr. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Harry Winston).

⁹⁶ HvJ EU, 11 juli 2013, nr. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466, r.o. 42 (Harry Winston).

§ 4.3.3 – Samenloop bij artikel 203 CDW – Geen invoer-btw

Het HvJ EU heeft in de zaak Wallenborn Transports ook uitspraak gedaan in het kader van een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW, waarbij de vraag was of ook een btw-schuld bij invoer ontstaat.⁹⁷ In casu werden goederen binnengebracht en na aanbrenge onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatst. De goederen zijn vervolgens vervoerd naar een vrije zone waarvan de grenzen werden bewaakt. Vrije zones kenmerken zich doordat zij worden geacht niet tot het btw-gebied te behoren, terwijl zij wel gelegen zijn in een lidstaat die wel deel uitmaakt van dit gebied.⁹⁸ In de vrije zone is, terwijl de regeling extern communautair douanevervoer niet was beëindigd, de verzegeling van de vracht verbroken wat resulteerde in een onttrekking. Zodoende ontstond een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW. Normaliter ontstaat dan ook een btw-schuld bij invoer. In casu was echter sprake van een onttrekking in de vrije zone, welke niet geacht wordt deel uit te maken van het btw-gebied. Daardoor kan geen belastbaar feit voor de omzetbelasting optreden. Er ontstaat dan geen btw-schuld bij invoer wanneer de goederen worden onttrokken in een vrije zone maar niet in het economische circuit van de Unie terecht komen.⁹⁹ Voorts legt het HvJ EU uit dat als een btw-schuld bij invoer is uitgesloten ingevolge een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW, artikel 204 CDW niet toegepast kan worden met enkel het doel om het belastbare feit voor de omzetbelasting tot stand te laten komen.¹⁰⁰

§ 4.3.4 – Artikel 203 CDW – Wel invoer-btw, geen samenloop

Dat het HvJ EU in recente zaken waarbij de invoer-btw centraal staat aansluit bij de doelstelling van de btw, blijkt uit het arrest Federal Express.¹⁰¹ In deze zaak, waar goederen onder de regeling extern communautair douanevervoer via Duitsland naar Griekenland werden vervoerd, ontstond in Duitsland door onttrekking een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW. Gelijktijdig ontstond ook een btw-schuld bij invoer, nu de goederen in het economische verkeer van de Unie terecht zijn gekomen. Hoewel bij de heffing ter zake van invoer in de omzetbelasting een aansluiting wordt gemaakt met het douanerecht, heeft het HvJ EU aan dit parallellisme getornd. De onttrekking vond plaats in Duitsland, dus de invoer-btw zou normaliter daar verschuldigd zijn. Echter, met inachtneming van het karakter van de btw en het feit dat de goederen in Griekenland in het economische verkeer terecht zijn gekomen, sluit het HvJ EU voor de plaats van verschuldigdheid van de invoer-btw aan bij de eindbestemming waar de goederen verbruikt worden.¹⁰² Zodoende werd de invoer-btw

⁹⁷ HvJ EU, 1 juni 2017, nr. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports).

⁹⁸ Handboek Douane 21.00.00 (geldig tot 1 mei 2016).

⁹⁹ HvJ EU, 1 juni 2017, nr. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417, r.o. 57 (Wallenborn Transports). Het is aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in deze casus de goederen al dan niet in het economische verkeer van de Unie terecht zijn gekomen.

¹⁰⁰ HvJ EU, 1 juni 2017, nr. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417, r.o. 63 (Wallenborn Transports).

¹⁰¹ HvJ EU, 10 juli 2019, nr. C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579 (Federal Express).

¹⁰² HvJ EU, 10 juli 2019, nr. C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579, r.o. 53 (Federal Express).

verschuldigd in Griekenland. Boersma en Vellinga noemen terecht op dat de “*btw-soep*” *niet zo heet wordt gegeten als de “douane-soep”*.¹⁰³ Met het oog op het laatstgenoemde arrest deel ik hun mening dat de samenloop tussen de invoer-btw en douanerechten niet één op één toepasbaar is.

§ 4.3.5 – Samenloop bij artikel 204 CDW – Wel invoer-btw

In de literatuur verschillen de meningen of een douaneschuld o.g.v. artikel 204 CDW kan leiden tot een btw-schuld bij invoer middels de fictieve plaatsbepaling uit artikel 215 CDW. Van Brummelen is van mening dat bij onregelmatige invoer ook douaneschulden op grond van artikel 204 CDW leiden tot btw-schulden bij invoer waarbij voor de bepaling van de plaats van verschuldigdheid aansluiting gezocht moet worden bij artikel 215 CDW.¹⁰⁴ Mennes en Blum zijn het hier niet mee eens, nu bij een artikel 204 CDW douaneschuld geen belastbaar feit voor de omzetbelasting plaatsvindt.¹⁰⁵ Immers zal op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel c Wet OB alleen sprake zijn van invoer indien een douaneregime wordt beëindigd dan wel wanneer goederen aan dat douaneregime worden onttrokken. Het niet naleven van de verplichtingen betekent nog niet dat er sprake is van een onttrekking, waarmee geen invoer voor de btw optreedt. Naarmate de tijd verstreek werd duidelijk dat wel een btw-schuld bij invoer kan ontstaan indien sprake is van niet-naleving in de zin van artikel 204 CDW.

In de eerder aangehaalde zaak X BV ontstond een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW vanwege het overschrijden van de aanbrengtermijn bij de douaneregeling extern communautair douanevervoer, omdat in casu geen risico bestond dat de goederen in het economische verkeer van de EU zonder inklaring terechtkwamen.¹⁰⁶ Het HvJ EU heeft in deze zaak geconcludeerd dat ook bij een douaneschuld die uitsluitend op grond van artikel 204 CDW ontstond, invoer-btw verschuldigd was.

§ 4.3.6 – Samenloop bij artikel 204 CDW – Geen invoer-btw

De niet-naleving waardoor een douaneschuld in de zin van artikel 204 CDW ontstaat, stond ook centraal in het arrest Eurogate I.¹⁰⁷ In deze zaak verzuumde belanghebbende om tijdig te voldoen aan administratieve verplichtingen in het kader van de douaneregeling douane-entrepot waardoor een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW ontstond, ondanks dat de goederen waren wederuitgevoerd en het risico dat de goederen dus terechtkwamen in het

¹⁰³ B.J.B Boersma & E. Vellinga, ‘Recente ontwikkelingen btw bij invoer’, *WFR* 2020/41, afl. 7324, p. 39-42.

¹⁰⁴ B.A. van Brummelen, ‘Een gat in de omzetbelasting bij invoer?’, *WFR* 2000/1715, afl. 6412, p. 1703-1734. & B.A. van Brummelen, ‘Geen gat in de omzetbelasting bij invoer’, *WFR* 2002/1864, afl. 6510, p. 1855-1874.

¹⁰⁵ E.H. Mennes & D. Blum, ‘Douanevervoer: gat in de omzetbelasting nog niet gedicht’, *WFR* 2003/559, afl. 6523, p. 539-570.

¹⁰⁶ HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV).

¹⁰⁷ HvJ EU, 6 september 2012, nr. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate I).

economische verkeer van de EU ontbrak. De zaak kreeg een vervolg (Eurogate II) en werd samengevoegd met de zaak DHL.¹⁰⁸ Met het oog op het arrest X BV was het de vraag of in dergelijke gevallen ook invoer-btw verschuldigd was. Het HvJ EU oordeelde dat dit niet het geval was, omdat het verzuim pas na de wederuitvoer van de goederen plaatsvond en het risico dat de goederen dus terechtkwamen in het economische verkeer van de EU ontbrak.¹⁰⁹ Niet alleen bij de douaneregeling douane-entrepot was dit van toepassing, want in de zaak DHL had belanghebbende verzuimd om te voldoen aan de verplichtingen van de douaneregeling extern communautair douanevervoer.¹¹⁰ Deze douaneregeling kon door het verzuim niet worden beëindigd en leidde tot een douaneschuld in de zin van artikel 204 CDW. De niet-communautaire goederen waren reeds wederuitgevoerd. Ook hier gold dat geen invoer-btw verschuldigd was omdat het risico dat de goederen dus terechtkwamen in het economische verkeer van de EU ontbrak.

De uitspraak van het HvJ EU in de zaken Eurogate II en DHL heeft ook in de fiscale literatuur sporen nagelaten. Bras en Van Osch zijn tevreden met de uitspraak nu uit de conclusie van de advocaat-generaal door het HvJ EU is gevolgd in voornoemde zaak en daarmee onderscheid is gemaakt bij goederen, waarvan zeker is dat ze niet in het economische verkeer terechtkomen, door deze niet te betrekken in de heffing van invoer-btw.¹¹¹ Ik ben het dan ook met hen eens dat deze uitspraak past bij het rechtskarakter van de btw, namelijk het belasting van consumptie en dus niet belasting wanneer de consumptie niet in de Unie plaatsvindt.¹¹² Ramautarsing en Van der Knaap zijn ook van mening dat de uitspraak ten goede komt aan het rechtskarakter van de btw, maar vinden het wel opvallend dat de samenloop tussen douanerechten en invoer-btw in dit geval afwijkt.¹¹³ Normaliter is het namelijk zo dat bij binnenkomst van de goederen douanerechten betaald moet worden. Nu is de invoer-btw pas verschuldigd indien goederen daadwerkelijk in het economische circuit terechtkomen.¹¹⁴ Mijns inziens is deze uitspraak ook een belangrijke ontwikkeling waarbij het uitgangspunt van invoer-btw verschuift van het parallellisme met het douanerecht naar het rechtskarakter van de btw zelf. Dit wordt ook opgemerkt door Tissir, El Bojaddaini en Nuijten.¹¹⁵ In hun artikel 'Douane- en invoer-btw-schulden: niet altijd helder communicerende vaten' vinden ze het redelijk dat het HvJ EU wat betreft de invoer-btw aansluit bij de doelstellingen van de Btw-Richtlijn.

In de zaken Eurogate II en DHL waren de goederen niet in het economische verkeer terechtgekomen en was derhalve geen invoer-btw verschuldigd. Daarmee heeft het HvJ EU anders geoordeeld dan in de zaak X BV, waar wel invoer-btw was verschuldigd, ondanks dat

¹⁰⁸ HvJ EU, 2 juni 2016, nr. C-226/14 & C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate II en DHL).

¹⁰⁹ HvJ EU, 2 juni 2016, nr. C-226/14 & C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405, r.o. 66 & 69 (Eurogate II en DHL).

¹¹⁰ Zie r.o. 49 t/m 56 in HvJ EU, 2 juni 2016, nr. C-226/14 & C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate II en DHL).

¹¹¹ S.A.A. Bras & B.T.J.G. van Osch, 'Douaneschuld en btw bij invoer gaan niet altijd hand in hand', *BtwBrief* 2016/42, afl. 5, p. 41-57 & S.A.A. Bras & B.T.J.G. van Osch, 'Geen btw bij invoer ondanks douaneschuld', *BtwBrief* 2016/79, aflevering 8/9, p. 75-85.

¹¹² S.A.A. Bras & B.T.J.G. van Osch, 'Geen btw bij invoer ondanks douaneschuld', *BtwBrief* 2016/79, aflevering 8/9, p. 75-85.

¹¹³ R. Ramautarsing & M. van der Knaap, 'Invoer-btw en Eurogate', *BTW-bulletin* 2016/77, afl. 10.

¹¹⁴ R. Ramautarsing & M. van der Knaap, 'Invoer-btw en Eurogate', *BTW-bulletin* 2016/77, afl. 10.

¹¹⁵ A. Tissir, Y El Bojaddaini & J. Nuiten, 'Douane- en invoer-btw-schulden: niet altijd helder communicerende vaten', *NtFR* 2017/1.

het risico dat de goederen in het economische verkeer terecht kwamen niet aanwezig was, omdat de goederen in deze zaak alsnog zijn aangebracht. Een verschil is wel dat in de Zaak X BV de goederen zich bevonden in de EU en in de zaken Eurogate II en DHL de goederen reeds waren wederuitgevoerd. Tissir, El Bojaddaini en Nuijten stellen vragen of bij de zaak DHL het HvJ EU tot een andere conclusie zou komen indien de douaneschuld ontstond op grond van artikel 203 CDW.¹¹⁶ Met het oog op de uitspraak van het HvJ EU in het arrest Wallenborn Transports ben ik van mening dat dit niet het geval zou zijn geweest.¹¹⁷ In de zaak DHL zijn de goederen namelijk ook niet in het economische circuit van de Unie terechtgekomen.¹¹⁸

Ook in het arrest Latvijas Dzelzceļš was er geen risico dat de goederen in het economische verkeer van de Unie terechtkwamen.¹¹⁹ In dit arrest werden in Letland goederen vervoerd in tankwagens waarbij gebruik werd gemaakt van de regeling extern communautair douanevervoer. Door een defecte losinstallatie van een tankwagen is een deel van de lading gelekt. De goederen gingen onherstelbaar verloren. Het HvJ EU legt uit dat in een dergelijke situatie doorgaans een douaneschuld ontstaat op grond van artikel 203 CDW, omdat het douanetoezicht niet meer mogelijk was over het deel van de goederen wat was verdwenen. Echter waren in deze zaak de goederen onherstelbaar verloren gegaan en is dit voldoende aangetoond, waardoor er geen risico was dat de goederen in het economische verkeer van de Unie terechtkwamen. Zodoende ontstond een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW. Vervolgens heeft het HvJ EU uitgelegd of in een dergelijke situatie ook invoer-btw verschuldigd is. Doordat een deel van de goederen onherstelbaar verloren is gegaan en deze dus niet in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen, kan geen btw-schuld bij invoer ontstaan voor dit deel van de goederen. Met deze uitspraak is mijns inziens de zaak X BV, voor het gedeelte van de btw-schuld bij invoer, achterhaald. Wanneer voldoende aangetoond kan worden dat de goederen niet in het economische verkeer van de Unie terecht zijn gekomen, ontstaat geen btw-schuld bij invoer, ook niet als dit in het btw-gebied van de Unie plaatsvindt.

§ 4.3.7 – Geen samenloop in overige gevallen

Bij de heffing van invoer-btw wordt aansluiting gezocht met het douanerecht. Het douanerecht kent bij onregelmatige invoer meerdere schuldenaren. Zo worden personen die wisten of redelijkerwijs hadden moeten weten dat de goederen werden onttrokken aan het douanetoezicht en deze goederen onder zich hadden ten tijde van de onttrekking of betrokken waren bij de onttrekking, voor de rechten bij invoer als schuldenaar aangemerkt. De stap naar wie de invoer-btw verschuldigd is, is dan snel gemaakt. In het arrest Vetsch, waar Vetsch als indirect vertegenwoordiger optrad voor twee Bulgaarse entiteiten, dient Vetsch douaneaangiften in.¹²⁰ In de aangifte wordt een vrijstelling toegepast voor de invoer-btw. Bij

¹¹⁶ A. Tissir, Y El Bojaddaini & J. Nuiten, 'Douane- en invoer-btw-schulden: niet altijd helder communicerende vaten', *NtFR* 2017/1.

¹¹⁷ HvJ EU, 1 juni 2017, nr. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports).

¹¹⁸ HvJ EU, 2 juni 2016, nr. C-226/14 & C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405, r.o. 66 & 69 (Eurogate II en DHL).

¹¹⁹ HvJ EU, 18 mei 2017, nr. C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392 (Latvijas Dzelzceļš).

¹²⁰ HvJ EU, 14 februari 2019, nr. C-531/17, ECLI:EU:C:2019:114 (Vetsch).

de toepassing van deze vrijstelling worden goederen binnengebracht en daaropvolgend intracommunautair geleverd naar een andere lidstaat.¹²¹ Bij de intracommunautaire verwerving in die andere lidstaat wordt vervolgens de btw aangegeven in de aangifte. Er hoeft dan geen invoer-btw te worden betaald. In casu vindt er in een later stadium, na de overbrenging van de goederen naar de andere lidstaat, fraude plaats. De vraag is of de vrijstelling al dan niet mag worden geweigerd (en dus invoer-btw verschuldigd is). Het HvJ EU beantwoordt deze vraag ontkennend. De handelingen van Vetsch houden geen verband met de later gepleegde fraude. Bovendien wist Vetsch niets van de frauduleuze handelingen. Boersma en Vellinga zijn van mening dat in de praktijk kritisch moet worden vastgesteld of een btw-schuld bij invoer terecht wordt geheven.¹²² In het kader van fraude is een harde aanpak noodzakelijk, maar deze aanpak moet wel in lijn zijn met de jurisprudentie. Ik ben het daarmee eens. Gelet op de jurisprudentie is de wet niet zwart op wit en moet te allen tijde bij omstandigheden een juiste afweging gemaakt worden.

In paragraaf 4.2 is aandacht besteed aan de zogenaamde artikel 23 vergunning waarbij de invoer-btw wordt verlegd op de aangifte. In het kader van onregelmatige invoer wordt hier verder kort op in gegaan. Omdat artikel 23 Wet OB een afwijking is van artikel 22 Wet OB, bestaat mijns inziens bij onregelmatige invoer geen samenloop tussen de heffing van invoer-btw en douaneschulden. Het HvJ EU heeft in het arrest Vetsch geoordeeld dat de vrijstelling van invoer-btw in het kader van een intracommunautaire transactie in ieder geval niet geweigerd kan worden indien de persoon die deze vrijstelling toepast niets afwist van frauduleuze handelingen en deze handelingen losstaan van het binnenbrengen van de goederen en daaropvolgend intracommunautair leveren aan een afnemer. Gelet op het begrip schuldenaar uit het douanerecht ben ik van mening dat als Vetsch wel wist van de fraude en de handeling die hij verricht wel verband hield met de fraude, dat het HvJ EU het tegenovergestelde zou hebben geoordeeld. Door het gebruiken van een artikel 23 vergunning zou de invoer-btw niet verschuldigd zijn bij wege van het douanerecht. Dit betekent ook dat niet de schuldenaar in de zin van het douanerecht gehouden is de btw-schuld bij invoer te voldoen, maar dat de aangever of diens indirect vertegenwoordiger die gebruik maakt van de artikel 23 vergunning de invoer-btw verschuldigd is. Omdat de btw op de aangifte wordt verlegd en gelijk wordt afgetrokken, zullen belastingautoriteiten bij fraude de btw aftrek moeten weigeren of de btw moeten naheffen. De aftrek van btw op de aangifte en de eventuele weigering daarvan of de naheffing van btw is een onderwerp buiten het bereik van deze scriptie en wordt niet verder behandeld.

¹²¹ Deze vrijstelling is terug te vinden in artikel 21 lid 4 Wet OB.

¹²² B.J.B Boersma & E. Vellinga, 'Recente ontwikkelingen btw bij invoer', *WFR* 2020/41, afl. 7324, p. 39-42.

§ 4.4 Samenloop tussen het tenietgaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer

Uit paragraaf 3.8 bleek dat een CDW douaneschuld teniet kan gaan in de gevallen krachtens artikel 233 CDW. Wanneer een douaneschuld tenietgaat, zou dat gevolgen kunnen hebben voor de btw-schuld bij invoer. Op grond van artikel 22 lid 2 Wet OB bestaat de mogelijkheid om de invoer-btw bij ministeriële regeling kwijt te schelden dan wel terug te betalen in gevallen waarin aanspraak bestaat of zou bestaan op kwijtschelding of terugbetaling van rechten bij invoer. De kwijtschelding of teruggaaf kan alleen geschieden in gevallen waarin de invoer-btw niet in aftrek is gebracht en voor het gedeelte van de invoer-btw wat wordt kwijtgescholden of terugbetaald kan geen aftrek plaatsvinden.¹²³ De kwijtschelding of teruggaaf is geregeld in artikel 9:1 Algemene douaneregeling.¹²⁴ In dit artikel wordt de koppeling gemaakt met het douanerecht waarbij de kwijtschelding dan wel terugbetaling wordt verleend in gevallen waarbij krachtens het CDW aanspraak bestaat of zou bestaan op kwijtschelding of terugbetaling van de rechten bij invoer. De kwijtschelding of terugbetaling van de invoer-btw volgt het regime van het tenietgaan van een douaneschuld waarmee het parallelisme tussen het tenietgaan van een douaneschuld en het kwijtschelden of terugbetalen van invoer-btw wordt bevestigd.

Toch gaat de samenloop tussen het tenietgaan van een douaneschuld en het kwijtschelden of terugbetalen van invoer-btw niet in alle gevallen op. Zo bleef in het eerder aangehaalde arrest X BV de btw-schuld bij invoer in stand, ondanks dat de douaneschuld ontstond op grond van artikel 204 CDW, terwijl deze douaneschuld achterwege zou blijven indien deze zonder werkelijke gevolgen zou zijn voor de correcte werking van de desbetreffende douaneregeling.¹²⁵ Echter is deze uitspraak naar mijn mening achterhaald door de uitspraak in het arrest Latvijas Dzēlcelš, waarin geen btw-schuld bij invoer ontstond omdat de goederen onherstelbaar verloren zijn gegaan en dit voldoende was aangetoond. Mijns inziens zal het tenietgaan van een artikel 204 CDW douaneschuld dus ook de btw-schuld bij invoer doen tenietgaan.

In het geval van smokkel in de zin van artikel 202 CDW is dit anders. Een artikel 202 CDW douaneschuld gaat teniet wanneer de goederen die op onregelmatige wijze zijn binnengebracht door douaneautoriteiten in beslag zijn genomen en verbeurd worden verklaard.¹²⁶ Via artikel 22 lid 2 Wet OB juncto artikel 9:1 Algemene douaneregeling zou kwijtschelding dan wel terugbetaling worden verleend voor de invoer-btw omdat krachtens het CDW de douaneschuld tenietgaat. Echter lijkt uit jurisprudentie op te maken dat deze bepaling niet zonder meer opgaat bij kwijtschelding op grond van artikel 233 onderdeel d CDW geschied. Uit het arrest Veli Elshani bleek namelijk dat een douaneschuld op grond van artikel

¹²³ Artikel 22 lid 3 Wet OB.

¹²⁴ Geldend vanaf 1 augustus 2008 tot 1 mei 2016. Voorheen was dit geregeld in artikel 110a Douaneregeling.

¹²⁵ HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV). Het is aan de verwijzende rechter om te bepalen of door het verzuim de correcte werking van de douaneregeling al dan niet zonder werkelijke gevolgen is gebleven.

¹²⁶ Artikel 233 onderdeel d CDW.

202 CDW alleen tenietgaat wanneer de gesmokkelde goederen niet het eerste douanekantoor van het douanegebied van de Unie zijn gepasseerd.¹²⁷ Het HvJ EU bevestigt dit in het reeds genoemde arrest Dansk Transport og Logistik.¹²⁸ In dit arrest, waarbij smokkel van sigaretten in een drietal zaken centraal stond, ontstond een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW voor de twee zaken in welke de gesmokkelde sigaretten, die per boot uit Litouwen naar Denemarken werden vervoerd en aldaar aangekomen door de douaneautoriteiten in beslag waren genomen, verbeurd zijn verklaard. Omdat de goederen nog niet het eerste douanekantoor van de buitengrens van de Unie waren gepasseerd, ging de douaneschuld teniet. Er ontstond echter geen btw-schuld bij invoer, omdat het belastbare feit invoer voor de omzetbelasting in deze twee zaken niet plaatsvond. In de derde zaak werden de goederen vervoerd per vrachtauto naar Denemarken en passeerden de goederen in Duitsland het eerste douanekantoor van het douanegebied van de Unie. Nu de goederen het eerste douanekantoor gepasseerd waren en het risico ontstond dat deze goederen in het economische circuit van de Unie terecht konden komen, ging de douaneschuld niet teniet, ondanks dat de goederen in beslag waren genomen en verbeurd waren verklaard en dus niet in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen. Het HvJ EU heeft geoordeeld dat in deze situatie wel invoer-btw verschuldigd was. De plaats van verschuldigdheid was Duitsland omdat daar de goederen op onregelmatige wijze waren binnengebracht.¹²⁹

Aan de hand van deze uitspraken ben ik van mening dat geen btw-schuld bij invoer ontstaat indien een artikel 202 CDW douaneschuld tenietgaat. Ontstaat wel een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW en wordt het smokkelwaar bij een ander douanekantoor dan het eerste douanekantoor van het passeren van de buitengrens in beslag genomen en verbeurdverklaard, dan ontstaat ook een btw-schuld bij invoer. Met de uitspraak van het HvJ EU in het arrest Dansk Transport og Logistik, ben ik van mening dat het HvJ EU artikel 233 onderdeel d CDW heeft genuanceerd. Uit artikel 233 onderdeel d CDW blijkt namelijk dat een douaneschuld tenietgaat indien de gesmokkelde goederen bij het binnenbrengen in beslag worden genomen en gelijktijdig of naderhand worden verbeurdverklaard. Dit gaat, na uitspraak in de zaak Dansk Transport og Logistik, alleen op indien de gesmokkelde goederen in beslag worden genomen bij het eerste douanekantoor na passeren van de buitengrens van het douanegebied van de Unie. Er ontstaat dan geen btw-schuld bij invoer. Indien de gesmokkelde goederen worden ontdekt nadat het eerste douanekantoor is gepasseerd, kan de douaneschuld niet tenietgaan, ondanks dat de goederen in beslag worden genomen en gelijktijdig of naderhand worden verbeurdverklaard. In dit geval ontstaat wel een btw-schuld bij invoer, omdat de het risico bestond dat de goederen terecht zouden kunnen komen in het economische circuit van de Unie.

¹²⁷ HvJ EU, 2 april 2009, nr. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Veli Elshani).

¹²⁸ HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk Transport og Logistik).

¹²⁹ HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231, r.o. 111 (Dansk Transport og Logistik).

§ 4.5 Deelconclusie hoofdstuk 4

Om de onderzoeksvraag van de scriptie te beantwoorden, is in hoofdstuk 4 de samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw aan orde gekomen waarbij ingegaan is op de samenloop in situaties van regelmatige invoer, onregelmatige invoer en het tenietgaan van een douaneschuld. De volgende deelvragen zijn aan bod gekomen:

- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het CDW voor de btw-schuld bij invoer?*

Via artikel 22 Wet OB wordt de koppeling gemaakt met het douanerecht. In dit artikel wordt kenbaar gemaakt dat bij de wijze van heffing van invoer-btw het regime van de douanewetgeving wordt gevolgd. Daarmee ontstaat een samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW. In het arrest Senta Einberger II legt het HvJ EG uit dat douanerechten en invoer-btw gemeenschappelijke kenmerken hebben omdat ze beiden verschuldigd zijn doordat goederen worden ingevoerd en in het economisch verkeer van de gemeenschap terechtkomen en dit parallellisme is terug te zien in de Zesde Richtlijn (voorganger van de huidige Btw-Richtlijn).¹³⁰

Naar mijn mening is er dan ook volledige samenloop bij regelmatige invoer, waarbij een douaneschuld ontstaat ingevolge artikel 201 CDW. Dit komt omdat artikel 22 Wet OB voor de wijze van heffing van invoer-btw aansluit bij het douanerecht. Indien een douaneschuld op grond van artikel 201 CDW ontstaat, op het tijdstip van aanvaarding van de douaneaangifte, zal gelijktijdig een btw-schuld bij invoer ontstaan, tenzij de goederen worden binnengebracht in een uitzonderingsgebied.¹³¹ Voor de verschuldigdheid van de invoer-btw wordt aangesloten bij het douanerecht via artikel 22 Wet OB. Daartegenover staat wel dat indien gebruik wordt gemaakt van een artikel 23 vergunning, waarbij de invoer-btw wordt verlegd op de aangifte en via diezelfde aangifte de invoer-btw ook in aftrek kan worden gebracht, in ieder geval geen samenloop tussen het douanerecht en de invoer-btw bestaat. Artikel 23 Wet OB vormt namelijk een afwijking op artikel 22 Wet OB waardoor de koppeling met het douanerecht wordt verbroken. De schuldenaar is in dit geval de aangever of dienst indirect vertegenwoordiger. De samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW moet mijns inziens strikt uitgelegd worden. Zoals ook uit het arrest Vetsch bleek, kan niet zomaar een btw-schuld bij invoer ontstaan indien er in een later stadium fraude wordt gepleegd.¹³² De handelingen moeten los van elkaar gezien worden zodat de invoer-btw alleen verschuldigd is indien het belastbare feit invoer plaatsvindt.

De samenloop bij onregelmatige invoer is echter in de loop der jaren met verscheidene jurisprudentie door het HvJ genuanceerd. In tabel I op pagina 41 is een overzicht van de arresten opgenomen waarin deze samenloop centraal stond.

¹³⁰ HvJ EG, 28 februari 1984, nr. C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81, r.o. 18 (Senta Einberger (II)).

¹³¹ Zie voor alle uitzonderingsgebieden artikel 6 Btw-Richtlijn.

¹³² HvJ EU, 14 februari 2019, nr. C-531/17, ECLI:EU:C:2019:114 (Vetsch).

Tabel I: Overzicht jurisprudentie bij samenloop tussen btw-wetgeving en het CDW

Jaartal	Douaneschuld	Arrest	Invoer-btw verschuldigd?	Toelichting
2002	203 CDW	Liberexim	Ja	<i>De invoer-btw is verschuldigd in de lidstaat van onttrekking.</i>
2010	202 CDW	Dansk Transport og Logistik	Ja	<i>Alleen voor het deel waarvan de douaneschuld niet tenietgaat.</i>
2013	203 CDW	Harry Winston	Ja	<i>De invoer-btw is verschuldigd in de lidstaat van onttrekking.</i>
2014	204 CDW	X BV	Ja	<i>De invoer-btw is verschuldigd ondanks dat geen risico bestond dat de goederen in het economische circuit van de Unie terechtkwamen.</i>
2016	204 CDW	Eurogate II en DHL	Nee	<i>Geen invoer-btw verschuldigd omdat geen risico bestond dat de goederen in het economische circuit van de Unie terechtkwamen.</i>
2017	203 CDW	Wallenborn Transports	Nee	<i>Geen invoer-btw verschuldigd doordat de onttrekking in een vrije zone plaatsvond.</i>
2017	204 CDW	Latvijas Dzelzceļš	Nee	<i>Geen invoer-btw verschuldigd omdat geen risico bestond dat de goederen in het economische circuit van de Unie terechtkwamen.</i>
2019	203 CDW	Federal Express	Ja	<i>De invoer-btw is verschuldigd in een andere lidstaat dan de lidstaat van onttrekking.</i>

Uit de jurisprudentie blijkt dat bij een douaneschuld op grond van artikel 202 (smokkel) wel invoer-btw verschuldigd is, tenzij de goederen bij het eerste douanekantoor na passeren van de buitengrens van het douanegebied van de Unie in beslag worden genomen en verbeurd worden verklaard. Doorslaggevend hierbij is dat, wanneer de gesmokkelde goederen het eerste douanekantoor gepasseerd zijn, het risico bestaat dat de goederen in het economische circuit van de Unie terecht zouden kunnen komen.

Bij een onttrekking ontstaat een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW. Het gevolg hiervan is dat ook een btw-schuld bij invoer kan ontstaan. Naar mijn mening is de hoofdregel hier dat bij een onttrekking een btw-schuld bij invoer ontstaat, tenzij de onttrekking plaatsvindt in een gebied wat niet geacht wordt uit te maken van het btw-gebied van de Unie. Hierbij is doorslaggevend dat het risico bestaat dat de goederen in het economische circuit van de Unie terechtkomen. Het HvJ EU heeft ook uitgelegd dat indien een douaneschuld ingevolge artikel 203 CDW is ontstaan, artikel 204 CDW niet toegepast kan worden met enkel het doel om het belastbare feit voor de omzetbelasting tot stand te laten komen. Dit versterkt mijn mening dat de samenloop strikt uitgelegd moet worden. Echter gaat de samenloop bij een artikel 203 CDW douaneschuld niet volledig op. Het HvJ EU heeft uitgelegd dat indien de

goederen in het economische circuit van de Unie terechtkomen, de invoer-btw verschuldigd is op de plaats waar de goederen zijn verbruikt. Deze plaats kan afwijken van de plaats waar de onttrekking heeft plaatsgevonden, zoals bleek uit het arrest *Federal Express*.¹³³

Bij een douaneschuld op grond van artikel 204 CDW ontstond in eerste instantie wel een btw-schuld bij invoer. Het HvJ EU heeft in het arrest *X BV* geconcludeerd dat ook bij een douaneschuld die uitsluitend op grond van artikel 204 CDW ontstond, invoer-btw verschuldigd was.¹³⁴ Echter oordeelde het HvJ EU in het arrest *Eurogate II en DHL* dat wanneer het risico dat de goederen terechtkwamen in het economische verkeer van de EU ontbrak, geen btw-schuld bij invoer ontstond.¹³⁵ Het onderscheid met het arrest *X BV* was dat de goederen al buiten de EU waren ten tijde van het verzuim. Naar mijn mening heeft het HvJ EU in het arrest *Latvijas Dzelzceļš* dit onderscheid tenietgedaan.¹³⁶ In deze zaak waren de goederen onherstelbaar verloren gegaan in het btw-gebied van de Unie en was het voldoende aangetoond dat geen risico bestond dat de goederen in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen. De btw-schuld bij invoer bleef daarmee uit. Mijns inziens kan een douaneschuld ingevolge artikel 204 CDW, met het oog op de uitspraak in het arrest *Latvijas Dzelzceļš*, niet langer tot een btw-schuld bij invoer leiden, indien voldoende aangetoond wordt dat geen risico bestaat dat de goederen in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen. Het is dan logisch dat geen btw-schuld bij invoer ontstaat.

Naar aanleiding van het bovenstaande is in tabel II kort samengevat hoe de samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW kan worden opgevat.

Tabel II: Samenvatting samenloop

Douaneschuld	Invoer-btw verschuldigd?	Uitzondering
201 CDW	Ja	<i>Tenzij douaneschuld ontstaat in een uitzonderingsgebied (zie artikel 6 Btw-Richtlijn).</i>
202 CDW	Ja	<i>Tenzij de douaneschuld tenietgaat. Dan vindt geen invoer plaats voor de omzetbelasting.</i>
203 CDW	Ja	<i>Tenzij de onttrekking ontstaat in een gebied wat geen deel uitmaakt van het btw-gebied van de Unie. Verder is plaats waar de invoer-btw verschuldigd is, de lidstaat waar het verbruik plaatsvindt.</i>
204 CDW	Nee	<i>Tenzij niet voldoende aangetoond kan worden dat de goederen niet in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen.</i>

¹³³ HvJ EU, 10 juli 2019, nr. C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579 (*Federal Express*).

¹³⁴ HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (*X BV*).

¹³⁵ HvJ EU, 2 juni 2016, nr. C-226/14 & C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405, r.o. 66 & 69 (*Eurogate II en DHL*).

¹³⁶ HvJ EU, 18 mei 2017, nr. C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392 (*Latvijas Dzelzceļš*).

Ook bij het tenietgaan van een douaneschuld kent de btw-wetgeving samenloop met het douanerecht. Via artikel 22 lid 2 Wet OB kan bij ministeriële regeling kwijtschelding of terugbetaling van de invoer-btw verleend worden in gevallen waarbij een douaneschuld tenietgaat. Dit kan alleen indien de invoer-btw niet in aftrek is gebracht en de invoer-btw is niet vatbaar voor aftrek indien deze wordt kwijtgescholden of terugbetaald.¹³⁷ Dit geldt echter niet indien een douaneschuld ingevolge artikel 202 CDW ontstaat. In het arrest Dansk Transport og Logistik werd duidelijk dat voor het gedeelte van de douaneschuld die is ontstaan op grond van artikel 202 CDW en tenietgaat, geen invoer-btw verschuldigd was.¹³⁸ Mijns inziens kan daarom een douaneschuld ingevolge artikel 202 CDW die tenietgaat niet leiden tot het belastbare feit invoer. Voor het gedeelte waarvan de gesmokkelde goederen wel het eerste douanekantoor van de buitengrens van het douanegebied van de Unie zijn gepasseerd, ontstaat wel een btw-schuld bij invoer waarvan geen aanspraak is op kwijtschelding, omdat het HvJ EU heeft uitgelegd dat het risico bestaat dat de gesmokkelde goederen in het economische circuit van de Unie terecht zouden kunnen komen, ook al zijn de gesmokkelde goederen in beslag genomen en verbeurdverklaard.

Zodoende ben ik van mening dat bij het tenietgaan van een douaneschuld de btw-schuld bij invoer ook tenietgaat. De btw-wetgeving is in dit opzicht duidelijk en geeft aan dat kwijtschelding of terugbetaling van invoer-btw wordt verleend in gevallen waarin aanspraak bestaat tot kwijtschelding van invoerrechten. In het kader van het tenietgaan van een douaneschuld volgt mijns inziens de btw-wetgeving bij de kwijtschelding of terugbetaling van de invoer-btw het douanerecht en wordt hier ook niet van afgeweken. Dit is enkel het geval indien de invoer-btw niet in aftrek is gebracht en kan voor het gedeelte wat wordt kwijtgescholden of terugbetaald niet in aftrek worden gebracht.

¹³⁷ Artikel 22 lid 3 Wet OB.

¹³⁸ HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk Transport og Logistik).

Hoofdstuk 5 Douanewetboek van de Unie (DWU)

§ 5.1 Algemene inleiding DWU

Uit hoofdstuk 3 bleek dat een douaneschuld bij invoer kon ontstaan op grond van vijf artikelen onder het CDW. De vijf artikelen beschreven hoe bij verschillende invoersituaties een douaneschuld ontstaat. Op 1 mei 2016 is het DWU inwerking getreden en zijn de bepalingen uit het CDW vervallen. Het DWU kent, anders dan het CDW, slechts twee artikelen waarin de grondslag van het ontstaan van een douaneschuld is geregeld. Artikel 77 DWU regelt het ontstaan van een douaneschuld bij invoer wanneer goederen in het vrije verkeer worden gebracht of wanneer zij onder de regeling tijdelijke invoer zijn geplaatst. Artikel 79 DWU regelt het ontstaan van een douaneschuld bij invoer in situaties waarbij verplichtingen en voorwaarden uit de douanewetgeving niet worden nageleefd. Deze artikelen worden in de paragrafen 5.2 en 5.3 nader behandeld. Verder wordt in paragraaf 5.4 beschreven aan de hand van artikel 124 DWU hoe een douaneschuld tenietgaat. In hoofdstuk 5 komen de volgende onderzoeksvragen aan bod.

- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het DWU?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het DWU tenietgaan?*

Uit de bepalingen van het CDW bleek dat een aantal douaneformaliteiten verbonden zijn aan invoer. Ook het DWU kent douaneformaliteiten bij invoer en deze worden hieronder kort beschreven. Goederen die uit derde landen binnenkomen staan nu moment van binnenbrengen op grond van artikel 134 DWU onder douanetoezicht. Bij het binnenbrengen moet eerst op grond van artikel 127 DWU een summiere aangifte worden ingediend en vervolgens moeten op grond van artikel 133 DWU de douaneautoriteiten op de hoogte worden gesteld van de aankomst van de goederen. De eenmaal aangekomen goederen dienen conform artikel 139 DWU te worden aangebracht bij het douanekantoor van bestemming en zijn vanaf dat moment op grond van artikel 144 DWU in tijdelijke opslag. Middels een douaneaangifte worden de goederen op grond van artikel 156 DWU onder een douaneregeling geplaatst. Net zoals in het CDW kan onderscheid gemaakt worden tussen 3 soorten douaneregelingen:

- *In het vrije verkeer brengen;*
- *Bijzondere regelingen;*
- *Uitvoer.*

In het kader van de scriptie is het niet nodig om dieper in te gaan op het proces van invoer. De douaneregelingen worden bij voorbeelden voor zoverre nodig is kort uitgelegd. Het is van belang om te weten dat het binnenbrengen van goederen kan, al dan niet bewust, leiden tot een douaneschuld.

§ 5.2 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 77 DWU

Uit artikel 77 lid 1 onderdeel a DWU blijkt dat een douaneschuld bij invoer ontstaat wanneer goederen die onderworpen zijn aan douanerechten in het vrije verkeer worden gebracht. Dit betekent dat de douaneschuld ontstaat doordat goederen binnen het douanegebied van de Unie worden gebracht om aldaar in het vrije verkeer te worden gebracht waarbij voldaan is aan alle douaneformaliteiten. In zoverre kent artikel 77 lid 1 onderdeel a DWU geen verschil ten opzichte van artikel 201 lid 1 onderdeel a CDW.

Een douaneschuld bij invoer kan ook ontstaan wanneer niet-Uniegoederen onder de regeling *'tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van invoerrechten'* worden gebracht.¹³⁹ Anders dan in het CDW, waar invoerrechten werden geheven voor het gedeelte wat niet onder de vrijstelling valt, zal op grond van artikel 252 DWU per maand of maanddeel dat de goederen onder deze regeling geplaatst worden, 3% van het bedrag aan invoerrechten worden geheven dat normaliter geheven zou worden op het moment dat de goederen in het vrije verkeer waren geplaatst, met een maximum van 100%.

In beide gevallen zal de douaneschuld conform artikel 77 lid 2 DWU ontstaan op het moment dat de douaneaangifte door de douaneautoriteiten wordt aanvaard. Op grond van artikel 77 lid 3 DWU is de schuldenaar de aangever. Tevens is schuldenaar in geval van indirecte vertegenwoordiging *'de persoon voor wiens rekening de douaneaangifte wordt gedaan.'*¹⁴⁰ Verder kunnen volgens de bewoordingen van de laatste volzin uit artikel 77 lid 3 DWU ook anderen als schuldenaren worden aangemerkt:

*'Indien een douaneaangifte voor een van de in lid 1 bedoelde regelingen is opgesteld op basis van gegevens die ertoe leiden dat de invoerrechten geheel of gedeeltelijk niet worden geïnd, is de persoon die de voor het opstellen van de aangifte benodigde gegevens heeft verstrekt en wist, of redelijkerwijze had moeten weten, dat die gegevens onjuist waren, eveneens schuldenaar.'*¹⁴¹

De tekst uit de laatste volzin is op een andere wijze geschreven dan de tekst uit de laatste volzin uit artikel 201 lid 3 CDW. Daarbij is het gedeelte *'overeenkomstig de geldende nationale bepalingen'* uit artikel 201 lid 3 CDW laatste volzin weggelaten in artikel 77 DWU. Dit betekent dat in het DWU de personen uit de laatste volzin ook zonder dat de nationale bepalingen dit benoemen schuldenaar zijn. Echter lijkt niet, mijns inziens, dat het doel en de strekking van deze laatste volzin is gewijzigd. Daardoor zal de uitspraak van het Kipvlees arrest, welke reeds in paragraaf 3.2 is behandeld, ook voor deze bepaling in het DWU handvaten bieden.¹⁴²

¹³⁹ Artikel 77 lid 1 onderdeel b DWU.

¹⁴⁰ Artikel 77 lid 3 DWU.

¹⁴¹ Artikel 77 lid 3 DWU laatste volzin.

¹⁴² HvJ EU, 19 oktober 2017, nr. C-522/16, ECLI:EU:C:2017:778 (Kipvlees arrest).

§ 5.3 Het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 79 DWU

Artikel 79 DWU is als het ware een samenvoeging van de artikelen 202 tot en met 205 CDW. Redenen hiervoor zijn het voorkomen van problemen bij het bepalen van de grondslag van een douaneschuld, uniformering en vereenvoudiging.¹⁴³ Op grond van artikel 79 lid 1 DWU zal een douaneschuld bij invoer wat betreft aan invoerrechten onderworpen goederen ontstaan bij niet-naleving van:

- a. *‘Een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende het binnenbrengen van niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie, de onttrekking van dergelijke goederen aan douanetoezicht, of het verkeer, de veredeling, de opslag, de tijdelijke opslag, de tijdelijke invoer of de verwijdering van dergelijke goederen binnen dat douanegebied;*
- b. *Een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende de bijzondere bestemming van goederen binnen het douanegebied van de Unie; of*
- c. *Een van de voorwaarden voor de plaatsing van niet-Uniegoederen onder een douaneregeling of voor de toekenning van een vrijstelling of van een verlaagd invoerrecht op grond van de bijzondere bestemming van de goederen.’¹⁴⁴*

Met de invoering van artikel 79 DWU verdwijnt de discussie tussen een artikel 203 CDW en artikel 204 CDW douaneschuld. Belangrijk om te noemen is dat in artikel 79 DWU, anders dan in artikel 204 CDW, wettelijke verzuimen zonder werkelijke gevolgen voor een van de douaneregelingen of tijdelijke opslag nu wel leiden tot een douaneschuld bij invoer.

De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop niet of niet langer meer voldaan wordt aan een van de verplichtingen welke leidt tot niet-naleving en dus de douaneschuld.¹⁴⁵ Als achteraf pas duidelijk wordt dat sprake is van niet-naleving, dan zal de douaneschuld ontstaan op het tijdstip waarop de douaneaangifte was aanvaard.¹⁴⁶

Voor een douaneschuld in de zin van artikel 79 lid 1 onderdelen a en b DWU zal de schuldenaar eenieder zijn die de betrokken verplichtingen niet is nagekomen, eenieder die wist of redelijkerwijs had moeten weten dat een betrokken verplichting niet was nagekomen en diegene handelde voor rekening van de persoon die deze verplichting moest nakomen of zelf deelnam aan een handeling die tot deze niet-naleving leidde.¹⁴⁷ Ook is schuldenaar de persoon die de goederen verworven of al dan niet tijdelijk onder zich had en op dat moment dat hij/zij die goederen had, wist of redelijkerwijs had moeten weten dat een van de verplichtingen in het kader van de douanewetgeving niet waren nageleefd.¹⁴⁸

¹⁴³ Zie J. Belmans, ‘Verschoonbare verzuimen bij douaneschulden bij invoer’, (Verhandeling) *Europese Fiscale Studies 2016* & Handboek Douane 200.00.00, Mededeling nr. 1, paragraaf 1.3 (geldig vanaf 1 mei 2016).

¹⁴⁴ Artikel 79 lid 1 DWU.

¹⁴⁵ Artikel 79 lid 2 onderdeel a DWU.

¹⁴⁶ Artikel 79 lid 2 onderdeel b DWU.

¹⁴⁷ Artikel 79 lid 3 onderdelen a en b DWU.

¹⁴⁸ Artikel 79 lid 3 onderdeel c DWU.

De schuldenaar van een douaneschuld in de zin van artikel 79 lid 1 onderdeel c DWU is de persoon die moet *'voldoen aan de voorwaarden voor de plaatsing van de goederen onder een douaneregeling, voor de douaneaangifte van de onder die douaneregeling geplaatste goederen, of voor de toekenning van een vrijstelling of van een verlaagd invoerrecht op grond van de bijzondere bestemming van de goederen.'*¹⁴⁹ Als laatst is ook de persoon die onjuiste gegevens heeft verstrekt voor de opstelling van de douaneaangifte met gevolg dat te weinig of geen invoerrechten worden geheven dan het geval zou zijn met juiste gegevens, ook schuldenaar indien hij/zij wist of redelijkerwijs had moeten weten dat hij/zij onjuiste gegevens had verstrekt.¹⁵⁰ Ook hier weer zal het Kipvlees arrest handvaten bieden, de tekst komt immers overeen met de laatste volzin uit artikel 77 lid 3 DWU en naar mijn mening bedoelt de wetgever hier ook niets anders mee dan uit de bewoordingen van artikel 201 lid 3 CDW laatste volzin bleek.

§ 5.4 Het tenietgaan van een douaneschuld op grond van artikel 124 DWU

Net zoals in het CDW biedt ook het DWU mogelijkheden om een douaneschuld teniet te laten gaan. Als eerst zal een douaneschuld op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel a DWU tenietgaan door verjaring. De termijn voor verjaring in het DWU is drie jaar, maar uit strafrechtelijk vervolgbare handelingen ontstane douaneschulden kan deze termijn in overeenstemming met de nationale wetgeving verlengd worden naar minimaal vijf en maximaal tien jaar.¹⁵¹ In het kader van de scriptie is het niet noodzakelijk verder in te gaan op de verjaring van een douaneschuld. Onbetwistbaar is ook dat door het volledig betalen van de invoerrechten de douaneschuld tenietgaat.¹⁵²

De douaneschuld kan ook op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel b DWU tenietgaan door kwijtschelding. Wel kent het DWU meerdere schuldenaren en zal een douaneschuld waarvoor meerdere schuldenaren zijn alleen tenietgaan voor de persoon of personen aan wie kwijtschelding is verleend.¹⁵³ Niet onbelangrijk om te melden is artikel 120 DWU, de zogenaamde billijkheidsbepaling. Kortweg kan worden gezegd dat een kwijtschelding kan worden verleend aan de schuldenaar die niet nalatig is geweest noch bedrog heeft gepleegd. Mijns inziens kan deze situatie zich voor doen indien een particulier goederen bestelt uit derde landen, waarbij de goederen met Incoterm DAP worden geleverd.¹⁵⁴ Doorgaans zal het vervoersbedrijf de goederen inklaren op kosten van die particulier. Mocht het vervoersbedrijf nalatig zijn of bedrog plegen waarbij de particulier ook als schuldenaar wordt aangemerkt, omdat de particulier opdracht heeft gegeven aan het vervoersbedrijf voor de inklaring, is naar

¹⁴⁹ Artikel 79 lid 4 DWU.

¹⁵⁰ Artikel 79 lid 4 DWU laatste volzin.

¹⁵¹ Artikel 103 leden 1 & 2 DWU.

¹⁵² Artikel 124 lid 1 onderdeel b DWU.

¹⁵³ Artikel 124 lid 5 DWU.

¹⁵⁴ Incoterm DAP wil zeggen dat de goederen worden geleverd tot een afgesproken plaats (vaak de eindbestemming) maar zonder de kosten voor inklaring, douanerechten en btw.

mijn mening sprake van een bijzondere omstandigheid waar kwijtschelding van de douaneschuld aan de particulier op zijn plaats is.

Verder kan een douaneschuld op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel d DWU tenietgaan door het ongeldig maken van de aangifte wanneer deze douaneschuld is ontstaan door het plaatsen van goederen onder een douaneregeling waarbij invoerrechten verschuldigd zijn. Ook kan een douaneschuld tenietgaan wanneer goederen in beslag worden genomen en verbeurd worden verklaard of wanneer goederen onder douanetoezicht worden vernietigd of afgestaan aan de staat.¹⁵⁵ Tevens kan een douaneschuld op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel g DWU tenietgaan indien de goederen bij vernietiging, onherstelbaar verlies ingevolge een oorzaak verband houdend met de aard van de goederen dan wel door onvoorziene omstandigheden of overmacht of door instructies van douaneautoriteiten onherstelbaar verloren gaan en voor niemand langer bruikbaar zijn.

De douaneschuld kan op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel h DWU tenietgaan indien de douaneschuld ingevolge verzuim is ontstaan maar het verzuim geen gevolgen had voor de correcte werking van de douaneregeling of tijdelijke opslag. Echter is hier wel voor vereist dat de douaneformaliteiten alsnog moeten worden vervuld en geen sprake is van een poging tot bedrog.¹⁵⁶

Op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel i DWU kan een douaneschuld met toestemming van de douaneautoriteiten tenietgaan ten aanzien van goederen die op basis van hun bijzondere bestemming een verlaagd hebben tarief of vrijgesteld zijn van invoerrechten als deze goederen in het vrije verkeer zijn gebracht of zijn uitgevoerd. Daarnaast kan een douaneschuld die is ontstaan door de schending van de no-drawbackbepaling uit artikel 78 DWU tenietgaan op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel j DWU.¹⁵⁷ De problematiek omtrent de no-drawbackbepaling bij de verkrijging van oorsprong is een thema buiten het bereik van deze scriptie en wordt niet nader besproken.

Voorts kan op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel k DWU een douaneschuld tenietgaan wanneer deze is ontstaan op grond van artikel 79 DWU en is aangetoond dat de goederen in ongebruikte of niet verbruikte staat het douanegebied van de Unie hebben verlaten. De douaneautoriteiten moeten het aangetoonde wel aanvaarden. Niet zal de douaneschuld in voorgaande geval tenietgaan als de schuldenaar bedrog trachtte te plegen.¹⁵⁸ Als laatst kan op grond van artikel 124 lid 7 DWU een douaneschuld tenietgaan wanneer deze is ontstaan op grond van artikel 79 DWU en de schuldenaar op geen enkele wijze heeft geprobeerd te bedriegen en heeft meegewerkt aan de bestrijding van fraude.

¹⁵⁵ Artikel 124 lid 1 onderdelen e & f DWU. Voor gevallen als bedoeld in lid 1 onderdeel e wordt geacht een douaneschuld niet teniet zijn gedaan indien de douaneschuld fungeert als grondslag voor een sanctie voortvloeiend uit de douanewetgeving.

¹⁵⁶ Artikel 124 lid 1 onderdeel h sub i & ii DWU.

¹⁵⁷ Zie ook Van Vliet, *Douanerecht (FM nr. 90)* 2019/4.2.3.

¹⁵⁸ Artikel 124 lid 6 DWU.

§ 5.5 Deelconclusie hoofdstuk 5

Om de onderzoeksvraag van de scriptie te beantwoorden, is in hoofdstuk 5 de wetgeving van het DWU aan orde gekomen en in het bijzonder het ontstaan en tenietgaan van een douaneschuld bij invoer. De volgende deelvragen zijn aan bod gekomen:

- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het DWU?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het DWU tenietgaan?*

Het DWU kent twee artikelen welke de basis van het ontstaan van een douaneschuld bij invoer bevatten. Op grond van artikel 77 DWU ontstaat een douaneschuld bij invoer wanneer goederen in het vrije verkeer worden geplaatst. Ook ontstaat een douaneschuld bij invoer wanneer goederen onder de regeling tijdelijke invoer worden geplaatst en daarbij een gedeeltelijke vrijstelling van invoerrechten is. Per maand of maanddeel van de termijn waarin de goederen onder deze regeling zijn geplaatst, wordt 3% van het bedrag in rekening gebracht van het totaalbedrag aan invoerrechten indien de goederen bestemd zouden zijn voor het vrije verkeer, met een maximum van 100%. De douaneschuld op grond van artikel 77 DWU ontstaat op het moment dat de douaneaangifte wordt aanvaard door de douaneautoriteiten.

Verder ontstaat een douaneschuld bij invoer door situaties in de zin van artikel 79 DWU. Artikel 79 DWU is als het ware een samenvoeging van de artikelen 201 t/m 205 CDW met het doel om problemen te voorkomen bij het bepalen van de grondslag, uniformering en vereenvoudiging. Een douaneschuld bij invoer op grond van artikel 79 DWU ontstaat door niet-naleving van verplichtingen of voorwaarden ten aanzien van douaneregeling of door onttrekking aan het douanetoezicht. In het bijzonder moet genoemd worden dat ook verzuimen welke geen gevolgen hebben voor de juiste werking van een douaneregeling ook leiden tot het ontstaan van een douaneschuld in de zin van artikel 79 DWU. Het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat geschiedt op het moment waarop een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen niet wordt nageleefd of wanneer een van de voorwaarden ten aanzien van douaneregeling, vrijstelling en verlaagd douanetarief in het kader van een bijzondere bestemming, wordt geschonden.

Het DWU kent veel mogelijkheden om een douaneschuld teniet te laten gaan. In eerste instantie zal een douaneschuld tenietgaan door verjaring, waarvoor een termijn van drie jaar geldt. Lidstaten kunnen deze termijn in hun nationale wetgeving verlengen naar minimaal vijf en maximaal tien jaar voor situaties waar de douaneschuld is ontstaan door een strafrechtelijk vervolgbare handeling. De douaneschuld gaat teniet door het volledig betalen van de invoerrechten. De douaneschuld gaat ook teniet ten aanzien van de persoon of personen aan wie kwijtschelding is toegekend. Daarbij kan de billijkheidsbepaling van artikel 120 DWU een rol spelen ten aanzien van de persoon of personen die als schuldenaar zijn aangemerkt voor de douaneschuld maar zelf geen bedrog hebben gepleegd en niet nalatig zijn geweest. Verder kan een douaneschuld op grond van artikel 79 DWU tenietgaan bij het ongeldig maken van de douaneaangifte, bij inbeslagname en verbeurdverklaring van de goederen, bij het afstaan van de goederen aan de staat, bij het onder toezicht van de douaneautoriteiten vernietigen van

de goederen en bij onherstelbaar verlies van de goederen wegens onvoorziene omstandigheden, overmacht of door instructies van douaneautoriteiten.

Een douaneschuld bij invoer op grond van artikel 79 DWU die ontstaat door een verzuim zonder gevolgen voor de correcte werking van een douaneregeling of tijdelijke opslag, kan alleen tenietgaan indien de douaneformaliteiten alsnog worden vervuld en geen sprake was van poging tot bedrog. Verder kan een douaneschuld bij invoer op grond van artikel 79 DWU tenietgaan indien naar wens van de douaneautoriteiten is aangetoond dat de goederen niet zijn gebruikt of verbruikt en uit het douanegebied van de Unie zijn weggegaan. Een douaneschuld bij invoer op grond van artikel 79 DWU kan ook tenietgaan ten aanzien van een schuldenaar die geen bedrog heeft proberen te plegen en heeft meegewerkt aan de bestrijding van fraude.

Hoofdstuk 6 Samenloop omzetbelasting bij invoer en DWU douaneschulden

§ 6.1 Algemene inleiding samenloop tussen Wet OB en DWU

In het vierde hoofdstuk is ingegaan op de samenloop tussen de Wet OB en het CDW. Het CDW is op 1 mei 2016 vervangen door het DWU. Ook met het DWU ontstaat een samenloop tussen enerzijds het ontstaan van douaneschulden op grond van de douanewetgeving en anderzijds de heffing van invoer-btw. De btw-wetgeving verwijst naar het douanerecht voor de wijze van heffing van de invoer-btw.¹⁵⁹ In dit hoofdstuk zal aandacht besteed worden aan deze samenloop. De volgende deelvragen worden behandeld:

- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het DWU?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het DWU voor de btw-schuld bij invoer?*

In het hoofdstuk wordt onderscheid gemaakt tussen regelmatige invoer en onregelmatige invoer. Met regelmatige invoer wordt bedoeld de invoer van goederen met een artikel 77 DWU douaneschuld. Als de douaneschuld op grond van artikel 79 DWU ontstaat dan is sprake van onregelmatige invoer. Dit komt omdat bij douaneschulden in de zin van artikel 79 DWU handelingen plaatsvinden die niet in overeenstemming zijn met de wetgeving. Verder zal in dit hoofdstuk de vergelijking worden gemaakt met hoofdstuk 4 waarbij ingegaan wordt op de veranderingen van het DWU ten opzichte van het CDW.

§ 6.2 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij regelmatige invoer

Bij regelmatige invoer ontstaat een douaneschuld op grond van artikel 77 DWU. De douaneschuld ontstaat omdat de aan invoerrechten onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht of omdat de goederen onder de regeling tijdelijke invoer worden geplaatst waarbij een gedeeltelijke vrijstelling van toepassing is. In dat geval ontstaat een douaneschuld voor het gedeelte wat niet is vrijgesteld. De douaneschuld ontstaat op het moment dat de douaneaangifte door de douaneautoriteiten wordt aanvaard. De plaats waar de douaneschuld ontstaat is de plaats waar de goederen worden ingevoerd. De schuldenaar is de persoon die de douaneaangifte doet en ook, indien van toepassing, de indirect vertegenwoordiger die voor rekening van die persoon de douaneaangifte doet.

Een douaneschuld ontstaat omdat aan invoerrechten onderworpen goederen worden binnengebracht in het douanegebied van de Unie. Maakt dat gebied wel uit van het douanegebied van de Unie, maar niet van het btw-gebied van de Unie, dan ontstaat geen btw-

¹⁵⁹ Artikel 22 Wet OB.

schuld bij invoer.¹⁶⁰ In het geval van Nederland, welke zowel in het douanegebied als het btw-gebied van de Unie gelegen is, is dit anders. Indien de goederen in het vrije verkeer worden gebracht ontstaat een douaneschuld op grond van artikel 77 DWU. Op grond van artikel 18 lid 1 onderdeel c Wet OB zal, ten tijde van het in het vrije verkeer brengen van de goederen waardoor het douaneregime wordt beëindigd, het belastbare feit invoer plaatsvinden. Door het belastbare feit voor de btw ontstaat een btw-schuld bij invoer. Op grond van artikel 60 Btw-Richtlijn is de belasting verschuldigd gelijktijdig met het plaatsvinden van het belastbare feit invoer. Het belastbare feit invoer voor de btw vindt plaats wanneer het douaneregime wordt beëindigd. Het douaneregime eindigt op het moment dat de goederen in het vrije verkeer worden gebracht en de artikel 77 DWU douaneschuld ontstaat. Dit gebeurt op het tijdstip waarop de douaneaangifte door de douaneautoriteiten wordt aanvaard.

Gelet op de bewoordingen van artikel 77 DWU vergeleken met artikel 201 CDW, is mijns inziens inhoudelijk niks gewijzigd en blijft de samenloop bij regelmatige invoer onder het DWU hetzelfde als de samenloop bij regelmatige invoer onder het CDW. Dat betekent dat de koppeling met het douanerecht via artikel 22 Wet OB verloopt en de btw-schuld bij invoer bij wege van het douanerecht wordt geheven, zoals ook het geval was onder het CDW in geval van regelmatige invoer. De btw-schuld bij invoer ontstaat zo gelijktijdig met de douaneschuld op grond van artikel 77 DWU, op het moment waarop de douaneaangifte wordt aanvaard. Ook voor de persoon die de invoer-btw verschuldigd is, wordt aangesloten bij de schuldenaar in de zin van artikel 77 DWU, namelijk de aangever of dienst indirect vertegenwoordiger. De douaneschuld wordt geheven door middel van een uitnodiging tot betaling (utb).¹⁶¹ Op deze utb wordt ook de verschuldigde invoer-btw geheven.¹⁶² Mijns inziens is de samenloop zoals die nu is bij regelmatige invoer wenselijk, immers is het praktisch om invoerrechten en invoer-btw gelijktijdig te heffen bij regelmatige invoer als de goederen toch in het economische verkeer van de Unie terechtkomen en aldaar zullen worden verbruikt.

Tot op heden kent de Wet OB de zogenaamde artikel 23 vergunning waarbij de invoer-btw wordt verlegd op de btw-aangifte en kan de invoer-btw via diezelfde aangifte in aftrek worden gebracht. Omdat artikel 23 Wet OB een afwijking is van artikel 22 Wet OB, bestaat mijns inziens bij regelmatige invoer ook na inwerkingtreding van het DWU geen samenloop tussen de heffing van invoer-btw en douaneschulden. Dit geldt ook voor de persoon die de btw-schuld bij invoer is verschuldigd. Bij gebruik van een artikel 23 vergunning is, anders dan de schuldenaar in de zin van het douanerecht, de aangever of diens indirect vertegenwoordiger de btw-schuld bij invoer verschuldigd. De methodiek van deze regeling is niet gewijzigd waardoor verdere behandeling in deze paragraaf niet noodzakelijk is.¹⁶³

¹⁶⁰ Zie voor alle uitzonderingsgebieden artikel 6 Btw-Richtlijn.

¹⁶¹ Artikel 102 DWU juncto artikel 7:6 Algemene douanewet.

¹⁶² Dit gebeurt via artikel 22 Wet OB waarbij wordt aangesloten bij het douanerecht.

¹⁶³ De artikel 23 vergunning is reeds behandeld in paragrafen 4.2 en 4.3.7.

§ 6.3 Samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer

Zoals uit paragraaf 5.3 bleek, zijn de artikelen 202 CDW t/m 205 CDW als het ware samengevoegd in artikel 79 DWU. In paragraaf 6.3 wordt getracht de gevolgen van deze samenvoeging op de samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer in kaart te brengen. Ondanks dat het DWU ruim vijf jaar geleden inwerking is getreden, is de jurisprudentie over de samenloop met invoer-btw schaars. Pas in 2021 verscheen het eerste arrest van het HvJ EU in de zaak VS over de samenloop bij onregelmatige invoer.¹⁶⁴ In dat jaar verscheen ook nog een conclusie van de advocaat-generaal in de zaak UB.¹⁶⁵ Zeer recentelijk heeft het HvJ EU ook uitspraak gedaan in de zaak UB.¹⁶⁶ Het arrest VS wordt in deze paragraaf behandeld, de conclusie van de zaak UB en de uitspraak daarvan komen aan bod in paragraaf 6.4.

In het arrest VS heeft het HvJ EU op 3 maart 2021 uitspraak gedaan over het ontstaan van een btw-schuld bij invoer in samenloop met artikel 79 DWU.¹⁶⁷ Belanghebbende in dit arrest is een inwoner uit Duitsland en heeft een personenvoertuig welke geregistreerd staat in Turkije via Bulgarije, Servië, Hongarije en Oostenrijk naar Duitsland gebracht. In Duitsland wordt volgens belanghebbende het voertuig korte tijd voor privédoeleinden gebruikt waarna het vervolgens weer naar Turkije is gebracht. Naar aanleiding van een politiecontrole is vastgesteld dat het voertuig in Duitsland is geïmporteerd waarna de Duitse douaneautoriteiten invoerrechten en invoer-btw in rekening brengen bij belanghebbende. Reden hiertoe was dat verzuimd was om het voertuig aan te brengen bij een douanekantoor. De vrijstelling voor tijdelijke invoer slaagt hier niet omdat belanghebbende verblijft in het douanegebied van de Unie. Het bedrag aan invoerrechten was lager dan 10.000 euro waardoor op grond van artikel 87 lid 4 DWU de douaneschuld ontstond in de lidstaat waar de onregelmatigheid was vastgesteld.¹⁶⁸

De vraag was of artikel 87 lid 4 DWU ook van toepassing was op de btw-schuld bij invoer, waardoor de plaats waar de invoer-btw verschuldigd was ook Duitsland zou zijn. Bij de beantwoording van de vraag gaat het HvJ EU niet specifiek in op de situatie van artikel 87 lid 4 DWU, maar geeft mijns inziens een algemener antwoord op de vraag waar de invoer-btw verschuldigd is in geval van niet-naleving. Met meerdere verwijzingen naar het reeds in paragraaf 4.3.4. behandelde arrest Federal Express geeft het HvJ EU aan dat voor de plaats waar de btw-schuld bij invoer ontstaat aangesloten moet worden bij de plaats waar de goederen worden verbruikt. Een verschil met het arrest Federal Express is dat het voertuig in het arrest VS in meerdere EU-landen is verbruikt, terwijl in het arrest Federal Express de goederen in Griekenland in het economische verkeer terecht zijn gekomen. Het HvJ EU legt

¹⁶⁴ HvJ EU, 3 maart 2021, nr. C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 (VS).

¹⁶⁵ HvJ EU, 6 oktober 2021, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2021:824 (UB) (Conclusie advocaat-generaal).

¹⁶⁶ HvJ EU, 7 april 2022, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2022:277 (UB).

¹⁶⁷ HvJ EU, 3 maart 2021, nr. C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 (VS).

¹⁶⁸ Artikel 87 lid 4 DWU kent geen voorganger in het CDW. Mijns inziens is lid 4 een simplificatie waarbij de plaats van de douaneschuld ongecompliceerd vastgesteld kan worden indien het gaat om kleine bedragen aan invoerrechten.

echter uit dat het werkelijk verbruik plaats heeft gevonden in Duitsland omdat belanghebbende daar woonachtig is.

Naar mijn mening roept dit vragen op over het begrip verbruik. Het HvJ EU sluit aan bij de woonplaats, maar bij werkelijk verbruik kan bijvoorbeeld ook gedacht worden aan het aantal gereden kilometers. De reis van Turkije naar Duitsland ging door meerdere landen waarbij niet uit te sluiten is dat in een andere lidstaat dan Duitsland de meerderheid van deze kilometers gereden is. Indien het goed in het economische verkeer van de Unie terecht is gekomen en in meerdere lidstaten is verbruikt, kan ook aangesloten worden bij de lidstaat waarin het eerste verbruik plaats zou hebben gevonden, wat in dit geval Bulgarije zou zijn geweest.

Bij de beantwoording van de vraag legt het HvJ EU dat de btw-schuld bij invoer ontstaat in de lidstaat waar de niet-naleving wordt vastgesteld wanneer de goederen aldaar in het economische circuit van de Unie zijn gebracht, ook al zijn de goederen via een andere lidstaat binnen het douanegebied van de Unie binnengebracht. Het HvJ EU kiest voor een praktische oplossing waarbij de plaats van de vaststelling van de niet-naleving in combinatie met de woonplaats van belanghebbende de doorslaggevende reden is om te constateren dat het werkelijk verbruik in Duitsland heeft plaatsgevonden. Het HvJ EU is voor de plaats van verbruik naar mijn mening ten onrechte niet ingegaan op artikel 87 lid 4 DWU. Bij een klein bedrag aan invoer-btw zou het juist praktisch zijn om voor de plaats van verschuldigdheid aan te sluiten bij dit artikel. Gelet op het bovengenoemde arrest lijkt het HvJ EU de lijn van jurisprudentie uit het CDW tijdperk voort te zetten en verder te nuanceren. Onder het CDW werden onregelmatigheden onderverdeeld in meerdere artikelen waarbij per artikel bekeken moest worden of al dan niet een douaneschuld ontstond en voorts ook een btw-schuld bij invoer. De brede grondslag van artikel 79 DWU omvat mijns inziens alle onregelmatigheden die het CDW tracht vast te stellen in de artikelen 202 t/m 205 CDW. Daardoor zal per geval van onregelmatigheid in de zin van artikel 79 DWU nagegaan moeten worden wat de gevolgen zijn voor de douaneschuld en de btw-schuld bij invoer. Daarbij is naar mijn mening de toetsing aan de jurisprudentie van het CDW tijdperk het belangrijkste element voor het bepalen van de consequenties wat betreft de douaneschuld en invoer-btw. Mijns inziens is de verwachting dat het HvJ EU de samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw bij onregelmatige invoer onder het DWU verder zal nuanceren waarbij het karakter van de btw de centrale rol zal hebben.

Gelet op de doelstelling van de btw, welke tracht het verbruik te belasten, en het doel van douanerechten, welke de interne markt beschermen tegen concurrerende goederen uit derde landen, is het naar mijn mening niet wenselijk dat ook bij onregelmatige invoer via artikel 22 Wet OB een parallellisme wordt gemaakt met het douanerecht bij de wijze van heffing van de btw-schuld bij invoer. Het HvJ EU heeft dan ook in jurisprudentie steeds meer oog voor het karakter van de btw die afwijkt van het karakter van douanerechten.

§ 6.4 Samenloop tussen het tenietgaan van een douaneschuld en invoer-btw

Op grond van artikel 22 lid 2 Wet OB bestaat de mogelijkheid om de invoer-btw bij ministeriële regeling kwijt te schelden dan wel terug te betalen in gevallen waarin aanspraak bestaat of zou bestaan op kwijtschelding of terugbetaling van rechten bij invoer. De kwijtschelding of teruggaaf kan alleen geschieden in gevallen waarin de invoer-btw niet in aftrek is gebracht en voor het gedeelte van de invoer-btw wat wordt kwijtgescholden of terugbetaald kan geen aftrek plaatsvinden.¹⁶⁹ De kwijtschelding of teruggaaf is geregeld in artikel 9:1 Algemene douaneregeling.¹⁷⁰ In dit artikel wordt de koppeling gemaakt met het douanerecht waarbij de kwijtschelding dan wel terugbetaling wordt verleend in gevallen waarbij krachtens het DWU aanspraak bestaat of zou bestaan op kwijtschelding of terugbetaling van de rechten bij invoer. De kwijtschelding of terugbetaling van de invoer-btw volgt het regime van het tenietgaan van een douaneschuld waarmee het parallellisme tussen het tenietgaan van een douaneschuld en het kwijtschelden of terugbetalen van invoer-btw wordt bevestigd.

Uit paragraaf 4.4 bleek dat bij smokkel een douaneschuld onder het CDW tenietgaat en geen btw-schuld bij invoer ontstaat indien de goederen bij het eerste douanekantoor van de buitengrens van het douanegebied van de Unie in beslag worden genomen en verbeurd worden verklaard.¹⁷¹ Als de gesmokkelde goederen het eerste douanekantoor zijn gepasseerd en daarna pas in handen van de douaneautoriteiten vallen, dan gaat de douaneschuld niet teniet en ontstaat wel een btw-schuld bij invoer, omdat het risico bestaat dat de goederen in het economische circuit van de Unie terecht zouden kunnen komen.

De advocaat-generaal wijkt in de conclusie van de zaak UB af van bovenstaande gedachtegang.¹⁷² In deze zaak worden sigaretten gesmokkeld over de grens van Belarus naar Litouwen waarbij de goederen diezelfde dag nog in beslag worden genomen door de Litouwse douaneautoriteiten. De goederen worden echter niet in beslag genomen bij het eerste douanekantoor van de buitengrens van het douanegebied van de Unie. De advocaat-generaal legt uit dat onder het CDW een douaneschuld tenietgaat indien de gesmokkelde goederen bij binnenbrengen, in de zone van het eerste douanekantoor aan de buitengrens van het douanegebied van de Unie, in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip of naderhand verbeurd worden verklaard.¹⁷³ Bij invoering van het DWU is het artikel over het tenietgaan van een douaneschuld gewijzigd waardoor niet enkel bij de inbeslagname en verbeurdverklaring in de zone van het douanekantoor aan de buitengrens van de Unie de douaneschuld tenietgaat, maar ook in gevallen waarin goederen in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip dan wel naderhand verbeurd worden verklaard, nadat ze het eerste

¹⁶⁹ Artikel 22 lid 3 Wet OB.

¹⁷⁰ Geldend vanaf 1 mei 2016.

¹⁷¹ HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk Transport og Logistik).

¹⁷² HvJ EU, 6 oktober 2021, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2021:824 (UB) (Conclusie advocaat-generaal).

¹⁷³ HvJ EU, 6 oktober 2021, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2021:824, r.o. 31 (UB) (Conclusie advocaat-generaal).

douanekantoor gepasseerd zijn.¹⁷⁴ Het HvJ EU volgt de uitleg van de advocaat-generaal in de uitspraak van de zaak UB, waardoor de douaneschuld tenietgaat.¹⁷⁵

De invoer-btw blijft in bovenstaande zaak volgens de advocaat-generaal wel verschuldigd, die hiervoor drie redenen geeft. Ten eerste gaat een btw-schuld bij invoer teniet indien de goederen zijn vernietigd. In deze zaak werden de goederen op een veel later tijdstip en op gerechtelijk bevel verbeurdverklaard, waardoor volgens de advocaat-generaal geen sprake is van vernietiging. Voorts ontstaat volgens de jurisprudentie een btw-schuld bij invoer indien de goederen pas na het passeren van het eerste douanekantoor van de Unie in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip dan wel naderhand verbeurd zijn verklaard, omdat het belastbare feit voor de btw reeds heeft plaatsgevonden. Verder bestond het risico dat de goederen in het economische verkeer van de Unie terecht zouden komen. Dit risico deed zich voor op het moment dat de goederen op Litouws grondgebied de zone van het eerste douanekantoor waren gepasseerd. Hoewel dit mijns inziens in eerste instantie merkwaardig was, omdat onder het CDW geen btw-schuld bij invoer kan ontstaan indien de douaneschuld tenietgaat, is de conclusie van de advocaat-generaal goed te volgen. De uitbreiding van het tenietgaan van een douaneschuld bij inbeslagname betekent niet automatisch dat de btw-schuld bij invoer ook tenietgaat. Zoals in het arrest Dansk Transport og Logistik het geval was, vindt het belastbare feit invoer voor de btw plaats nadat de goederen op onregelmatige wijze het eerste douanekantoor van de buitengrens van het douanegebied van de Unie passeren en daarmee het risico ontstaat dat deze in het economische verkeer van de Unie terecht zouden kunnen komen.¹⁷⁶ In de zaak UB is dit het geval, waardoor de btw-schuld bij invoer volgens de advocaat-generaal in stand blijft. Het HvJ EU heeft de conclusie van de advocaat-generaal gevolgd in de uitspraak van de zaak UB, waardoor de btw-schuld bij invoer verschuldigd blijft, ook al gaat in deze zaak de douaneschuld teniet.¹⁷⁷

De vraag is nu of naar aanleiding van de conclusie en uitspraak in de zaak UB artikel 9:1 lid 1 Algemene douaneregeling nog opgaat.¹⁷⁸ In deze regeling wordt de terugbetaling of kwijtschelding van de omzetbelasting verleend in gevallen waarin bij of krachtens het DWU een aanspraak bestaat op de kwijtschelding of terugbetaling van invoerrechten bestaat of zou bestaan. Onder het CDW ging naar mijn mening de bepaling niet zonder meer op bij kwijtschelding in de zin van artikel 233 onderdeel d CDW. De btw-schuld bij invoer ging enkel teniet indien de gesmokkelde goederen niet de zone van het eerste douanekantoor gepasseerd waren. Onder het DWU kan een douaneschuld ook tenietgaan nadat gesmokkelde goederen de zone van het eerste douanekantoor gepasseerd zijn, aldus de conclusie van de advocaat-generaal en de uitspraak van het HvJ EU in de zaak UB. Echter ziet artikel 9:1 lid 1 Algemene douaneregeling op gevallen waarin kwijtschelding of terugbetaling aan orde is op grond van artikel 116 DWU. Hoewel de douaneschuld wel tenietgaat omdat de goederen in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip dan wel naderhand verbeurd worden

¹⁷⁴ HvJ EU, 6 oktober 2021, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2021:824, r.o. 34 t/m 36 (UB) (Conclusie advocaat-generaal).

¹⁷⁵ HvJ EU, 7 april 2022, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2022:277 (UB).

¹⁷⁶ HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk Transport og Logistik).

¹⁷⁷ HvJ EU, 7 april 2022, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2022:277 (UB).

¹⁷⁸ Geldend vanaf 1 mei 2016.

verklaard, resulteert dit niet tot een kwijtschelding in de zin van artikel 116 DWU, maar enkel tot het tenietgaan op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel e DWU. Wordt de conclusie van de advocaat-generaal gevolgd door het HvJ EU, dan gaat voor de invoer-btw de samenloop bij het tenietgaan van een douaneschuld op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel e DWU niet op. Naar mijn mening zou de conclusie van de advocaat-generaal niet gevolgd moeten worden wat betreft het tenietgaan van de douaneschuld. Uit het CDW bleek namelijk dat een douaneschuld bij smokkel in stand bleef indien de onregelmatige invoer werd ontdekt nadat de zone van het eerste douanekantoor van de buitengrens van de Unie gepasseerd was. Na het passeren van deze zone bestaat het risico dat de gesmokkelde goederen verhandeld worden en in concurrentie treden met legale goederen in het economische circuit van de Unie, nu geen douanerechten zijn betaald. Voor de btw-schuld bij invoer is dit doorslaggevend, deze blijft zowel onder het CDW als onder het DWU in stand bij een dergelijke situatie. De advocaat-generaal neemt ook aan dat bij het tenietgaan van een douaneschuld het DWU dezelfde doelstelling beoogd als het CDW.¹⁷⁹ Juist om die reden zou de douaneschuld in stand moeten blijven, zoals ook bij het CDW het geval was. De samenloop bij dit onderdeel zou ten opzichte van het CDW dan niet worden gewijzigd.

Van Drie en Schippers zijn van mening dat de btw-schuld bij invoer niet in stand blijft indien de douaneschuld op grond van artikel 124 lid 1 onderdelen h of k DWU tenietgaat.¹⁸⁰ De douaneschuld gaat in deze gevallen teniet indien sprake is van verzuim zonder werkelijke gevolgen of indien aangetoond kan worden, tot genoegen van de douaneautoriteiten, dat de goederen niet zijn verbruikt en buiten het douanegebied van de Unie zijn gebracht. In geval van verzuim ontstond op grond van artikel 204 CDW geen douaneschuld indien het verzuim zonder werkelijk gevolgen bleef. Artikel 79 DWU bevat niet het zinsdeel uit artikel 204 CDW waarin het verzuim zonder werkelijke gevolgen niet leidt tot een douaneschuld. Echter biedt artikel 124 lid 1 onderdeel h DWU wel de mogelijkheid dat de douaneschuld ingevolge artikel 79 DWU tenietgaat bij verzuim zonder werkelijke gevolgen. Daarbij is wel als vereiste opgenomen dat geen sprake mag zijn van poging tot bedrog.¹⁸¹ Als goederen het douanegebied van de Unie hebben verlaten, bestaat geen risico dat de goederen in het economische verkeer van de Unie terechtkomen. Gezien de jurisprudentie van de arresten Eurogate II en DHL en Wallenborn Transports deel ik dan ook de mening van Van Drie en Schippers dat de btw-schuld bij invoer niet standhoudt indien de douaneschuld op grond van artikel 124 lid 1 onderdelen h of k DWU tenietgaat.¹⁸² Hoewel de uitwerking in een dergelijke situatie onder het DWU niet exact overeenkomt met de uitwerking onder het CDW, blijft de uitkomst hetzelfde. Voor de overige onderdelen van artikel 124 lid 1 DWU speelt de kwestie niet en blijft de samenloop in stand.

¹⁷⁹ HvJ EU, 6 oktober 2021, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2021:824, r.o. 36 (UB) (Conclusie advocaat-generaal).

¹⁸⁰ L.J. van Drie & M.L. Schippers, 'Samenloop tussen het ontstaan van douaneschulden en BTW-schulden bij invoer?', *WFR* 2018/61, afl. 7232, p. 59-62.

¹⁸¹ Artikel 204 CDW kende dit vereiste niet bij verzuim zonder werkelijke gevolgen.

¹⁸² HvJ EU, 2 juni 2016, nr. C-226/14 & C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate II en DHL) & HvJ EU, 1 juni 2017, nr. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports).

§ 6.5 Deelconclusie hoofdstuk 6

Om de onderzoeksvraag van de scriptie te beantwoorden, is in hoofdstuk 6 de samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en invoer-btw aan orde gekomen waarbij ingegaan is op de samenloop in situaties van regelmatige invoer, onregelmatige invoer en het tenietgaan van een douaneschuld. De volgende deelvragen zijn aan bod gekomen:

- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het DWU?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het DWU voor de btw-schuld bij invoer?*

Op 1 mei 2016 is het DWU in werking getreden. Hoewel de inwerkingtreding ruim vijf jaar geleden plaatsvond, is jurisprudentie over de samenloop tussen de btw-wetgeving en het DWU schaars. Naar mijn mening is de samenloop bij regelmatige invoer niet veranderd. Artikel 77 DWU dient op dezelfde manier geïnterpreteerd te worden als artikel 201 CDW waardoor bij regelmatige invoer de invoer-btw bij wege van het DWU douanerecht wordt geheven via de koppeling van artikel 22 Wet OB en verschilt de uitwerking niet in vergelijking met het CDW. Daarnaast bestaat nog steeds de mogelijkheid om een zogenaamde artikel 23 vergunning te gebruiken waarbij de invoer-btw wordt verlegd op de btw-aangifte en via diezelfde weg ook in aftrek kan worden gebracht, mits de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft. Artikel 23 Wet OB vormt een afwijking op artikel 22 Wet OB waardoor in geen geval sprake is van samenloop tussen de btw-wetgeving en het DWU. Dit geldt ook voor de persoon die de invoer-btw verschuldigd is. Anders dan de schuldenaar in de zin van het douanerecht, is bij gebruik van een artikel 23 vergunning de aangever of dienst indirect vertegenwoordiger de btw-schuld bij invoer verschuldigd.

De onregelmatige invoer is in artikel 79 DWU geregeld welke een samenvoeging is van de artikelen 202 t/m 205 CDW. Het arrest VS van het HvJ EU was het eerste arrest waarbij de samenloop tussen de btw-wetgeving en het DWU aan orde kwam.¹⁸³ Bij de behandeling van de zaak in dit arrest heeft het HvJ EU de jurisprudentie over de samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW aangehaald om zo tot een conclusie te komen. Zoals ook in het Federal Express arrest heeft het HvJ EU hier geprobeerd aan te sluiten bij het werkelijk verbruik, waarbij in deze zaak lidstaat waarin belanghebbende woont in combinatie met de vaststelling van de onregelmatigheid in diezelfde lidstaat doorslaggevend is geweest voor de bepaling waar het werkelijke verbruik plaatsvond.¹⁸⁴ Dit laat zien dat de samenloop bij onregelmatige invoer onder het DWU grote gelijkenissen vertoont met de samenloop onder het CDW.

Een belangrijk verschil is dat bij verzuim zonder werkelijke gevolgen waarbij op grond van artikel 204 CDW geen douaneschuld ontstond nu wel kan leiden tot een douaneschuld op grond van artikel 79 DWU. De douaneschuld moet in een dergelijk geval tenietgaan op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel h. Daarbij is nu een extra vereiste opgenomen waaruit blijkt dat geen sprake mag zijn van een poging tot bedrog. Gelet op de jurisprudentie uit het CDW

¹⁸³ HvJ EU, 3 maart 2021, nr. C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 (VS).

¹⁸⁴ HvJ EU, 10 juli 2019, nr. C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579 (Federal Express).

tijdperk ben ik van mening dat de btw-schuld bij invoer niet stand zal houden indien de douaneschuld tenietgaat in de zin van artikel 124 lid 1 onderdeel h zolang dit vereiste wordt tegemoetgekomen.

Uit de conclusie van de advocaat-generaal in de zaak UB blijkt dat een douaneschuld bij smokkel ook tenietgaat indien de goederen in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip dan wel naderhand verbeurd worden verklaard nadat de zone van het eerste douanekantoor aan de buitengrens van het douanegebied van de Unie is gepasseerd.¹⁸⁵ Onder het CDW was dit niet mogelijk.¹⁸⁶ De btw-schuld bij invoer zal wel in stand blijven indien het eerste douanekantoor van de unie gepasseerd is, omdat het risico bestaat dat de goederen in het economische circuit van de Unie terecht zouden kunnen komen. Nu het HvJ EU de conclusie van de advocaat-generaal in de zaak UB heeft gevolgd, betekent dit dat de samenloop op dit punt verschilt ten opzichte van het CDW.

Met de samenvoeging van de artikelen 202 t/m 205 CDW in artikel 79 DWU wordt getracht om alle vormen van onregelmatige invoer onder één artikel te scharen. Hierdoor zal per geval bekeken moeten worden wat de gevolgen zullen zijn voor het ontstaan van de douaneschuld en voorts ook de btw-schuld bij invoer, met inachtneming van de reeds bestaande jurisprudentie. Naar mijn mening lijkt het de verwachting dat de samenloop tussen het btw-wetgeving en het DWU verder genuanceerd zal worden door het HvJ EU. Ondanks dat het praktisch is om de invoer-btw gelijktijdig te heffen met de invoerrechten door samenloop tussen de heffing van invoerrechten en invoer-btw, ben ik van mening dat dit niet opgaat bij onregelmatige invoer. Het karakter van de btw komt niet overeen met het karakter van invoerrechten. Zoals te zien in jurisprudentie leidt dat bij onregelmatige invoer tot problemen doordat de btw-schuld bij invoer bij wege van het douanerecht wordt geheven terwijl dat strookt met de doelstelling van de btw.

¹⁸⁵ HvJ EU, 6 oktober 2021, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2021:824 (UB) (Conclusie advocaat-generaal).

¹⁸⁶ Zie hiervoor HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk Transport og Logistik).

Hoofdstuk 7

Voor deze scriptie is de volgende onderzoeksvraag onderzocht:

- *Hoe verloopt de samenloop tussen de heffing van invoerrechten en invoer-btw in de EU en zou de samenloop kunnen veranderen door de invoering van het DWU?*

Het doel van de scriptie is om te onderzoeken of hoe de samenloop tussen de heffing van invoerrechten en invoer-btw verloopt en of de samenloop zou kunnen veranderen door de inwerkingtreding van het DWU. Ter ondersteuning bij het beantwoorden van de onderzoeksvraag zijn in de scriptie de volgende deelvragen behandeld:

- *Hoe ontstaat een btw-schuld bij invoer?*
- *Wie is de btw-schuld bij invoer verschuldigd?*
- *Wat is de plaats waar de btw-schuld bij invoer is verschuldigd?*
- *Wat is het tijdstip waarop de btw-schuld bij invoer is verschuldigd?*
- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het CDW?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het CDW tenietgaan?*
- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het CDW?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het CDW voor de btw-schuld bij invoer?*
- *Hoe en wanneer ontstaat een douaneschuld op grond van het DWU?*
- *Hoe kan een douaneschuld op grond van het DWU tenietgaan?*
- *In welk opzicht is er sprake van samenloop tussen de btw-wetgeving en het DWU?*
- *Wat zijn de gevolgen van het tenietgaan van een douaneschuld op grond van het DWU voor de btw-schuld bij invoer?*

Invoer-btw wordt geheven om de neutraliteit van de interne markt van de Unie te waarborgen. De btw-schuld bij invoer wordt bij wege van het douanerecht geheven. Dit gebeurt door de koppeling met het douanerecht in artikel 22 Wet OB. Derhalve is er sprake van een samenloop tussen het ontstaan van een douaneschuld en de btw-schuld bij invoer. Immers ontstaat bij het invoeren van aan invoerrechten onderworpen goederen een douaneschuld. De samenloop karakteriseert zich doordat douanerechten en invoer-btw gemeenschappelijke kenmerken hebben omdat ze beiden verschuldigd zijn doordat goederen worden ingevoerd en in het economisch verkeer van de gemeenschap terechtkomen.

Deze douaneschuld kan ontstaan doordat de goederen op regelmatige wijze worden binnengebracht in het douanegebied van de Unie, wat geregeld was in artikel 201 CDW en nu in artikel 77 DWU. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de goederen in het vrije verkeer worden gebracht en het douaneregime wordt beëindigd. Zolang de douaneschuld niet ontstaat in een uitzonderingsgebied in de zin van artikel 6 Btw-Richtlijn, zal gelijktijdig een btw-schuld bij invoer ontstaan waarbij sprake is van volledige samenloop. De btw-schuld bij invoer ontstaat op het moment dat de douaneaangifte wordt geaccepteerd. Wat betreft de plaats van verschuldigdheid en wie de invoer-btw verschuldigd is, wordt ook aangesloten bij het douanerecht. De samenloop bij regelmatige invoer is mijns inziens niet gewijzigd na

inwerkingtreding van het DWU op 1 mei 2016. Dit komt omdat artikel 77 DWU inhoudelijk overeenkomt met artikel 201 CDW. Een uitzondering op de samenloop ontstaat wanneer gebruik gemaakt wordt van een zogenaamde artikel 23 vergunning. Op grond van artikel 23 Wet OB kan de invoer-btw worden verlegd op de btw-aangifte en via diezelfde aangifte ook in aftrek worden gebracht, mits de belastingplichtige recht heeft op aftrek van voorbelasting. Artikel 23 Wet OB vormt een afwijking op artikel 22 Wet OB waardoor de invoer-btw niet bij wege van het douanerecht wordt geheven. Dit betekent ook dat bij de verschuldigdheid geen aansluiting wordt gemaakt met het douanerecht, zoals bij artikel 22 Wet OB het geval is. Bij gebruik van een artikel 23 vergunning is de aangever of diens indirect vertegenwoordiger schuldenaar voor de btw-schuld bij invoer. Dientengevolge is dan ook geen sprake van samenloop met het douanerecht.

Naast de samenloop bij regelmatige invoer, kan ook samenloop ontstaan bij onregelmatige invoer. Het CDW maakte onderscheid bij verschillende vormen van onregelmatige invoer. Indien sprake was van smokkel ontstond een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW. Bij een onttrekking aan het douaneregime ontstond een douaneschuld op grond van artikel 203 CDW. Een artikel 204 CDW douaneschuld kwam tot stand wanneer niet-naleving zich voordeed. Als laatst deed een artikel 205 CDW douaneschuld zich voort ingevolge ge- of verbruik binnen een vrije zone of vrij entrepot, wanneer dit ge- of verbruik niet binnen de gestelde voorwaarden plaatsvond. Een vrije zone of vrij entrepot wordt geacht geen deel uit te maken van het btw-gebied van de Unie waardoor geen btw-schuld kan ontstaan in een dergelijk geval.

Onder het CDW ontstond bij smokkel geen btw-schuld bij invoer indien de douaneschuld tenietging. De douaneschuld bij smokkel kon enkel tenietgaan indien de smokkel werd ontdekt in de zone van het eerste douanekantoor aan de buitenkant van de grens van het douanegebied van de Unie. Was deze zone gepasseerd, dan ontstond wel een douaneschuld op grond van artikel 202 CDW en was ook invoer-btw verschuldigd. De plaats van verschuldigdheid voor zowel de douaneschuld als de btw-schuld bij invoer was de lidstaat waar de goederen op onregelmatige wijze waren binnengebracht.

Bij een onttrekking in de zin van artikel 203 CDW ontstaat naast de douaneschuld altijd een btw-schuld bij invoer, tenzij de onttrekking plaatsvindt in een vrije zone of vrij entrepot welke geacht worden geen deel uit te maken van het btw-gebied van de Unie. Hoewel in eerste instantie de douaneschuld en invoer-btw verschuldigd was op de plaats waar de eerste handeling die tot de onttrekking leidde zich voordeed, heeft het HvJ EU in het arrest *Federal Express* uitgelegd dat de btw-schuld bij invoer verschuldigd is in het land waar de goederen daadwerkelijk worden verbruikt.¹⁸⁷ Daardoor kan de btw-schuld bij invoer in een andere lidstaat verschuldigd zijn dan waar de douaneschuld verschuldigd is.

Als laatste kon onder het CDW ook een douaneschuld ontstaan bij niet-naleving op grond van artikel 204 CDW. Normaliter is dan ook invoer-btw verschuldigd. Echter biedt artikel 204 CDW de mogelijkheid om geen douaneschuld te doen ontstaan indien het verzuim zonder werkelijke gevolgen blijft. De btw-schuld blijft wel in stand, tenzij ten genoegen van de

¹⁸⁷ HvJ EU, 10 juli 2019, nr. C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579 (*Federal Express*).

douaneautoriteiten kan worden bewezen dat geen risico bestond dat de goederen in het economische verkeer van de Unie terecht zouden komen.

In het DWU zijn de artikelen 202 t/m 205 CDW als het ware ondergebracht onder artikel 79 DWU waarbij alle vormen van onregelmatigheden onder één grondslag vallen. Dit ter voorkoming van problemen bij het bepalen van de grondslag van een douaneschuld, uniformering en vereenvoudiging. Jurisprudentie over de samenloop onder het DWU is schaars. Tot op heden heeft het HvJ EU één arrest gewezen en heeft een advocaat-generaal van het HvJ EU in een andere zaak conclusie uitgebracht. Naar mijn mening nuanceert het HvJ EU de samenloop tussen de btw-wetgeving en het douanerecht verder in het meest recente arrest VS, waarbij wordt uitgelegd dat voor de plaats van verschuldigdheid van de invoer-btw gekeken moet worden naar het werkelijk verbruik. Om dit werkelijk verbruik te bepalen sluit het HvJ EU aan bij de lidstaat waar de onregelmatigheid is vastgesteld en de belanghebbende verblijft.

Bij niet-naleving kent artikel 79 DWU een belangrijk verschil ten opzichte van artikel 204 CDW. Een verzuim zonder werkelijke gevolgen leidt tot een douaneschuld op grond van artikel 79 DWU, terwijl op grond van artikel 204 CDW dit niet het geval was. De douaneschuld moet in een dergelijk geval tenietgaan op grond van artikel 124 lid 1 onderdeel h. Daarbij is nu een extra vereiste opgenomen waaruit blijkt dat geen sprake mag zijn van een poging tot bedrog. Gelet op de jurisprudentie uit het CDW tijdperk ben ik van mening dat de btw-schuld bij invoer niet stand zal houden indien de douaneschuld tenietgaat in de zin van artikel 124 lid 1 onderdeel h zolang dit vereiste wordt tegemoetgekomen.

In de laatste zaak UB over de samenloop tussen het douanerecht en de btw-wetgeving concludeert de advocaat-generaal dat de douaneschuld ingevolge smokkel ook in het geval waarbij de zone van het eerste douanekantoor van de buitengrens van het douanegebied van de Unie gepasseerd is, tenietgaat indien de goederen in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip dan wel naderhand verbeurd worden verklaard. Onder het CDW was dit niet mogelijk. De btw-schuld bij invoer zal wel in stand blijven indien het eerste douanekantoor van de Unie gepasseerd is, omdat het risico bestaat dat de goederen in het economische circuit van de Unie terecht zouden kunnen komen. Nu het HvJ EU de conclusie van de advocaat-generaal heeft gevolgd, betekent dit dat de samenloop op dit punt verschilt ten opzichte van het CDW. Immers zou onder het CDW bij smokkel de btw-schuld bij invoer tenietgaan indien de douaneschuld tenietgaat. Mijns inziens zou de conclusie van de advocaat-generaal wat betreft het tenietgaan van de douaneschuld niet gevolgd moeten worden. Het DWU beoogt dezelfde doelstelling ten aanzien van het tenietgaan van de douaneschuld als het CDW. Tevens zou het risico bestaan dat gesmokkelde goederen, nadat zij de zone van het eerste douanekantoor van de buitengrens van de Unie zijn gepasseerd, worden verhandeld en daarmee in concurrentie treden met legale goederen in het economische circuit van de Unie. Dit is dit ook een doorslaggevende reden om de btw-schuld bij invoer in stand te houden.

Naar mijn mening is de samenloop tussen invoerrechten en invoer-btw continu in beweging en wordt het door de jurisprudentie verder genuanceerd. Duidelijk is dat douanerechten en btw verschillende karakters hebben waarbij het HvJ EU ten aanzien van de invoer-btw steeds meer wil aansluiten op het verbruikskarakter van de omzetbelasting. Dit is mijns inziens wenselijk, nu de samenloop bij onregelmatige invoer niet één op één toegepast kan worden in de praktijk door de verschillen in de karakters van de btw en invoerrechten. De invoering van het DWU heeft ervoor gezorgd dat alle vormen van onregelmatige invoer onder één grondslag vallen, waarbij mijns inziens per geval beoordeeld dient te worden, met inachtneming van de reeds bestaande jurisprudentie, wat de gevolgen zijn bij het ontstaan van een douaneschuld en voorts de btw-schuld bij invoer. Mijn verwachting is dat in toekomstige jurisprudentie de samenloop verder genuanceerd wordt waarbij de kenmerken van het begrip verbruik een grote rol zullen spelen bij de bepaling van de plaats van verschuldigdheid van de invoer-btw. Nader onderzoek hierover kan meer helderheid bieden en zal de fiscale literatuur ten goede komen.

Literatuurlijst

Boeken

A.E. Spiessens, *Heffing aan de grens*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2015.

D.G. van Vliet, *Douanerecht (Fiscale Monografieën nr. 90)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

L.L.C. Blom & E.M. van Doornik, *BTW en internationaal goederenverkeer (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2021.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1967/1968, 9324, nr.3.

Tijdschriftartikelen

A. Tisser, Y El Bojaddaini & J. Nuiten, 'Douane- en invoer-btw-schulden: niet altijd helder communicerende vaten', *NTFR* 2017/1.

B.A. van Brummelen, 'Een gat in de omzetbelasting bij invoer?', *WFR* 2000/1715, afl. 6412, p. 1703-1734.

B.A. van Brummelen, 'Geen gat in de omzetbelasting bij invoer', *WFR* 2002/1864, afl. 6510, p. 1855-1874.

B.J.B Boersma & E. Vellinga, 'Recente ontwikkelingen btw bij invoer', *WFR* 2020/41, afl. 7324, p. 39-42.

C.C. van den Berg, '"Onttrokken" aan Invoer-BTW?', *WFR* 2002/1479, afl. 6500, p. 1459-1493.

E.H. Mennes & D. Blum, 'Douanevervoer: gat in de omzetbelasting nog niet gedicht', *WFR* 2003/559, afl. 6523, p. 539-570.

Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Omzetbelasting Aantekeningen bij de wet op de omzetbelasting 1968.

J. Belmans, 'Verschoonbare verzuimen bij douaneschulden bij invoer', (Verhandeling) *Europese Fiscale Studies* 2016.

L.J. van Drie & M.L. Schippers, 'Samenloop tussen het ontstaan van douaneschulden en BTW-schulden bij invoer?', *WFR* 2018/61, afl. 7232, p. 59-62.

M.M.W.D. Merckx, 'Nieuwe plannen voor BTW en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?', *WFR* 2017/59, afl. 7831, p. 57-61.

R. Ramautarsing & M. van der Knaap, 'Invoer-btw en Eurogate', *BTW-bulletin* 2016/77, afl. 10.

S.A.A. Bras & B.T.J.G. van Osch, 'Douaneschuld en btw bij invoer gaan niet altijd hand in hand', *BtwBrief* 2016/42, afl. 5, p. 41-57.

S.A.A. Bras & B.T.J.G. van Osch, 'Geen btw bij invoer ondanks douaneschuld', *BtwBrief* 2016/79, aflevering 8/9, p. 75-85.

Jurisprudentie

HvJ EG, 26 oktober 1982, nr. C-240/81, ECLI:EU:C:1982:364 (Senta Einberger (I)).

HvJ EG, 28 februari 1984, nr. C-294/82, ECLI:EU:C:1984:81 (Senta Einberger (II)).

HvJ EG, 6 december 1990, nr. C-343/89, ECLI:EU:C:1990:445 (Witzemann).

HvJ EG, 1 februari 2001, nr. C-66/99, ECLI:EU:C:2001:69 (Wandel).

HvJ EG, 11 februari 2002, nr. C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433 (Liberexim).

HvJ EG, 12 februari 2004, nr. C-337/01, ECLI:EU:C:2004:90 (Hamann International).

HvJ EU, 2 april 2009, nr. C-459/07, ECLI:EU:C:2009:224 (Veli Elshani).

HvJ EU, 29 april 2010, nr. C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231 (Dansk Transport og Logistik).

HvJ EU, 6 september 2012, nr. C-262/10, ECLI:EU:C:2012:559 (Döhler Neuenkirchen GmbH).

HvJ EU, 6 september 2012, nr. C-28/11, ECLI:EU:C:2012:533 (Eurogate I).

HvJ EU, 11 juli 2013, nr. C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466 (Harry Winston).

HvJ EU, 15 mei 2014, nr. C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329 (X BV).

HvJ EU, 2 juni 2016, nr. C-226/14 & C-228/14, ECLI:EU:C:2016:405 (Eurogate II en DHL).

HvJ EU, 18 mei 2017, nr. C-154/16, ECLI:EU:C:2017:392 (Latvijas Dzelzceļš).

HvJ EU, 1 juni 2017, nr. C-571/15, ECLI:EU:C:2017:417 (Wallenborn Transports).

HvJ EU, 19 oktober 2017, nr. C-522/16, ECLI:EU:C:2017:778 (Kipvees arrest).

HvJ EU, 14 februari 2019, nr. C-531/17, ECLI:EU:C:2019:114 (Vetsch).

HvJ EU, 10 juli 2019, nr. C-26/18, ECLI:EU:C:2019:579 (Federal Express).

HvJ EU, 3 maart 2021, nr. C-7/20, ECLI:EU:C:2021:161 (VS).

HvJ EU, 6 oktober 2021, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2021:824 (UB) (Conclusie advocaat-generaal).

HvJ EU, 7 april 2022, nr. C-489/20, ECLI:EU:C:2022:277 (UB).

HR 4 september 1991, nr. 27 227, ECLI:NL:HR:1991:ZC4666, *FED 1991/799*.

HR 4 juni 2010, nr. 08/04252, ECLI:NL:HR:2010:BK0353.

HR 4 oktober 2013, nr. 11/03207, ECLI:NL:HR:2013:781.

Wetten en besluiten

Algemene douaneregeling, BWBR0024291, *Stcrt.* 2015, 47716.

Algemene douaneregeling, BWBR0024291, *Stcrt.* 2021, 48636.

Douanebesluit, BWBR0007925, *Stb.* 2004, 646.

Douaneregeling, BWBR0008032, *Stcrt.* 2008, 86.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Btw-Richtlijn), *PbEU* 2008, L 44.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (Btw-Richtlijn), *PbEU* 2021, L 250.

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), *Trb.* 2012, 24.

Verordening (EU) Nr. 952/2013 Van het Europees Parlement en van de Raad 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (DWU), *PbEU* 2019, L 111.

Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (TCDW), *PbEU* 2013, L 294.

Verordening (EEG) Nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (CDW), *PbEG* 1992, L 302.

Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB), *Stb.* 2015, 540.

Wet op de Omzetbelasting 1968 (Wet OB), *Stb.* 2021, 652.

Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (Zesde Richtlijn), *PbEU* 2006, L 221.

Overige

Handboek Douane, geldig tot 1 mei 2016, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HD/>.

Handboek Douane, geldig vanaf 1 mei 2016, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.belastingdienst.nl/bibliotheek/handboeken/html/boeken/HDU/>.

Van Dale woordenboek, ontduiken, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/ontduiken#.YbST573MLIU>.

Van Dale woordenboek, onttrekken, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/onttrekken#.YbSUfl3MLIU>.

Van Dale woordenboek, smokkelen, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.vandale.nl/gratis-woordenboek/nederlands/betekenis/smokkelen#.YbSSZ73MLIV>.

Website FIOD, smokkel, geraadpleegd op 16 maart 2022 via <https://www.fiod.nl/smokkel/>.