



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. TANCHEV

van 6 oktober 2021¹

Zaak C-489/20

UB

tegen

Kauno teritorinė muitinė,

in tegenwoordigheid van:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[verzoek van de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen)
om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Douanewetboek van de Unie – Smokkelwaar die in beslag wordt genomen en naderhand wordt verbeurdverklaard nadat deze in het douanegebied van de Unie is binnengebracht – Tenietgaan van de douaneschuld – Gevolgen voor de heffing van accijns en btw”

1. Deze prejudiciële verwijzing van de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen) betreft hoofdzakelijk de uitlegging van het arrest van het Hof van 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik². Meer in het bijzonder gaat het om het tenietgaan van de douaneschuld voor goederen die na binnenkomst in het douanegebied van de Unie niet door de douaneautoriteiten op een douanekantoor of in de vrije zone, maar tijdens het vervoer ervan over de weg in de betrokken lidstaat in beslag zijn genomen, nadat ze de grens van een lidstaat – en daarmee tevens de grens van de EU – op onregelmatige wijze hadden overschreden³, en nadat ze het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Unie reeds waren gepasseerd zonder daar te zijn aangebracht⁴.

2. In de eerste plaats had de uitspraak in de zaak Dansk Transport og Logistik echter betrekking op het gebruikelijke geval, namelijk dat waarin de douaneautoriteiten dergelijke goederen ontdekken bij het binnenbrengen in het douanegebied van de Unie op het eerste douanekantoor na binnenkomst of in de vrije zone. De vraag is derhalve of de in het arrest Dansk Transport og Logistik geformuleerde beginselen inzake het tenietgaan van de douaneschuld tengevolge van de inbeslagneming en de daaropvolgende verbeurdverklaring van die goederen van toepassing zijn op het hoofdgeding.

¹ Oorspronkelijke taal: Engels.

² C-230/08, EU:C:2010:231 (hierna: „arrest Dansk Transport og Logistik”).

³ Zie bijvoorbeeld ook arrest van 5 maart 2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142).

⁴ Arrest van 7 maart 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest Dansk Transport og Logistik, punt 50.

3. In de tweede plaats, en hiermee samenhangend, wordt het onderhavige probleem geregeld bij artikel 124, lid 1, onder e), van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie⁵, terwijl dergelijke situaties ten tijde van de uitspraak in de zaak Dansk Transport og Logistik waren geregeld bij artikel 233, eerste alinea, onder d), van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek⁶. De bewoordingen van artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie verschillen van die van artikel 233, eerste alinea, onder d), van het communautair douanewetboek. Ook dit element is derhalve relevant voor de bepaling of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde douaneschuld is tenietgegaan door de inbeslagneming tijdens het wegvervoer over het grondgebied van een lidstaat.

4. Dit leidt tot twee verdere vragen. De heffing van accijns op ingevoerde goederen is geregeld bij artikel 2, onder b), en artikel 7 van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG⁷. De heffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) op ingevoerde goederen is geregeld bij artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 70 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁸. Kan, indien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde douaneschuld krachtens artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie feitelijk is tenietgegaan, niettemin nog accijns en btw worden geheven?

5. Ik ben tot de conclusie gekomen dat in het hoofdgeding zowel de accijns als de btw ondanks het tenietgaan van de douaneschuld verschuldigd blijven, om de redenen die ik hierna zal uiteenzetten. In de hiernavolgende analyse wordt de in de rechtspraak van het Hof ontwikkelde regel geëerbiedigd dat de bevoegdheden tot inning van invoerrechten, accijnzen en btw afzonderlijk moeten worden geanalyseerd.⁹

⁵ PB 2013, L 269, blz. 1 (hierna: „douanewetboek van de Unie”).

⁶ PB 1992, L 302, blz. 1 (hierna: „communautair douanewetboek”).

⁷ PB 2009, L 9, blz. 12 (hierna: „accijnsrichtlijn”). Ten tijde van de uitspraak in de zaak Dansk Transport og Logistik was richtlijn 92/12/EEG van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (PB 1992, L 76, blz. 1) de toepasselijke handeling. Zie met name artikel 4, artikel 5, leden 1 en 2, en artikelen 6, 7, 8 en 9 van richtlijn 92/12.

⁸ PB 2006, L 347, blz. 1 (hierna: „btw-richtlijn”). Ten tijde van de uitspraak in de zaak Dansk Transport og Logistik was dit geregeld bij artikel 6, lid 1, artikel 7, en artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 1999/85/EG van de Raad van 22 oktober 1999 (PB 1999, L 277, blz. 34) (hierna: „Zesde richtlijn”).

⁹ Arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

I. Toepasselijke bepalingen

A. *Unierecht*

6. Artikel 79 van het douanewetboek van de Unie heeft het opschrift „Ontstaan van douaneschuld door niet-naleving”. In lid 1, onder a), wordt onder meer het volgende bepaald:

„Ten aanzien van aan invoerrechten onderworpen goederen ontstaat een douaneschuld bij invoer door niet-naleving van:

a) een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende het binnenbrengen van niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie [...]”.

7. Artikel 124 van het douanewetboek van de Unie heeft als opschrift „Tenietgaan” en bepaalt in lid 1, onder e), het volgende:

„[...] een douaneschuld [gaat] bij invoer of uitvoer teniet op een van de volgende wijzen: [...]

e) indien goederen waarvoor invoer- of uitvoerrechten verschuldigd zijn, in beslag worden genomen en tegelijkertijd of naderhand worden verbeurdverklaard”.

8. Artikel 198 van het douanewetboek van de Unie heeft het opschrift „Door de douaneautoriteiten te nemen maatregelen”. In lid 1, onder a), wordt het volgende bepaald:

„De douaneautoriteiten nemen alle nodige maatregelen, inclusief verbeurdverklaring en verkoop, of vernietiging, voor de verwijdering van goederen [...]

a) indien een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende het binnenbrengen van niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie niet is nagekomen of de goederen aan het douanetoezicht zijn onttrokken”.

9. Artikel 2, onder b), van de accijnsrichtlijn bepaalt het volgende:

„Accijnsgoederen worden aan de accijns onderworpen op het tijdstip van:

[...]

b) hun invoer in het grondgebied van de Gemeenschap.”

10. Artikel 7 van de accijnsrichtlijn bepaalt het volgende:

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

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

(...)

d) de invoer, met inbegrip van onregelmatige invoer, van accijnsgoederen die niet onmiddellijk bij invoer onder een accijnsschorsingsregeling worden geplaatst.”

11. Artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

(...)

d) de invoer van goederen.”

12. Artikel 70 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.”

B. Litouws recht

13. Artikel 93, met het opschrift „Tenietgaan van de belastingverplichting” van de Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Litouwse wet op de belastingadministratie) (zoals gewijzigd bij wet nr. IX-2112 van 13 april 2004) bepaalt in lid 2, punt 3, dat „elke verplichting met betrekking tot de door de douane opgelegde belastingen ook tenietgaat [...] indien de goederen *bij het onregelmatig binnenbrengen* in bewaring worden genomen en op hetzelfde tijdstip of naderhand in beslag worden genomen”.

14. In de verwijzingsbeslissing wordt erop gewezen dat, wat betreft de gewijzigde benadering van de nationale wetgever met betrekking tot het tijdstip waarop de verplichting tot betaling van de accijns en de btw bij invoer tenietgaat, artikel 93, lid 2, van de Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas op 1 januari 2017 is ingetrokken en dat de volgende nationaalrechtelijke bepalingen, die onder meer in het licht van het douanewetboek van de Unie zijn vastgesteld, in werking zijn getreden:

- artikel 20, lid 2, van de Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Litouwse wet op de accijnzen) (zoals gewijzigd bij wet nr. XII-2696 van 3 november 2016), waarin is bepaald dat de verplichting tot betaling van de accijns aan de douane mutatis mutandis tenietgaat in de in artikel 124, lid 1, onder d) tot en met g), van het douanewetboek van de Unie bedoelde gevallen;
- artikel 121, lid 2, van de Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Litouwse wet op de belasting over de toegevoegde waarde) (zoals gewijzigd bij wet nr. XII-2697 van 3 november 2016), waarin is bepaald dat de verplichting tot betaling van de btw bij invoer aan de douane mutatis mutandis tenietgaat in de in artikel 124, lid 1, onder d) tot en met g), van het douanewetboek van de Unie bedoelde gevallen.

II. Feiten, procedure en prejudiciële vragen

15. De appellant in de zaak voor de verwijzende rechter heeft op 22 september 2016 op een afgelegen plaats samen met een groep medeplichtigen de onregelmatige invoer (smokkel) van accijnsgoederen uit Belarus op het grondgebied van Litouwen georganiseerd. Zesduizend pakjes sigaretten (hierna: „betrokken goederen”) werden over de landsgrens gegooid en opgehaald. Nog diezelfde dag werd het motorvoertuig waarmee deze goederen op het grondgebied van Litouwen werden vervoerd, met dwang door grensfunctionarissen tegengehouden en werden de in het voertuig aangetroffen sigaretten in beslag genomen.

16. Bij strafbeschikking van 23 januari 2017, die in het kader van een strafprocedure is vastgesteld door de Vilniaus apygardos teismas (rechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen), werd appellant schuldig bevonden aan een strafbaar feit op grond van het nationale strafrecht en werd hem een boete van 16 947 EUR opgelegd. Tevens werd beslist de betrokken goederen verbeurd te verklaren en werd de bevoegde autoriteiten opgedragen deze te vernietigen. Dit gebeurde één jaar na de inbeslagneming van de goederen op 22 september 2016.¹⁰

17. Bij het bestreden besluit heeft het douanekantoor Kaunas, in het licht van deze strafbeschikking, erkend dat appellant (hoofdelijk en gezamenlijk met andere personen) gehouden is tot betaling van een douaneschuld, en een belastingverplichting vastgesteld bestaande uit 10 237 EUR aan accijnzen en 2 679 EUR aan btw bij invoer, samen met respectievelijk 1 674 EUR en 438 EUR aan vertragingsrente over deze belastingen. Het douanekantoor Kaunas had, in het licht van artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie, geen douaneschuld bij invoer ten aanzien van appellant berekend en vastgesteld, omdat het van mening was dat de douaneschuld teniet was gegaan.

18. Het besluit van het douanekantoor Kaunas werd bij besluit nr. 1A-199 van 9 mei 2018 bevestigd.

19. Appellant heeft bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (bestuursrechter in eerste aanleg Vilnius, Litouwen) beroep ingesteld, waarbij hij met name en in wezen heeft aangevoerd dat, aangezien er een grond bestaat voor het tenietgaan van de douaneschuld in de zin van artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie, zijn verplichting tot betaling van accijns en btw bij invoer over de betrokken goederen die op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht, eveneens is tenietgegaan. Deze redenering van appellant is onder meer gebaseerd op de uitlegging die het Hof heeft gegeven in het arrest Dansk Transport og Logistik.

20. Bij vonnis van 30 oktober 2018 heeft de Vilniaus apygardos administracinis teismas het beroep van appellant ongegrond verklaard. Deze rechter was onder meer van oordeel dat de gronden voor het tenietgaan van de verplichting tot betaling van accijns en/of btw bij invoer niet binnen de werkingssfeer van het douanewetboek van de Unie vallen, en heeft bij de weigering om het betoog van appellant met betrekking tot de gegeven uitlegging in het arrest Dansk Transport og Logistik te beoordelen, met name opgemerkt dat dit arrest van het Hof was gewezen met het oog op de uitlegging van het communautair douanewetboek, waarvan de bepalingen niet relevant zijn voor de onderhavige zaak, aangezien het douanewetboek van de Unie de geldende handeling was.

21. Appellant heeft hoger beroep ingesteld bij de Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (hoogste bestuursrechter, Litouwen), die het Hof heeft verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 124, lid 1, onder e), van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie [...] aldus worden uitgelegd dat een douaneschuld tenietgaat indien, in een situatie zoals die welke in casu aan de orde is, smokkelwaar in beslag is genomen en naderhand is verbeurdverklaard nadat deze reeds op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie was binnengebracht (tot verbruik uitgeslagen)?

¹⁰ Volgens de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten artikel 2, onder b), en artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG, alsmede artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 70 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, aldus worden uitgelegd dat de verplichting tot betaling van accijns en/of btw niet tenietgaat indien, zoals in casu het geval is, smokkelwaar in beslag wordt genomen en naderhand wordt verbeurdverklaard nadat deze reeds op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie is binnengebracht (tot verbruik uitgeslagen), zelfs indien de douaneschuld is tenietgegaan op grond van artikel 124, lid 1, onder e), van verordening (EU) nr. 952/2013?

22. De Italiaanse Republiek, de Republiek Litouwen en de Europese Commissie hebben schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend. Er heeft geen terechtzitting plaatsgevonden.

III. Analyse

A. *Antwoord op eerste vraag*

23. De eerste vraag moet worden beantwoord als volgt: artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie dient aldus te worden uitgelegd dat in een situatie waarin onregelmatig ingevoerde goederen in beslag zijn genomen en naderhand, nadat zij reeds op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht, worden verbeurdverklaard, de douaneschuld voor deze goederen tenietgaat.

24. Ik baseer dit antwoord op de volgende redenen.

25. In het hoofdgeding staat buiten kijf dat er een douaneschuld is ontstaan. Krachtens artikel 79, lid 1, onder a), van het douanewetboek van de Unie „ontstaat een douaneschuld bij invoer door niet-naleving van [...] een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende het binnenbrengen van niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie”. Artikel 139 van het douanewetboek van de Unie heeft als opschrift „Aanbrengen van goederen bij de douane” en bepaalt in lid 1: „Goederen die in het douanegebied van de Unie worden gebracht, worden onmiddellijk bij aankomst bij de douane aangebracht bij het aangewezen douanekantoor, of op een daartoe door de douaneautoriteiten aangewezen of goedgekeurde plaats, of in de vrije zone, door een van de volgende personen: a) de persoon die de goederen in het douanegebied van de Unie heeft gebracht; b) de persoon in wiens naam of voor wiens rekening degene handelt die de goederen in het douanegebied van de Unie heeft gebracht; c) de persoon die aansprakelijk is voor het vervoer van de goederen na het binnenbrengen in het douanegebied van de Unie.”¹¹

26. In de rechtspraak van het Hof is vastgesteld dat volgens het communautair douanewetboek de aanbrengplicht „beoogt te garanderen dat de douaneautoriteiten niet alleen op de hoogte zijn van het feit dat de goederen zijn aangekomen, maar ook van alle relevante informatie betreffende het soort artikel of product waarom het gaat, alsmede van de hoeveelheid goederen. Deze informatie maakt het immers mogelijk, de goederen op een correcte wijze te identificeren voor de

¹¹ Onder punt 33 van artikel 5 van het douanewetboek van de Unie is „aanbrengen bij de douane” gedefinieerd als „mededeling aan de douaneautoriteiten dat de goederen bij het douanekantoor of op enige andere, door de douaneautoriteiten aangewezen of goedgekeurde plaats zijn aangekomen en beschikbaar zijn voor douanecontrole”.

tariefindeling ervan en, in voorkomend geval, voor de berekening van de invoerrechten”.¹² Dat bepaalde goederen zijn verborgen in geheime bergplaatsen in het voertuig waarmee zij zijn vervoerd, betekent niet dat zij niet onder deze verplichting vallen.¹³

27. De aanwezigheid in het douanegebied van de Unie van niet-Uniegoederen levert het risico op dat deze goederen in het economisch circuit van de lidstaten terechtkomen zonder te zijn ingeklaard.¹⁴ De oplegging van douanerechten is derhalve gerechtvaardigd wanneer het verdwijnen van de goederen een risico meebrengt dat zij in het economisch circuit van de Unie terechtkomen.¹⁵

28. Hierbij moet echter worden opgemerkt dat dit risico in het hoofdgeding minimaal is, aangezien de goederen in beslag zijn genomen op de dag waarop ze zijn binnengebracht, ofschoon zij naar het douanegebied van de Unie zijn overgebracht zonder daar te zijn aangebracht.¹⁶ Dit heeft, zoals reeds is opgemerkt, een douaneschuld doen ontstaan (zie punt 25 hierboven) waarbij het op onregelmatige wijze binnenbrengen en het ontstaan van de schuld samenvielen¹⁷, maar gelet op de korte duur van de periode waarin de goederen het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Unie waren gepasseerd zonder daar te zijn aangebracht¹⁸ en het feit dat zij uitsluitend over Litouws grondgebied zijn vervoerd, was het risico dat de goederen in het economisch circuit van de Unie terecht zouden komen vrijwel direct na het onregelmatig binnenbrengen ervan weer verdwenen.¹⁹ In de schriftelijke opmerkingen van de Commissie wordt zelfs betoogd dat alleen goederen die feitelijk in de economische keten van de Europese Unie zijn opgenomen een douaneschuld doen ontstaan.²⁰

29. Daarnaast bepaalt artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie dat „een douaneschuld bij invoer of uitvoer [tenietgaat] op een van de volgende wijzen: [...] indien goederen waarvoor invoer- of uitvoerrechten verschuldigd zijn, in beslag worden genomen en tegelijkertijd of naderhand worden verbeurdverklaard”.

30. Het doorslaggevende verschil tussen deze bepaling en de bepaling die ten tijde van het arrest Dansk Transport og Logistik gold, te weten artikel 233, eerste alinea, onder d), van het communautair douanewetboek, is dat in de laatste een verband wordt gelegd tussen het

¹² Arrest van 2 april 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie recentelijk arrest van 7 maart 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punten 45 en 46), met betrekking tot het overbrengen naar het juiste douanekantoor of de vrije zone en de berekening van de invoerrechten.

¹³ Arrest van 2 april 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹⁴ Arrest van 15 juli 2010, Skatteministeriet/DSV Road A/S (C-234/09, EU:C:2010:435, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

¹⁵ Arrest van 15 mei 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak), met betrekking tot de uitlegging van artikel 203 van het douanewetboek van de Unie.

¹⁶ Arrest van 2 april 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punten 24 en 25). Zie ook het arrest Dansk Transport og Logistik, punt 48, en arrest van 7 maart 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punt 47).

¹⁷ Arrest van 2 april 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punt 27). Dit beginsel is ontwikkeld bij de uitlegging van artikel 202 van het communautair douanewetboek.

¹⁸ Arrest van 7 maart 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Arrest Dansk Transport og Logistik, punt 50.

¹⁹ Vgl. de in het arrest van 15 mei 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), aan de orde zijnde feitelijke situatie. Die zaak betrof de uitlegging van artikel 203 van het douanewetboek van de Unie.

²⁰ In de schriftelijke opmerkingen van de Italiaanse Republiek wordt zelfs betoogd dat de douaneschuld in het hoofdgeding uitsluitend zou kunnen worden geacht te zijn tenietgegaan om reden dat er geen gelegenheid is geweest ze op de markt te brengen. Voor het overige blijft de douaneschuld bestaan.

tenietgaan van de douaneschuld en het tijdstip van invoer, terwijl dit verband in artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie niet wordt gelegd. Artikel 233, eerste alinea, onder d), van het communautair douanewetboek bepaalde:

„Onverminderd de geldende bepalingen inzake de verjaring van de douaneschuld alsmede inzake de niet-invordering van het bedrag van de douaneschuld ingeval van een gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat de douaneschuld teniet:

(...)

d) indien goederen ten aanzien waarvan ingevolge artikel 202 een douaneschuld is ontstaan, *bij* het onregelmatig binnenbrengen in beslag worden genomen en op hetzelfde tijdstip of naderhand worden verbeurdverklaard.”²¹

31. In het arrest Dansk Transport og Logistik heeft het Hof een uitlegging gegeven aan deze bepaling. Het Hof was ten eerste van oordeel dat „de inbeslagneming van dergelijke goederen met verbeurdverklaring op hetzelfde tijdstip of naderhand in de zin van artikel 233, eerste alinea, onder d), van het [communautair] douanewetboek slechts kan leiden tot tenietgaan van de douaneschuld indien deze inbeslagneming plaatsvond voordat deze goederen de zone hebben verlaten waar het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Gemeenschap is gevestigd”.²² Hieraan is toegevoegd dat de „inbewaringneming en vernietiging ervan [evenwel gebeurden] bij overschrijding van de Duits-Deense grens, dus na dit ‚onregelmatig binnenbrengen’ en niet op hetzelfde tijdstip. De feiten van deze zaak lijken dus niet onder het in artikel 233, eerste alinea, onder d), van het [communautair] douanewetboek genoemde geval te vallen”.²³

32. Ten tweede is in het arrest Dansk Transport og Logistik geoordeeld dat „de ‚inbeslagneming’ van de goederen in de zin van artikel 233, eerste alinea, onder d), van het [communautair] douanewetboek [dient] te worden begrepen als een fysieke ingreep ter overneming van de feitelijke macht door de bevoegde autoriteiten, waardoor de goederen in bewaring worden genomen en fysiek niet meer in het economisch circuit van de lidstaten kunnen terechtkomen”.²⁴ In het hoofdgeding gebeurde dit pas nadat de onregelmatig geïmporteerde goederen het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Unie waren gepasseerd zonder daar te zijn aangebracht²⁵, zij het dat dit gebeurde op dezelfde dag als die waarop zij de grens van het grondgebied van de Unie waren gepasseerd.

²¹ Cursivering van mij.

²² Arrest Dansk Transport og Logistik, punt 53.

²³ Ibidem, punt 59. Zie in het bijzonder punten 33 en 34 van het arrest van 2 april 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224): „De autoriteiten zijn immers juist in de douanekantoren, die strategisch gelegen zijn aan de overgangen van de buitengrenzen, het best in staat om de in het douanegebied van de Gemeenschap binnenkomende goederen intensief te controleren, teneinde zowel oneerlijke concurrentie voor de communautaire producenten als het verlies van belastinginkomsten ten gevolge van frauduleuze invoer te vermijden. Daaruit volgt dat de inbeslagneming van goederen die in het douanegebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht zonder dat de formaliteiten van de artikelen 38 tot en met 41 van het douanewetboek zijn vervuld, die verder landinwaarts dan het eerste douanekantoor in dat gebied en nagenoeg toevallig plaatsvindt, niet kan leiden tot het tenietgaan van de douaneschuld in de zin van artikel 233, eerste alinea, onder d), van het douanewetboek.”

²⁴ Arrest Dansk Transport og Logistik, punt 61.

²⁵ Arrest van 7 maart 2019, Suez II (C-643/17, EU:C:2019:179, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest Dansk Transport og Logistik, punt 50.

33. Ik ben echter geneigd in te stemmen met de argumentatie in de schriftelijke opmerkingen van de Republiek Litouwen en de Commissie, dat het tijdstip waarop de onregelmatig ingevoerde goederen in beslag worden genomen niet relevant is voor de vaststelling of de douaneschuld krachtens artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie teniet is gegaan.

34. Dit blijkt in de eerste plaats uit de bewoordingen van die bepaling. Zoals aangegeven in de schriftelijke opmerkingen van de Italiaanse Republiek moeten bepalingen van het Unierecht die douaneschulden doen tenietgaan weliswaar eng worden uitgelegd teneinde de eigen middelen van de Unie te beschermen²⁶, maar ontbreekt in artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie eenvoudigweg het woord „bij”, terwijl dit woord in artikel 233, eerste alinea, onder d), van het communautair douanewetboek wél wordt gebruikt.²⁷

35. In de tweede plaats ben ik geneigd om in te stemmen met de argumentatie in de schriftelijke opmerkingen van de Republiek Litouwen en de Commissie²⁸, dat de ontstaansgeschiedenis artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie de letterlijke uitlegging van die bepaling ondersteunt. Het communautair douanewetboek vormde een aanscherping van de wet ten opzichte van de voordien geldende regeling, terwijl in het douanewetboek van de Unie wordt teruggegrepen op een ouder model, waarin de inbeslagneming van de betrokken onregelmatig ingevoerde goederen de maatstaf was voor het tenietgaan van de douaneschuld.²⁹ In deze context beschouwd³⁰ lijkt mij, zoals ook in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie is geopperd, dat het niet van een duidelijke beleidskeuze van de Europese Unie zou getuigen als het tijdstip van de inbeslagneming van onregelmatig geïmporteerde goederen relevant zou blijven voor het tenietgaan van de douaneschuld.

36. Ten derde mag worden aangenomen dat het tenietgaan van de douaneschuld krachtens het douanewetboek van de Unie dezelfde doelstelling heeft als krachtens het communautair douanewetboek. Met artikel 233, eerste alinea, onder d), van het communautair douanewetboek werd beoogd te vermijden dat een douanerecht wordt opgelegd in gevallen waarin de goederen weliswaar op onregelmatige wijze het grondgebied van de Gemeenschap zijn binnengebracht,

²⁶ Arrest van 17 februari 2011, Berel e.a. (C-78/10, EU:C:2011:93, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

²⁷ Er zijn geen taalkundige verschillen tussen de Engelse taalversie van artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie en bijvoorbeeld de Franse, Bulgaarse, Italiaanse, Spaanse, Zweedse, Portugese, Duitse, Poolse, Tsjechische en Slowaakse taalversies.

²⁸ De Commissie verwijst behalve naar de wetgevingsgeschiedenis ook naar de inleidende toelichting bij het gemoderniseerd douanewetboek van 23 februari 2005 (TAXUD/447/2004 Rev 2), waarin is vermeld dat de herziening van artikel 233 van het communautair douanewetboek tot doel had de aanvullende voorwaarde „vóór de vrijgave ervan” te elimineren, zodat de douaneschuld onder andere tenietgaat wanneer de betrokken goederen in beslag worden genomen.

²⁹ Dit is uitvoerig besproken in de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Elshani (C-459/07, EU:C:2008:596, punten 64-66): „De regeling in artikel 233, eerste alinea, onder d), van het [communautair] douanewetboek, betreffende het tenietgaan van de douaneschuld na de inbeslagneming en verbeurdverklaring van smokkelwaar, vormt een verscherping van de regeling van verordening [(EEG)] nr. 2144/87 [van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld (PB 1987, L 201, blz. 15)], die op dit punt tot aan de inwerkingtreding van het [communautair] douanewetboek gold. Deze verordening voorzag in artikel 8, lid 1, onder b), in het tenietgaan van de douaneschuld in alle gevallen van verbeurdverklaring van de goederen. Van haar kant knoopt verordening [(EG)] nr. 450/2008 [van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek) (PB 2008, L 145, blz. 1)], met het nieuwe douanewetboek dat binnenkort in werking treedt, in artikel 86 opnieuw aan bij de ‚zachte’ lijn die reeds in verordening nr. 2144/87 voorkwam, door onder meer te bepalen dat de douaneschuld tenietgaat ‚indien goederen waarvoor invoer- of uitvoerrechten verschuldigd zijn, worden verbeurdverklaard’ [lid 1, onder d)], ‚indien goederen waarvoor invoer- of uitvoerrechten verschuldigd zijn, in beslag worden genomen en tegelijkertijd of naderhand worden verbeurdverklaard’ [onder e)] en ‚indien goederen waarvoor in- en uitvoerrechten verschuldigd zijn, onder douanetoezicht worden vernietigd of aan de staat worden afgestaan’ [onder f)]. Ook in het nieuwe douanewetboek is het moment waarop de inbeslagneming en/of verbeurdverklaring plaatsvindt dus irrelevant voor het tenietgaan van de douaneschuld. Welnu, aangezien het douanewetboek dat thans van kracht is, met betrekking tot het tenietgaan van de douaneschuld voor smokkelwaar een bijzonder strenge regeling geeft die chronologisch zit tussen twee regelingen die een stuk minder streng zijn, leidt een bijzonder enge uitlegging van artikel 233, eerste alinea, onder d), van het [communautair] douanewetboek mijns inziens naar alle waarschijnlijkheid tot een forcering van de interne logica van de gemeenschapsregeling en van de vermoedelijke wil van de wetgever.”

³⁰ Zie verder, over de rol van de context bij de uitlegging van bepalingen van het Unierecht, mijn conclusie in de zaak Pinckernelle (C-535/15, EU:C:2016:996, punten 40-59).

maar er nog geen gelegenheid is geweest om ze in de handel te brengen en zij dus niet in concurrentie zijn gekomen met de communautaire goederen.³¹ Deze zelfde doelstelling blijkt uit de in artikel 124, lid 1, van het douanewetboek van de Unie opgesomde gronden voor het tenietgaan van de douaneschuld. Zoals in punt 28 hierboven opgemerkt, waren de betrokken onregelmatig geïmporteerde goederen slechts voor een korte tijd in het vrije verkeer in Litouwen, aangezien zij al op de dag waarop ze de grens waren gepasseerd in beslag werden genomen.

37. Bijgevolg moet de eerste vraag worden beantwoord als uiteengezet in punt 23 hierboven.

B. Antwoord op tweede vraag

38. De tweede vraag dient als volgt te worden beantwoord: artikel 2, onder b), en artikel 7, lid 1, van de accijnsrichtlijn, alsmede artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 70 van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat de verplichting tot betaling van accijns en btw niet tenietgaat indien, zoals in casu het geval is, smokkelwaar in beslag wordt genomen en naderhand wordt verbeurdverklaard nadat deze reeds op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie is binnengebracht, ook niet indien de douaneschuld is tenietgegaan op grond van artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek van de Unie.

1. Accijns

39. Er zij op gewezen dat uit artikel 7, lid 1, van de accijnsrichtlijn blijkt dat de accijns verschuldigd wordt op het tijdstip en in de lidstaat van de uitslag tot verbruik.³² Invoer is een belastbaar feit³³, waarbij artikel 2, onder b), van de accijnsrichtlijn bepaalt dat „[a]ccijnsgoederen [...] aan de accijns [worden] onderworpen op het tijdstip van [...] hun invoer in het grondgebied van de Gemeenschap”. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof moeten accijnsgoederen worden geacht in de Unie binnen te komen wanneer zij de zone van het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Unie zijn gepasseerd.³⁴ Het Hof heeft in het arrest Dansk Transport og Logistik geoordeeld dat „onregelmatig ingevoerde smokkelwaar wordt geacht tot verbruik te zijn uitgeslagen”³⁵ en dat de verplichting om accijns te betalen ook blijft bestaan als de accijnsgoederen in beslag worden genomen en later worden vernietigd³⁶.

40. Dit is niet in tegenspraak met artikel 7, lid 2, onder d), van de accijnsrichtlijn, waarin is bepaald dat „onder uitslag tot verbruik [wordt] verstaan: [...] de invoer, met inbegrip van onregelmatige invoer, van accijnsgoederen die niet onmiddellijk bij invoer onder een accijnsschorsingsregeling worden geplaatst”.³⁷

³¹ Arrest van 2 april 2009, Elshani (C-459/07, EU:C:2009:224, punt 29).

³² Arrest van 8 februari 2018, Commissie/Griekenland (C-590/16, EU:C:2018:77, punt 40).

³³ Arrest van 28 januari 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, punt 21). Zie ook arrest Dansk Transport og Logistik, punt 70.

³⁴ Arrest Dansk Transport og Logistik, punt 72 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Deze vaststelling is gedaan met betrekking tot artikel 5, lid 1, van richtlijn 92/12. Zoals in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie is opgemerkt zijn dergelijke vaststellingen echter ook van toepassing op de nu geldende accijnsrichtlijn.

³⁵ Ibidem, punt 81.

³⁶ Ibidem, punten 80, 81 en 85.

³⁷ Arrest van 8 februari 2018, Commissie/Griekenland (C-590/16, EU:C:2018:77, punt 40).

41. Zoals in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie wordt opgemerkt, luidt overweging 9 van de accijnsrichtlijn als volgt: „Aangezien de accijns een belasting op het verbruik van bepaalde goederen is, mag geen accijns worden geheven op accijnsgoederen die in bepaalde omstandigheden vernietigd zijn of onherstelbaar verloren zijn gegaan.”

42. Ik sluit me derhalve aan bij de constatering in de schriftelijke opmerkingen van de Italiaanse regering, de Litouwse regering en de Commissie dat in het hoofdgeding de accijns niet kan worden geacht te zijn opgeschort, met name tegen de achtergrond van de definitie die de Uniewetgever in artikel 7, lid 2, onder d), van de accijnsrichtlijn heeft opgenomen. De accijnsrichtlijn bevat geen bepalingen die voorzien in het tenietgaan van de verplichting tot betaling van accijns in het licht van onregelmatige binnenbrenging van goederen in de Unie gevolgd door de inbeslagneming en vernietiging daarvan³⁸, of in het geval van tenietgaan van de douaneschuld.

2. Btw

43. Het is vaste rechtspraak van het Hof dat de invoerrechten niet de bij invoer van goederen te innen btw omvatten.³⁹ Krachtens artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is de invoer van goederen aan de btw onderworpen. In artikel 70 van de btw-richtlijn is het beginsel neergelegd dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.⁴⁰

44. De btw is naar haar aard een verbruiksbelasting, zodat zij van toepassing is op goederen en diensten die in het economisch circuit van de Unie terechtkomen en kunnen worden verbruikt.⁴¹

45. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof zou „naast deze douaneschuld tevens een btw-schuld kunnen ontstaan indien op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor die douaneschuld is ontstaan, kon worden aangenomen dat de betrokken goederen in het economisch circuit van de Unie zijn gebracht en dus mogelijkerwijs zijn verbruikt, welke handeling aan btw is onderworpen”.⁴² Dit vermoeden zou kunnen worden weerlegd voor gevallen waarin een goed in het economisch circuit van de Unie is terechtgekomen op het grondgebied van een andere lidstaat⁴³, maar deze feiten doen zich in het hoofdgeding niet voor. De onregelmatig ingevoerde goederen zijn in slechts één lidstaat in het economisch circuit van de Unie terechtgekomen, namelijk in Litouwen.⁴⁴

46. Het Hof heeft geoordeeld dat „[g]oederen die geheel zijn vernietigd of onherstelbaar verloren zijn gegaan terwijl zij onder de regeling extern communautair douanevervoer waren geplaatst, [niet terecht kunnen komen] in het economische circuit van de Unie en bijgevolg niet aan die

³⁸ Zoals in de schriftelijke opmerkingen van de Commissie is aangegeven, stelt richtlijn (EU) 2020/262 van de Raad van 19 december 2019 houdende een algemene regeling inzake accijns (PB 2020, L 58, blz. 4) het tenietgaan van de douaneschuld op één lijn met het tenietgaan van de verplichting tot betaling van accijns, maar deze bepaling is nog niet van kracht.

³⁹ Zie bijvoorbeeld arrest van 2 juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 81 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Deze zaak betrof de uitlegging van de Zesde richtlijn, maar ook in het hoofdgeding is dit beginsel van toepassing.

⁴⁰ Arrest van 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 67 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Zie ook arrest van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 40).

⁴¹ Arrest van 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De btw drukt op verbruikshandelingen. Zie bijvoorbeeld arrest van 2 juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 65). Zie recenter arresten van 1 juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punt 54), en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 44).

⁴² Arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴³ Ibidem, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁴⁴ Vgl. arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161).

regeling worden onttrokken, zodat zij dus niet kunnen worden beschouwd als ‚ingevoerd’ in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn en evenmin op basis daarvan aan de btw kunnen worden onderworpen”.⁴⁵

47. In het hoofdgeding is echter geen sprake van de vernietiging van onregelmatig ingevoerde goederen, aangezien dit pas een jaar na de inbeslagneming daarvan is gebeurd en dan nog alleen op rechterlijk bevel.

48. Bovendien is het vaste rechtspraak van het Hof dat de btw bij invoer en de invoerrechten enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economisch circuit van de lidstaten worden gebracht. Dit parallelisme wordt bevestigd door het feit dat de lidstaten op grond van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de invoerrechten.⁴⁶ Invoer is bijgevolg de maatstaf voor de bepaling of btw verschuldigd is, en in het hoofdgeding heeft zonder twijfel invoer plaatsgevonden.

49. Voorts is het vaste rechtspraak dat „[w]anneer de goederen, na het eerste douanekantoor in het douanegebied van de Gemeenschap te hebben verlaten, door de autoriteiten [...] in beslag zijn genomen en op hetzelfde tijdstip of naderhand zijn verbeurdverklaard, [...] het belastbare feit voor de btw reeds [heeft] plaatsgevonden en is uit dien hoofde btw verschuldigd”.⁴⁷

50. Ten slotte is het tevens vaste rechtspraak dat de enkele aanwezigheid in het douanegebied van de Unie van niet-Uniegoederen het *risico* oplevert dat deze goederen terechtkomen in het economisch circuit van de lidstaten zonder te zijn ingeklaard.⁴⁸ Dit is de logica achter het heffen van btw op onregelmatig ingevoerde goederen. Dat risico deed zich voor vanaf het moment waarop de goederen op Litouws grondgebied de eerste douanezone ten opzichte van de plaats van invoer waren gepasseerd. Deze oplossing is, zoals de Republiek Litouwen in haar schriftelijke opmerkingen stelt, in overeenstemming met de essentiële doelstellingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel van de Unie, namelijk vrije mededinging en fiscale neutraliteit waarborgen zonder het vrije verkeer van goederen en diensten te belemmeren, bij ontstentenis van een bepaling in de btw-richtlijn die de verplichting tot betaling van btw doet vervallen ingeval van het tenietgaan van een douaneschuld.

⁴⁵ Arrest van 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 71).

⁴⁶ Arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴⁷ Arrest Dansk Transport og Logistik, punt 94. Zie ook arrest van 1 juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417, punt 54), alsmede arrest van 2 juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 65). Deze vaststelling is weliswaar in de context van de Zesde richtlijn gedaan, maar zij is in dezelfde mate relevant voor het hoofdgeding en de btw-richtlijn.

⁴⁸ Arrest van 15 mei 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Cursivering van mij.

IV. Conclusie

51. Mijn voorstel is daarom de vragen van de Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (hoogste bestuursrechter, Litouwen) als volgt te beantwoorden:

- „ 1) Artikel 124, lid 1, onder e), van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie dient aldus te worden uitgelegd dat in een situatie waarin onregelmatig ingevoerde goederen in beslag zijn genomen en naderhand, nadat zij reeds op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie zijn binnengebracht, worden verbeurdverklaard, de douaneschuld voor deze goederen tenietgaat.
- 2) Artikel 2, onder b), en artikel 7, lid 1, van richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG, alsmede artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 70 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dienen aldus te worden uitgelegd dat de verplichting tot betaling van accijns en btw niet tenietgaat indien smokkelwaar in beslag wordt genomen en naderhand wordt verbeurdverklaard nadat deze reeds op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Europese Unie is binnengebracht, ook niet indien de douaneschuld is tenietgegaan op grond van artikel 124, lid 1, onder e), van verordening nr. 952/2013.”