CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
N. JÄÄSKINEN
van 13 februari 2014[1]

Zaak C-480/12

Minister van Financiën
tegen
X BV

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Communautair douanewetboek — Verordening (EEG) nr. 2913/92 — Werkingssfeer van de artikelen 203 en 204, lid 1, sub a — Regeling extern douanevervoer — Ontstaan van douaneschuld wegens niet-nakoming van verplichting — Te late aanbrenging bij kantoor van bestemming — Uitvoeringsverordening — Verordening (EEG) nr. 2454/93 — Artikel 859 — Zesde richtlijn — Artikel 10, lid 3, eerste alinea — Begrip invoer in Zesde richtlijn — Onttrekking aan de betrokken douaneregeling — Samenhang tussen het ontstaan van de douaneschuld en de btw-schuld — Begrip belastbare handeling”

I – Inleiding

1. De douaneregeling extern communautair douanevervoer die is ingevoerd bij verordening (EEG) nr. 2913/92[2] en de uitvoeringsverordening daarvan[3], is aan zeer strikte voorwaarden onderworpen. Deze regeling is van toepassing op het verkeer van niet-communautaire goederen tussen twee plaatsen in het douanegebied van de Europese Unie met het oog op de uitvoer ervan naar een derde land. Gedurende het vervoer zijn over de goederen geen douanerechten, belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) of accijnzen verschuldigd.

2. In deze zaak wenst de Hoge Raad der Nederlanden met zijn eerste vraag van het Hof te vernemen welke rechtsgevolgen onregelmatigheden die zich tijdens het externe vervoer hebben voorgedaan, namelijk te late aanbrenging van goederen[4] bij het kantoor van bestemming, hebben met betrekking tot het ontstaan van de douaneschuld, gelet op het douanewetboek en in het bijzonder de artikelen 203 (onttrekking aan het douanetoezicht) en 204 (niet-naleving van uitvoeringsvoorwaarden

1 — Oorspronkelijke taal: Frans.

2 — Verordening van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB L 117, blz. 13; hierna: „douanewetboek”). Het douanewetboek is ingetrokken bij 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 L 145, blz. 1), waarvan een aantal bepalingen in werking zijn getreden op 24 juni 2008 en de overige op 24 juni 2013. Op het hoofdgeding blijven, gelet op het tijdstip van de feiten, de voorschriften van het douanewetboek van toepassing.

3 — Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2286/2003 van de Commissie van 18 december 2003 (PB L 343, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening”).

4 — In het hoofdgeding gaat het om een dieselmotor die de Unie is binnengebracht om deze enkele maanden later, ingebouwd in een schip, te verlaten.

van de douaneregeling). Ik wil direct al opmerken dat artikel 859 van de uitvoeringsverordening in bepaalde „verschoonbare” omstandigheden voorziet, waarbij een verzuim in de zin van artikel 204 van het douanewetboek, niet zijnde een onttrekking als bedoeld in artikel 203 van dit wetboek, niet leidt tot het ontstaan van een douaneschuld.

3. Indien artikel 204 van het douanewetboek van toepassing is, verzoekt de verwijzende rechter met zijn tweede vraag om uitlegging van de Zesde richtlijn (77/388/EEG)[5], met name over het verband tussen de douaneschuld en het ontstaan van de btw-schuld, en meer specifiek over de vraag of in omstandigheden als in het hoofdgeding btw bij invoer wordt verschuldigd indien een douaneschuld is ontstaan op grond van artikel 204 van het douanewetboek wegens het overschrijden van de termijn voor aanbrenging.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

1. De regeling extern douanevervoer

4. De artikelen 91, 92 en 96 van het douanewetboek stellen respectievelijk de omschrijving van de regeling extern douanevervoer vast, het doel ervan, en de verplichtingen van de aangever die het subject is van deze regeling.

5. Artikel 356 van de uitvoeringsverordening heeft betrekking op de uiterste datum waarop de goederen bij het kantoor van bestemming moeten worden aangebracht. Lid 3 van dit artikel gaat over de te late aanbrenging van goederen en bepaalt het volgende:

„Wanneer de goederen na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek voorgeschreven termijn bij het kantoor van bestemming worden aangebracht en de niet-nakoming van deze termijn is te wijten aan niet aan de vervoerder of de aangever toe te rekenen omstandigheden die ten genoegen van het kantoor van bestemming worden aangetoond, wordt de aangever geacht de voorgeschreven termijn in acht te hebben genomen.”

2. Ontstaan van de douaneschuld

6. Krachtens artikel 203 van het douanewetboek ontstaat de douaneschuld wanneer de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken. Anderzijds ontstaat een douaneschuld volgens artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek, indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen die voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder de goederen zijn geplaatst.

5 — Richtlijn 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 L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 35; hierna: „Zesde richtlijn”). Deze richtlijn is ingetrokken bij richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1). Op het hoofdgeding blijft echter, gelet op het tijdstip van de feiten, de Zesde richtlijn van toepassing.

7. Ter aanvulling van dit artikel 204 omschrijft artikel 859 van de uitvoeringsverordening de vormen van verzuim die worden beschouwd als zijnde zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling in de zin van artikel 204, lid 1, van het douanewetboek, waarbij als voorwaarde wordt gesteld dat deze vormen van verzuim geen poging tot onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht inhouden, dat zij geen duidelijke nalatigheid van de zijde van belanghebbende inhouden en dat alle formaliteiten voor het regulariseren van de situatie van de goederen alsnog worden vervuld. Punt 2 van artikel 859 luidt als volgt:

„[...]

2) voor onder de regeling douanevervoer geplaatste goederen, het niet voldoen aan een voorwaarde voor het gebruik van de regeling, mits:

   a) de onder de regeling geplaatste goederen in ongeschonden staat bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht;

   b) het kantoor van bestemming erop heeft kunnen toezien dat deze goederen, bij beëindiging van het douanevervoer, een douanebestemming hebben gekregen of tijdelijk zijn opgeslagen, en

   c) wanneer de overeenkomstig artikel 356 vastgestelde termijn is overschreden en lid 3 van genoemd artikel niet van toepassing is, de goederen niettemin binnen een redelijke termijn bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht".

8. Volgens artikel 860 van de uitvoeringsverordening „[achten] [d]e douaneautoriteiten [...] een douaneschuld als te zijn ontstaan in de zin van artikel 204, lid 1, van het [douanewetboek], tenzij de persoon die mogelijkerwijze de schuldenaar is, aantoont dat de in artikel 859 bedoelde voorwaarden zijn vervuld".

3. Btw

9. Krachtens artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn is onder meer de invoer van goederen onderworpen aan de btw.

10. Als „invoer van een goed" wordt ingevolge artikel 7, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn beschouwd, „het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap". [6] Volgens artikel 7, lid 2, vindt de invoer van een goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt.

11. Artikel 7, lid 3, van de richtlijn luidt:

„In afwijking van lid 2, vindt, wanneer een in lid 1, sub a, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, B, sub a, b, c en d, bedoelde regelingen, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer wordt geplaatst, de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken.

Wanneer een in lid 1, sub b, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 33 bis, lid 1, sub b of c, bedoelde regelingen wordt geplaatst, vindt de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken."

6 — De artikelen 9 en 10 van het EEG-Verdrag, nadien de artikelen 23 EG en 24 EG, en thans de artikelen 28 VWEU en 29 VWEU.

12. Krachtens artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van het goed geschiedt. Wanneer goederen vanaf hun binnenkomst in de Gemeenschap onder een van de in artikel 7, lid 3, van de richtlijn bedoelde regelingen worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan deze regelingen worden onttrokken.

13. Artikel 16 van de Zesde richtlijn stelt de voorwaarden en bepalingen vast waarop de lidstaten bijzondere vrijstellingen kunnen verlenen in verband met het internationale goederenverkeer.

B – *Nederlands recht*

14. Krachtens artikel 1, sub d, van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968, in de redactie die van toepassing is op het hoofdgeding[7], wordt onder de naam „omzetbelasting" een belasting geheven ter zake van invoer van goederen.

15. Artikel 18, lid 1, sub c, van deze wet bepaalt dat onder „invoer van goederen" wordt verstaan het in Nederland beëindigen van, dan wel in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregime. Volgens lid 3 van dit artikel wordt niet als invoer aangemerkt het in Nederland brengen van goederen als bedoeld in het eerste lid, sub a en b, waarop een douaneregime van toepassing is dan wel waarop aansluitend aan het in Nederland brengen een douaneregime van toepassing wordt. Evenmin wordt als invoer aangemerkt het in Nederland beëindigen van een douaneregime voor zover dit regime wordt opgevolgd door een douaneregime.

III – Hoofdgeding, prejudiciële vragen en procesverloop voor het Hof

16. Op 26 oktober 2005 heeft X BV (hierna: „X") elektronisch aangifte gedaan tot plaatsing van een dieselmotor (hierna: „motor") onder de douaneregeling extern communautair douanevervoer.[8] Als geadresseerde van de motor was in de aangifte D BV (hierna: „D") vermeld. De uiterste datum waarop de motor bij het kantoor van bestemming moest worden aangebracht was 28 oktober 2005.

17. Een vertegenwoordiger van D heeft de motor op 14 november 2005[9], dus 17 dagen na het verstrijken van die termijn, bij dit douanekantoor aangebracht. Namens D is toen aangifte gedaan tot plaatsing van de motor onder een andere douaneregeling, namelijk de douaneregeling actieve veredeling. De oorzaak van deze overschrijding van de termijn voor aanbrenging is niet bekend.[10]

18. Het douanekantoor van bestemming heeft vastgesteld dat de douaneregeling extern communautair douanevervoer niet naar behoren was beëindigd. De Inspecteur, de bevoegde douaneautoriteit van het kantoor van vertrek, heeft X vervolgens bericht dat zijn kantoor niet het noodzakelijke terugmeldingsexemplaar of de elektronische terugmelding van de aangifte tot plaatsing onder die douaneregeling had ontvangen. X is daarbij door de Inspecteur in de gelegenheid gesteld bewijs te leveren dat de douaneregeling toch op regelmatige wijze was beëindigd. X heeft geen nieuwe omstandigheden ter opheldering aangedragen.

7 — *Staatsblad* 1968, nr. 329.

8 — Volgens het verwijzingsarrest heeft X de status van toegelaten afzender in de zin van artikel 398 van de uitvoeringsverordening, waardoor hij elektronisch aangifte mag doen.

9 — Volgens het verwijzingsarrest is D geen toegelaten geadresseerde in de zin van artikel 406, lid 1, van de uitvoeringsverordening. Bijgevolg is D krachtens diezelfde bepaling niet vrijgesteld van de verplichting om de goederen en de exemplaren nrs. 4 en 5 van de aangifte voor douanevervoer aan te bieden bij het kantoor van bestemming.

10 — Ik wil opmerken dat volgens X de onderneming Z de motor in ontvangst heeft genomen en deze, overeenkomstig de bedoeling van partijen, in een schip heeft ingebouwd. Op 19 januari 2006 heeft X aangifte gedaan tot wederuitvoer en heeft het schip met de motor de Unie via Antwerpen (België) verlaten.

19. De Inspecteur heeft geconcludeerd dat de motor niet overeenkomstig de wettelijke bepalingen bij het douanekantoor van bestemming was aangebracht en daarom aan het douanetoezicht onttrokken was in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek. Op die grond heeft de Inspecteur voor de motor douanerechten en omzetbelasting nagevorderd van X. Op het verzoek van X om terugbetaling heeft hij afwijzend beschikt. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur die beslissing gehandhaafd.

20. X heeft tegen de beslissing van de Inspecteur beroep ingesteld bij de Rechtbank te Haarlem, die van oordeel was dat de enkele overschrijding van de termijn artikel 203 van het douanewetboek niet in werking kon laten treden, en op grond van artikel 204 van dit wetboek heeft overwogen dat aan de voorwaarden zoals vervat in artikel 859 van de uitvoeringsverordening was voldaan. De Rechtbank heeft dan ook het beroep gegrond verklaard en de Inspecteur opgedragen het voldane bedrag aan douanerechten en omzetbelasting terug te betalen. Tegen deze uitspraak heeft de Inspecteur vervolgens tevergeefs hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam. Ten slotte heeft de Minister van Financiën beroep in cassatie bij de Hoge Raad der Nederlanden ingesteld, die op 12 oktober 2012 de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

„1) a) Moeten de artikelen 203 en 204 [van het douanewetboek] in samenhang gelezen met artikel 859 (in het bijzonder punt 2, sub c [van de uitvoeringsverordening]) zo worden uitgelegd dat het (enkele) overschrijden van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, [van de uitvoeringsverordening] vastgestelde vervoerstermijn niet leidt tot een douaneschuld wegens een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203 [van het douanewetboek], maar tot een douaneschuld op grond van artikel 204 [van het douanewetboek]?

b) Is voor bevestigende beantwoording van vraag 1.a vereist dat de betrokkenen aan de douaneautoriteiten inlichtingen verstrekken met betrekking tot de oorzaken van de termijnoverschrijding of ten minste tegenover de douaneautoriteiten verklaren waar de goederen zijn verbleven in de periode die is verstreken tussen de overeenkomstig artikel 356 [van het douanewetboek] vastgestelde termijn en het tijdstip van daadwerkelijk aanbrengen bij het douanekantoor van bestemming?

2) Moet de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 7 van die richtlijn, zo worden uitgelegd dat btw wordt verschuldigd indien een douaneschuld uitsluitend op grond van artikel 204 [van het douanewetboek] ontstaat?”

21. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door X, de Nederlandse regering, de Tsjechische regering (alleen met betrekking tot de eerste vraag), de Griekse regering en de Europese Commissie. De Nederlandse regering en de Commissie hebben deelgenomen aan de mondelinge behandeling die heeft plaatsgevonden op 6 november 2013.

IV – Analyse

A – *De bepaling betreffende het ontstaan van de douaneschuld in geval van overschrijding van de voor de regeling extern douanevervoer geldende termijn*

1. Inleidende opmerkingen

22. Met het eerste onderdeel van de eerste prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of overschrijding van de in het kader van de regeling extern communautair douanevervoer geldende vervoerstermijn leidt tot een douaneschuld krachtens artikel 203 van het douanewetboek dan wel krachtens artikel 204 van dit wetboek.

23. De Nederlandse regering is van mening dat krachtens artikel 203 van het douanewetboek een douaneschuld bij invoer wegens onttrekking aan het douanetoezicht ontstaat, wanneer een onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatst goed niet binnen de vervoerstermijn bij het kantoor van bestemming wordt aangebracht, tenzij de aangever overeenkomstig artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening het bewijs levert dat de termijnoverschrijding niet aan hemzelf of de vervoerder te wijten is. Volgens de Nederlandse regering wordt derhalve aan artikel 204 van het douanewetboek niet toegekomen.

24. Daarentegen menen de andere partijen dat artikel 204 van het douanewetboek van toepassing is. De Commissie geeft aan dat in het geval van niet-communautaire goederen de niet-naleving van de verplichting om de goederen aan te brengen bij het kantoor van bestemming binnen de gestelde termijn leidt tot een douaneschuld voor deze goederen op grond van artikel 204 van het douanewetboek, tenzij dit verzuim overeenkomstig de voorwaarden neergelegd in artikel 859, punt 2, sub a, van de uitvoeringsverordening „zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of van de betrokken douaneregeling" is. De Tsjechische regering voegt daaraan toe dat artikel 203 van dit wetboek toch van toepassing is, indien op grond van andere omstandigheden vaststaat dat de goederen zodanig zijn behandeld dat het douanekantoor van bestemming zijn controle niet naar behoren kon verrichten.

25. Om redenen die ik hierna uiteen zal zetten, ben ik van mening dat artikel 204 van het douanewetboek in casu toepasselijk is.

26. Ik wil er om te beginnen aan herinneren dat een douaneschuld bij invoer kan ontstaan bij correcte toepassing van de voorschriften van de betrokken douaneregeling alsook ingeval zich een onregelmatigheid heeft voorgedaan. De onderhavige zaak valt onder die tweede categorie. Het douanerecht van de Unie is immers gebaseerd op het impliciete beginsel dat de invoer van goederen in het douanegebied van de Unie een objectieve verplichting tot betaling van douanerechten schept tenzij een schorsingssysteem geldt. Een douaneschuld kan derhalve voortvloeien uit zowel een regelmatige als een onregelmatige invoer, aangezien de goederen niet tijdelijk of definitief zijn vrijgesteld. [11]

27. Zoals het Hof echter in het arrest Döhler Neuenkirchen [12] heeft aangegeven, vormt „het ontstaan van een douaneschuld geen strafmaatregel, maar moet het worden beschouwd als het gevolg van het niet voldoen aan de voorwaarden voor de verkrijging van het voordeel dat voortvloeit uit de regeling actieve veredeling in de vorm van het schorsingssysteem. Deze regeling houdt immers de toekenning in van een voorwaardelijk voordeel waarop geen aanspraak bestaat indien niet is voldaan aan de desbetreffende voorwaarden, in welk geval de schorsing niet meer geldt en de heffing van douanerechten bijgevolg gerechtvaardigd is." Ik zou daaraan nog willen toevoegen dat zowel de regeling extern douanevervoer als de regeling actieve veredeling systemen van schorsing van douanerechten zijn, die uitzonderlijke maatregelen vormen bedoeld om de afwikkeling van bepaalde economische activiteiten vlotter te laten verlopen. [13]

2. Extern douanevervoer: drie situaties

28. Bij het extern douanevervoer kunnen zich drie situaties voordoen. Tegen die achtergrond kan de problematiek die de eerste vraag van de verwijzende rechter aan de orde stelt beter worden afgebakend.

11 — Zie over de verhouding tussen de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek, de punten 75 en 76 van de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 3 maart 2005, Papismedov e.a. (C-195/03, Jurispr. blz. I-1667).

12 — Arrest van 6 september 2012 (C-262/10, punt 43).

13 — Zie in die zin reeds aangehaald arrest Döhler Neuenkirchen (punt 40).

29. Eerste situatie: de regeling extern douanevervoer verloopt geheel overeenkomstig het Unierecht, met name wanneer het goed bij het kantoor van bestemming binnen de vastgestelde termijn wordt aangebracht. De regeling extern vervoer eindigt en wordt daarna gezuiverd. In dat geval ontstaat er geen douaneschuld.

30. Tweede situatie: de regeling extern vervoer verloopt correct, afgezien van het feit dat het goed te laat bij het kantoor van bestemming wordt aangebracht. Indien echter „de niet-nakoming van deze termijn te wijten is aan *niet* aan de vervoerder of de aangever *toe te rekenen* omstandigheden die ten genoegen van het kantoor van bestemming worden aangetoond, wordt de aangever geacht de voorgeschreven termijn in acht te hebben genomen”[14], aldus artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening. In dat geval eindigt de regeling extern douanevervoer derhalve op normale wijze, wordt die regeling daarna gezuiverd en ontstaat er ook geen douaneschuld.

31. Derde situatie: de gestelde termijn voor de regeling extern douanevervoer wordt niet nagekomen, zonder dat het kantoor van bestemming hiervoor een steekhoudende verklaring heeft gekregen. Anders geformuleerd: de niet-naleving van de termijn kan aan de vervoerder of de aangever worden toegerekend. In dat geval zijn de voorwaarden van de regeling extern douanevervoer dus niet nageleefd en kan artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening niet worden ingeroepen, zodat de regeling voor extern vervoer niet op normale wijze eindigt en niet kan worden gezuiverd.

32. Wat de tweede situatie betreft, hiervoor stelt artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening een aantal voorwaarden. In de eerste plaats is de aangever[15] duidelijk degene die uiteindelijk verantwoordelijk is voor het zo nodig verstrekken van de verlangde uitleg. In de tweede plaats moet de niet-naleving van de termijn voor de aanbrenging van de goederen bij het kantoor van bestemming in elk geval te wijten zijn aan „niet aan de vervoerder of de aangever toe te rekenen omstandigheden”, dat wil zeggen het moet gaan om gebeurtenissen waarover de vervoerder of de aangever geen zeggenschap hebben.

33. Het door de Commissie opgestelde Handboek Douanevervoer geeft nuttige voorbeelden ter zake van het bewijs.[16] Al deze voorbeelden hebben betrekking op concrete situaties die doorgaans van korte duur zijn. In de meeste gevallen gaat het om uren, of maar enkele dagen. In het hoofdgeding is het aan de nationale rechter om na te gaan of artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening van toepassing is, maar gelet op de duur van de termijnoverschrijding en indien komt vast te staan dat hiervoor geen steekhoudende verklaring is verstrekt, lijkt mij dat dit artikel niet toepasbaar is.[17]

34. In de derde situatie is de vraag aan de orde of niet wordt voldaan „aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit [...] het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst”, waardoor een douaneschuld bij invoer ontstaat op grond van artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek, dan wel of artikel 203, lid 1, van dit wetboek moet worden toegepast, dat gaat over het geval dat „aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken”.

14 — Cursivering van mij.

15 — De aangever is dikwijls een verlader of douane-expediteur en degene die verantwoordelijk is voor de juiste uitvoering van het douanevervoer en de betaling van de verschuldigde heffingen ter zake van overtredingen of onregelmatigheden in dat verband.

16 — Volgens dit handboek kunnen de navolgende stukken als bewijs van de omstandigheden van artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening dienen: verklaring van de politie (bij ongeval, diefstal enz.); attest van een gezondheidsinstelling (verstrekking van medische zorg enz.); attest van een takel- of hulpdienst (voor de reparatie van een voertuig), en elk stuk waaruit blijkt dat de vertraging het gevolg is van een staking of een andere onvoorziene omstandigheid. Zie Handboek Douanevervoer, geconsolideerde versie van 2010, deel IV, hoofdstuk 4, punt 5, „Aanbieding na het verstrijken van de termijn” (het handboek kan worden geraadpleegd via internet op het volgende adres: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/customs/procedural_aspects/transit/common_community/transit_manual_nl.pdf).

17 — Bovendien vermeldt het Handboek Douanevervoer: „Indien tijdens het douanevervoer bepaalde voorvallen plaatsvinden, dient de vervoerder onmiddellijk contact op te nemen met het dichtstbijzijnde ter zake bevoegde douanekantoor” (zie deel IV, hoofdstuk 3, punt 3.1, „Formaliteiten bij voorvallen tijdens het douanevervoer”).

3. De verhouding tussen de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek

35. De eerste vraag prejudiciële vraag werpt in wezen de problematiek op van de afbakening van de respectieve werkingssfeer van de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek voor de vaststelling van de rechtsgrondslag van de douaneschuld in het onderhavige geval. Volgens de Nederlandse regering vormt het feit dat gedurende 17 dagen niet bekend was waar de goederen zich bevonden, een onttrekking aan het douanetoezicht van deze goederen, zodat artikel 203 van het douanewetboek moet worden toegepast.

36. Op het eerste gezicht is het niet gemakkelijk om de respectieve werkingssfeer van deze twee artikelen af te bakenen. De bijdrage van de rechtspraak van het Hof in deze is echter doorslaggevend geweest.[18] Het Hof heeft immers uitgemaakt dat de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek elk een verschillende werkingssfeer hebben, aangezien artikel 203 betrekking heeft op gedragingen die tot gevolg hebben dat goederen aan het douanetoezicht „worden onttrokken" en artikel 204 ziet op de „niet-nakoming van de verplichtingen en de voorwaarden" die aan de verschillende douaneregelingen verbonden zijn.[19]

37. Om uit te maken op grond van welk van deze twee artikelen een douaneschuld bij invoer is ontstaan, moet in de eerste plaats worden onderzocht of de betrokken feiten een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek vormen. Enkel wanneer het antwoord op deze vraag ontkennend is, kunnen de bepalingen van artikel 204 van het douanewetboek toepassing vinden.[20]

38. Wat meer in het bijzonder het begrip onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek betreft, moet volgens de rechtspraak van het Hof dit begrip aldus worden opgevat dat het elk handelen of nalaten omvat dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, de toegang tot de onder douanetoezicht staande goederen wordt belemmerd en deze de door de douanewetgeving voorgeschreven controles niet kan verrichten.[21]

39. In de arresten van het Hof waarin het begrip onttrekking aan het douanetoezicht is uitgelegd, vormt de diefstal van de goederen die onder een schorsingsregeling waren geplaatst, zoals het douane-entrepot, het douanevervoer of de tijdelijke opslag, een vrij belangrijke groep.[22] In dat geval lijkt het Hof uit te gaan van de grondstelling dat de goederen door de diefstal in het handelsverkeer van de Unie terechtkomen.[23] De douaneschuld ontstaat derhalve wegens onttrekking aan het douanetoezicht overeenkomstig artikel 203 van het douanewetboek.

18 — Zie voetnoot 11. Ik wil opmerken dat het onderscheid tussen de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek in verordening nr. 450/2008 om redenen van vereenvoudiging lijkt te zijn afgeschaft, aangezien de desbetreffende bepalingen thans in één artikel zijn neergelegd, namelijk artikel 46 van deze verordening. Daarbij vermeldt het nieuwe artikel 46 in plaats van de in de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek voorkomende uitdrukkingen „onttrekking", „niet-voldoen" of „niet-inachtneming" alleen de term „niet-nakoming".

19 — Zie arrest van 11 juli 2013, Harry Winston (C-273/12, punt 27).

20 — Zie arrest van 12 februari 2004, Hamann International (C-337/01, Jurispr. blz. I-1791, punt 30), en reeds aangehaald arrest Harry Winston (punt 28).

21 — Zie arresten van 11 juli 2002, Liberexim (C-371/99, Jurispr. blz. I-6227, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak); 29 april 2004, British American Tobacco (C-222/01, Jurispr. blz. I-4683, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 20 januari 2005, Honeywell Aerospace (C-300/03, Jurispr. blz. I-689, punt 19), en reeds aangehaald arrest Harry Winston (punt 29).

22 — Zie wat betreft artikel 203 van het douanewetboek en de gevallen waarin goederen verdwenen (waaronder ook diefstal), arresten van 1 februari 2001, D. Wandel (C-66/99, Jurispr. blz. I-873, punten 46-48 en 50); reeds aangehaald arrest Honeywell Aerospace (punten 12 en 18-20); arrest van 15 september 2005, United Antwerp Maritime Agencies en Seaport Terminals, (C-140/04, Jurispr. blz. I-8245, punt 15), en reeds aangehaald arrest Harry Winston (punten 14 en 30).

23 — Zie arrest van 5 oktober 1983, Esercizio Magazzini Generali en Mellina Agosta (186/82 en 187/82, blz. 2951), en reeds aangehaalde arresten United Antwerp Maritime Agencies en Seaport Terminals (punt 31) en Harry Winston (punt 31).

40. Het begrip onttrekking, dat niet in de wettelijke regeling wordt gedefinieerd, heeft een ruime strekking. Zo heeft het Hof bevestigd dat ook in andere situaties sprake was van onttrekking, zoals in geval van ongeoorloofde verwijdering uit de opslag, een onjuiste vermelding in een aangifte of ook, in het kader van extern vervoer, dat het goed niet bij het kantoor van bestemming was aangebracht.[24]

41. Als ik mij niet vergis, heeft het Hof nog geen uitspraak gedaan in een zaak waarin in het kader van extern douanevervoer de overschrijding van de termijn voor aanbrenging bij het kantoor van bestemming – voor zover die aanbrenging alsnog plaatsvond – als zodanig tot toepassing van artikel 203 van het douanewetboek zou hebben geleid.

42. Zoals ik hierboven heb vermeld, wordt het begrip onttrekking in de rechtspraak van het Hof zeer ruim uitgelegd.[25] Zo is het niet kunnen verkrijgen van toegang niet slechts „tijdelijk" indien gedurende meer dan twee weken onbekend is waar het onder douanetoezicht geplaatste goed zich bevindt.

43. Dit neemt niet weg dat mijns inziens het feit dat het ingevoerde goed wordt verondersteld in het handelsverkeer van de Unie terecht te zijn gekomen, de reden is waarom de rechtspraak van het Hof artikel 203 van het douanewetboek van toepassing acht, in het bijzonder ingeval goederen door diefstal of niet-naleving van de materiële voorschriften van de douaneregeling verdwijnen met het risico dat zij in het handelsverkeer terechtkomen. Het gaat derhalve om andere gevallen dan die waarin in artikel 204 van het douanewetboek en artikel 859 van de uitvoeringsverordening uitdrukkelijk is voorzien.

44. Bovendien vereist de regeling extern vervoer niet dat de douaneautoriteiten of de aangever weten waar de goederen zich tijdens het vervoer precies bevinden. Dat vloeit impliciet voort uit de bewoordingen van artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening. Wel dienen de goederen op de vastgestelde datum bij het kantoor van bestemming te worden aangebracht en moet de verzegeling ongeschonden zijn. Bovendien moet de aangever of de vervoerder in voorkomend geval in contact kunnen treden met degene die belast is met het vervoer, zoals de chauffeur van de vrachtwagen. De rechtspraak van het Hof over onttrekking aan het douanetoezicht kan derhalve niet worden uitgelegd op een wijze die zich niet met de realiteit van het extern douanevervoer laat verenigen.

45. Indien een goed te laat is aangebracht bij het kantoor van bestemming, lijkt toepassing van artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek derhalve aangewezen. De te late aanbrenging is immers een voorbeeld van het niet voldoen aan „een van de voorwaarden welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit [...] het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst", hetgeen een van de gevallen is waarin dit artikel van toepassing is. Deze zienswijze wordt bevestigd door het feit dat de te late aanbrenging een van de redenen is die uitdrukkelijk in artikel 859 van de uitvoeringsverordening zijn genoemd. Volgens dit artikel is een dergelijke te late aanbrenging verschoonbaar, mits de in dit artikel vervatte strikte voorwaarden worden nageleefd.

46. Ik wil op dit punt opmerken dat, aangezien de termijnoverschrijding uitdrukkelijk is genoemd in artikel 859 van de uitvoeringsverordening, dat slechts geldt voor de gevallen bedoeld in artikel 204 van het douanewetboek, deze laatste door de wetgever opgenomen bepaling geen effect zou hebben indien de overschrijding van de termijn voor het aanbrengen zou vallen onder het begrip onttrekking van artikel 203 van het douanewetboek. Het ontstaan van de douaneschuld in de onderhavige zaak moet dan ook worden onderzocht in het licht van artikel 204 van het douanewetboek.

24 — Zie de aangehaalde rechtspraak in voetnoot 22.

25 — Zie de aangehaalde rechtspraak in voetnoot 21.

47. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging op de eerste vraag, sub a, te antwoorden dat de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek, in samenhang gelezen met artikel 859, in het bijzonder punt 2, sub c, van de uitvoeringsverordening, aldus moeten worden uitgelegd dat het enkele overschrijden van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgestelde vervoerstermijn niet leidt tot een douaneschuld wegens een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203 van het douanewetboek, maar tot een douaneschuld op grond van artikel 204 van het douanewetboek.

B – *De verplichting tot het verstrekken van inlichtingen betreffende de termijnoverschrijding*

48. Met het tweede onderdeel van zijn eerste prejudiciële vraag wil de verwijzende rechter weten of het voor de vaststelling dat door de termijnoverschrijding een douaneschuld op grond van artikel 204 van het douanewetboek ontstaat, noodzakelijk is dat de belanghebbenden inlichtingen verstrekken met betrekking tot de oorzaken van de termijnoverschrijding of de verblijfplaats van de goederen tijdens de litigieuze periode.

49. De Commissie geeft aan dat artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening in die zin moet worden uitgelegd dat degene die de goederen bij het kantoor van bestemming aanbrengt na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek vastgestelde termijn, ten genoegen van het kantoor van bestemming de omstandigheden moet aantonen die hebben geleid tot de niet-naleving van de termijn.

50. Uiteraard moet degene die artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening inroept, naar behoren aantonen dat aan de voorwaarden voor toepassing van die uitzondering is voldaan. Indien dat niet zo was, hadden de douaneautoriteiten er geen enkel juridisch belang bij, informatie te verkrijgen over de precieze bewegingen van het goed, maar zouden het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 204 van het douanewetboek kunnen vaststellen en bepalen wat de hoogte is van de door de aangever verschuldigde douanerechten.

51. Ik geef daarom het Hof in overweging op de eerste vraag, sub b, te antwoorden dat de belanghebbenden, voor een beroep op de uitzondering neergelegd in artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening, de douaneautoriteiten alle inlichtingen moeten verstrekken waaruit blijkt dat aan de vereiste voorwaarden is voldaan.

C – *Verband tussen de douaneschuld ontstaan op grond van artikel 204 van het douanewetboek en de btw*

1. Inleidende opmerkingen

52. Met de tweede prejudiciële vraag wil de verwijzende rechter in wezen weten of btw bij invoer wordt verschuldigd indien een douaneschuld uitsluitend op grond van artikel 204 van het douanewetboek is ontstaan. Het onderliggende economisch belang is, dat het btw-tarief vaak aanzienlijk hoger is dan de verschuldigde douanerechten.

53. In mijn conclusie in de zaak Eurogate Distribution ben ik summier ingegaan op de kwestie van het verband tussen douanerechten en de heffing van btw.[26] In het kader van artikel 204 van het douanewetboek is het immers volstrekt mogelijk dat een douaneschuld ontstaat, hoewel de betrokken goederen de Unie hebben verlaten of nooit in het economisch verkeer van de Unie terecht zijn gekomen.[27]

54. De Nederlandse regering is in deze zaak van mening dat, indien het Hof zou vaststellen dat een douaneschuld op grond van artikel 204 van het douanewetboek ontstaat, btw verschuldigd wordt, omdat volgens haar „invoer" waarop artikel 204 van het douanewetboek doelt en ter zake waarvan een douaneschuld ontstaat, hetzelfde begrip is als „invoer van goederen" in artikel 7, lid 2, van de Zesde richtlijn. Het tijdstip waarop de goederen aan de douaneregeling worden onttrokken, zou samenvallen met het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat.[28] Volgens dezelfde gedachtegang meent ook de Griekse regering dat de douaneschuld en de btw met elkaar samenhangen.[29]

55. De Commissie voert daarentegen aan dat, indien in casu de ongeldigverklaring van de aangifte tot plaatsing van de betrokken motor onder de regeling actieve veredeling tot gevolg heeft dat de motor de regeling tijdelijke opslag heeft verlaten, btw moet worden betaald, aangezien de motor niet meer onder een van de regelingen van artikel 16 van de Zesde richtlijn valt. Zolang de motor onder de regeling tijdelijke opslag blijft, is er geen btw-schuld, onafhankelijk van het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek. Volgens haar is btw bij invoer niet automatisch verschuldigd wanneer uitsluitend op grond van artikel 204 van het douanewetboek een douaneschuld ontstaat.

2. Verband tussen de douaneschuld en de btw

56. Allereerst dient het verband tussen de douaneschuld en de btw in het licht van de bepalingen van de Zesde richtlijn te worden onderzocht.

57. Ik wil direct al opmerken dat het feit dat een douaneschuld die op grond van artikel 204 van het douanewetboek is ontstaan, een douaneschuld „bij invoer" is, niet betekent, zoals de Nederlandse regering aanvoert, dat btw bij invoer verschuldigd is krachtens de Zesde richtlijn. Het douanewetboek kent namelijk twee soorten douaneschuld, die bij invoer en die bij uitvoer.[30] Mijns inziens zou dit zuiver terminologisch aspect geen invloed behoren te hebben op de juridische beoordeling van het verband dat er eventueel bestaat tussen artikel 204 van het douanewetboek en de artikelen 7 en 10 van de Zesde richtlijn.

58. De oorspronkelijke redactie van artikel 10, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 77/388, die dateert van 1977, luidde als volgt (cursivering van mij):

„Indien ingevoerde goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan rechten van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, *kunnen de lidstaten het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten*."

26 — Zie punt 45 van mijn conclusie in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 6 september 2012 (C-28/11).

27 — Ibidem (punt 48).

28 — In dit verband verwijst de Nederlandse regering naar punt 44 van het reeds aangehaalde arrest Liberexim.

29 — De Tsjechische regering spreekt zich over deze kwestie niet uit.

30 — Zie artikel 4, punten 10 en 11, van het douanewetboek.

59. Daarentegen bepaalt artikel 10, lid 3, derde alinea, van richtlijn 77/388 in de redactie van richtlijn 91/680/EEG [31] die in casu van toepassing is (cursivering van mij) [32]:

„Wanneer de ingevoerde goederen echter onderworpen zijn aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, *vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen.*"

60. Mij lijkt derhalve dat de aan lidstaten toekomende mogelijkheid in de oorspronkelijke redactie van de Zesde richtlijn is vervangen door een dwingende bepaling in richtlijn 91/680, ook al geeft de totstandkomingsgeschiedenis op dit punt geen verklaring. Het is een belangrijk onderscheid dat bij het onderzoek van de betrokken rechtspraak in gedachten moet worden gehouden. [33] De rechtspraak die de oorspronkelijke redactie uitlegt blijkt immers niet meer te kunnen gelden voor situaties waarop de uit richtlijn 91/680 voortvloeiende wijziging van toepassing is, wat zich in casu voordoet. [34]

3. Het onderhavige geval

61. In deze zaak moet de benadering worden gevolgd waarvoor het Hof in de zaak Profitube [35] heeft gekozen.

62. Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn aan btw zijn onderworpen de invoer van goederen en de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

63. In de eerste plaats moet worden nagegaan of in omstandigheden als die in het hoofdgeding een invoer in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn heeft plaatsgevonden.

64. Volgens artikel 7, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt als „invoer van een goed" beschouwd het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 23 EG en 24 EG. [36] Artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn preciseert in dit verband dat wanneer een dergelijk goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, B, sub a, b, c en d, van dezelfde richtlijn bedoelde regelingen wordt geplaatst, de invoer ervan plaatsvindt in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken.

65. In casu is het betrokken goed, dat afkomstig was uit een derde land, eerst onder de regeling extern vervoer van een lidstaat geplaatst en vervolgens onder de regeling actieve veredeling met toepassing van het schorsingssysteem, waarna wederuitvoer heeft plaatsgevonden.

31 — Richtlijn van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

32 — Aangetekend zij dat de strekking van artikel 10, lid 3, derde alinea, van de Zesde richtlijn in artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 met enkele minder belangrijke wijzigingen van taalkundige aard is overgenomen.

33 — Zie, wat de samenhang betreft tussen douanerechten en btw in de oorspronkelijke redactie van de Zesde richtlijn, de punten 18 en 29 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak die heeft geleid tot het arrest van 6 december 1990, Witzemann (C-343/89, Jurispr. blz. I-4477).

34 — Op dit punt teken ik aan dat punt 41 van het reeds aangehaalde arrest Harry Winston vermeldt dat op grond van de Zesde richtlijn de lidstaten het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw bij invoer „mogen" verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten. Weliswaar werd die koppeling in de oorspronkelijke versie van de Zesde richtlijn toegestaan, maar sinds de bij richtlijn 91/680 ingevoerde wijziging zou het mijns inziens juister zijn om dienaangaande te spreken van een „moeten".

35 — Arrest van 8 november 2012 (C-165/11, punten 40 e.v.).

36 — Artikel 24 EG (thans artikel 29 VWEU) bepaalt: „Als zich bevindend in het vrije verkeer in een lidstaat worden beschouwd: de producten uit derde landen waarvoor in genoemde staat 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."

66. Het goed is dus sinds het binnenkomen ervan in de Gemeenschap eerst onder de regeling extern douanevervoer geplaatst en daarna onder de regeling actieve veredeling, in de zin van de artikelen 7, lid 3, eerste alinea, respectievelijk 16, lid 1, B, sub c, van de Zesde richtlijn. Aangezien het betrokken goed op de datum van wederuitvoer nog niet aan die regelingen was onttrokken, is het, hoewel het fysiek op het grondgebied van de Unie was binnengebracht, niet het voorwerp geweest van „invoer" in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn.[37] Ook de niet-naleving van een van de verplichtingen van de regeling extern douanevervoer brengt geen „invoer" in de zin van die bepaling mee, ondanks dat als gevolg hiervan een douaneschuld op grond van artikel 204 van het douanewetboek kan ontstaan.

67. Het feit dat het goed onder een andere douaneregeling is geplaatst, verleent het niet de hoedanigheid van ingevoerd goed, aangezien beide betrokken douaneregelingen worden genoemd in artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn.[38]

68. Aangezien het betrokken goed onder opschortende douaneregelingen was geplaatst en er dus geen invoer heeft plaatsgevonden ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, was het derhalve niet aan de btw onderworpen op grond van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn.

69. Deze uitlegging strookt met de eerdere rechtspraak van het Hof inzake invoer en het daarna verschuldigd worden van btw.

70. Ik herinner eraan dat geen btw verschuldigd was in de zaak Dansk Transport og Logistik.[39] In die zaak ging het om sigaretten die in het douanegebied van de Unie waren binnengebracht, maar door de douaneautoriteiten onmiddellijk in beslag waren genomen en daarna waren vernietigd. De sigaretten waren dus niet in het economisch verkeer van de Unie terechtgekomen en een invoer in de zin van de Zesde richtlijn had niet plaatsgevonden.

71. Evenmin was btw verschuldigd in de zaak British American Tobacco en Newman Shipping.[40] In deze zaak ging het echter om goederen die reeds opgeslagen waren in een belastingentrepot. De vraag in deze zaak betrof dus niet artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn, waarin het begrip invoer wordt omschreven, maar punt 1 van dit artikel, dat gaat over de levering onder bezwarende titel.

72. Een andere situatie, te weten invoer gevolgd door diefstal uit een douane-entrepot, is in de zaak Harry Winston[41] behandeld. Daarin waren de onder de regeling douane-entrepot geplaatste goederen ten gevolge van diefstal aan die regeling onttrokken. Een dergelijke onttrekking leidt wel tot het ontstaan van een btw-schuld, omdat alsdan het terechtkomen in het economisch verkeer van de Unie wordt verondersteld.

73. Ten slotte wil ik ingaan op de Nederlandse wettelijke regeling die aan de orde is in het hoofdgeding. Volgens artikel 18, lid 1, van de Wet op de omzetbelasting van 28 juni 1968 in de redactie die van toepassing is op het hoofdgeding, is „invoer van goederen" niet alleen het brengen in Nederland van goederen vanuit een derde land (zie sub a en b), maar ook „het in Nederland beëindigen van, dan wel in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregime" (zie sub c). De wetgever heeft daarmee de situatie waarin artikel 18, lid 1, sub c, voorziet, uitdrukkelijk toegevoegd aan de lijst

37 — Zie in die zin arrest van 9 februari 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-305/03, Jurispr. blz. I-1213, punt 41), en reeds aangehaald arrest Profitube (punt 46).

38 — Zie in die zin reeds aangehaald arrest Profitube (punt 47).

39 — Arrest van 29 april 2010 (C-230/08, Jurispr. blz. I-3799).

40 — Arrest van 14 juli 2005 (C-435/03, Jurispr. blz. I-7077).

41 — Reeds aangehaald.

van gebeurtenissen op grond waarvan btw verschuldigd wordt. Deze keuze, die de oorspronkelijke redactie van de Zesde richtlijn mogelijk maakte en na de wijziging bij richtlijn 91/680 verplicht was, lijkt mij in overeenstemming met de eisen van de huidige Uniewetgeving zoals die door het Hof wordt uitgelegd.

74. Ik geef daarom het Hof in overweging op de tweede vraag te antwoorden dat de Zesde richtlijn, en in het bijzonder artikel 7, lid 3, eerste alinea, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat de btw bij invoer niet wordt verschuldigd indien de goederen niet aan de douaneregeling worden onttrokken, ook al is op grond van artikel 204 van het douanewetboek een douaneschuld ontstaan wegens het niet-voldoen aan een van de verplichtingen die voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder de goederen zijn geplaatst.

V – Conclusie

75. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de door de Hoge Raad der Nederlanden gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) De artikelen 203 en 204 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005, in samenhang gelezen met artikel 859, punt 2, sub c, van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 2286/2003 van de Commissie van 18 december 2003, moeten aldus moet worden uitgelegd dat het enkele overschrijden van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, van verordening nr. 2454/93 vastgestelde vervoerstermijn niet leidt tot een douaneschuld wegens een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203 van verordening nr. 2913/92, maar tot een douaneschuld op grond van artikel 204 van laatstgenoemde verordening. Voor een beroep op de uitzondering neergelegd in artikel 356, lid 3, van verordening nr. 2454/93, moeten de belanghebbenden de douaneautoriteiten alle inlichtingen verstrekken waaruit blijkt dat aan de vereiste voorwaarden is voldaan.

2) 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004, en in het bijzonder artikel 7, lid 3, eerste alinea, ervan, moet aldus worden uitgelegd dat de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer niet wordt verschuldigd indien de goederen niet aan de douaneregeling worden onttrokken, waaronder zij zijn geplaatst, ook al is op grond van artikel 204 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, een douaneschuld ontstaan wegens het niet-voldoen aan een van de verplichtingen die voortvloeien uit het gebruik van deze douaneregeling.”