Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 6 maart 2025 [1]

Zaak C-125/24 [Palmstråle] [i]

AA
tegen
Allmänna ombudet hos Tullverket

[verzoek van de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingrecht – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Wederinvoer van goederen – Terugkerende goederen – Vrijstelling van btw – Artikel 143, lid 1, onder e) – Noodzakelijkheid douanerechtelijke bepalingen na te leven – Douane-unie – Douanewetboek – Vrijstelling van rechten bij de invoer van terugkerende goederen – Artikel 203 – Artikel 86, lid 6 – verhouding van douanerecht en btw-recht”

I. Inleiding

1. De onderhavige zaak biedt het Hof wederom [2] de gelegenheid de samenhang van het douanerecht en het btw-recht bij invoer te belichten, ditmaal met het oog op een btw-vrijstelling. Het gaat in concreto om de vrijstelling van btw bij invoer bij de wederinvoer van goederen in de Unie die voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen.

2. In beginsel is weliswaar voldaan aan de voorwaarden voor douanevrijstelling, maar de douaneprocedure werd niet volgens de voorschriften doorlopen. Derhalve moet het Hof verduidelijken welke gevolgen de niet-naleving van de verplichtingen uit de douaneregeling (in casu het aanbrengen van de goederen, de douaneaangifte en het verzoek om de douanevrijstelling) op de toepassing van een vrijstelling van btw bij invoer heeft. Heeft de vrijstelling van btw bij invoer wat dat betreft een accessoir karakter ten opzichte van de douanevrijstelling van weer ingevoerde goederen of moeten beide vrijstellingen autonoom worden toegepast?

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[i] Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

[2] Arresten van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59); 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Plaats waar de btw ontstaat – II) (C-368/21, EU:C:2022:647); 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277); 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161); 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), en 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548).

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Btw-richtlijn

3. Artikel 143 van richtlijn 2006/112/EG[3] (hierna: „btw-richtlijn") heeft betrekking op vrijstellingen bij invoer:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

e) de wederinvoer van goederen in de toestand waarin zij zijn uitgevoerd, door degene die deze heeft uitgevoerd, indien de goederen voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen;

f) de invoer van goederen in het kader van de diplomatieke en consulaire betrekkingen, indien de goederen voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen;

[…]"

2. Douanewetboek

4. Artikel 203 van verordening (EU) nr. 952/2013[4] (hierna: „douanewetboek") regelt de vrijstelling voor terugkerende goederen:

„1. Niet-Uniegoederen die, na oorspronkelijk als Uniegoederen uit het douanegebied van de Unie te zijn uitgevoerd, dit douanegebied binnen drie jaar opnieuw binnenkomen en in het vrije verkeer worden gebracht, worden op aanvraag van de belanghebbende van invoerrechten vrijgesteld.

[…]

5. De vrijstelling van invoerrechten wordt slechts verleend indien de goederen terugkeren in de staat waarin zij werden uitgevoerd.

6. De vrijstelling van invoerrechten wordt ondersteund door informatie waaruit blijkt dat de voorwaarden voor de vrijstelling zijn vervuld."

[3] Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde in de versie van 1 juli 2022 (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals laatstelijk gewijzigd in PB 2022, L 155, blz. 1).

[4] 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 (herschikking) in de versie van 14 december 2016 (PB 2016, L 354, blz. 32).

5. Artikel 139 van het douanewetboek regelt de verplichting tot het aanbrengen van goederen bij de douane:

„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;

[…]”

6. Artikel 5, punt 33, van het douanewetboek definieert het aanbrengen als volgt:

„‚aanbrengen bij de douane’: 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”.

7. Het doen van douaneaangifte van goederen is verplicht op grond van artikel 158 van het douanewetboek dat luidt:

„1. Voor alle goederen die bestemd zijn om onder een douaneregeling te worden geplaatst, met uitzondering van de regeling vrije zone, moet een douaneaangifte tot plaatsing onder de desbetreffende regeling worden gedaan.

[…]”

8. Artikel 5, punt 12, van het douanewetboek definieert de douaneaangifte als volgt:

„‚douaneaangifte’: de handeling waarbij een persoon in de voorgeschreven vorm en op de voorgeschreven wijze het voornemen kenbaar maakt om goederen onder een bepaalde douaneregeling te plaatsen, in voorkomend geval met opgave van eventuele specifieke procedures die moeten worden toegepast”.

9. Artikel 79 van het douanewetboek regelt het ontstaan van een douaneschuld door niet-naleving van het douanerecht als volgt:

„1. 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, de onttrekking van dergelijke goederen aan douanetoezicht, of het verkeer, de veredeling, de opslag, de tijdelijke opslag, de tijdelijke invoer of de verwijdering van dergelijke goederen binnen dat douanegebied;

[…]

3. In de in lid 1, onder a) en b), bedoelde gevallen is de schuldenaar:

a) eenieder die de betrokken verplichtingen diende na te komen;

[…]”

10. Artikel 86, lid 6, van het douanewetboek bevat een uitzondering op artikel 79 van het douanewetboek, onder andere wanneer is voorzien in de vrijstelling van rechten:

„6. Indien de douanewetgeving in een gunstige tariefbehandeling, een ontheffing of een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van invoer- of uitvoerrechten voorziet overeenkomstig artikel 56, lid 2, onder d) tot en met g), de artikelen 203, 204, 205 en 208 of de artikelen 259 tot en met 262 van deze verordening, dan wel overeenkomstig verordening (EG) nr. 1186/2009 van de Raad van 16 november 2009 betreffende de instelling van een communautaire regeling inzake douanevrijstellingen, is die gunstige tariefbehandeling, ontheffing of vrijstelling ook van toepassing indien een douaneschuld ontstaat overeenkomstig de artikelen 79 of 82 van deze verordening, mits het verzuim dat tot het ontstaan van de douaneschuld heeft geleid, geen poging tot bedrog inhield.”

11. Overweging 38 van het douanewetboek luidt:

„(38) Het is dienstig rekening te houden met de goede trouw van de betrokkene wanneer door niet-naleving van de douanewetgeving een douaneschuld is ontstaan, en de gevolgen van onzorgvuldigheid van de schuldenaar zoveel mogelijk te beperken.”

B. Zweeds recht

12. Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding was de Mervärdesskattelag (1994:200) van toepassing [hierna: „btw-wet (1994:200)”]. [5]

13. Volgens hoofdstuk 1, § 1, eerste lid, punt 3, van de btw-wet (1994:200) moet er btw worden betaald in geval van een belastingplichtige invoer van goederen in het land. Volgens hoofdstuk 2, § 1a, van de btw-wet (1994:200) betekent „invoer” dat goederen van een plaats buiten de Europese Unie Zweden worden binnengebracht.

14. De eerste alinea van § 30 van hoofdstuk 3 bepaalt dat invoer die is vrijgesteld van belasting overeenkomstig de Lag om frihet från skatt vid import, m.m. (1994:1551) [wet betreffende, onder meer, vrijstelling van belasting bij invoer (1994:1551)] is vrijgesteld van belasting.

15. In hoofdstuk 2, § 5, lid 1, van de wet betreffende de vrijstelling van belasting bij, onder meer, invoer is bepaald dat vrijstelling van belasting wordt verleend voor Uniegoederen die, na uit de Unie naar een derde land te zijn uitgevoerd, Zweden worden binnengebracht door degene die ze heeft uitgevoerd, zonder dat zij in de periode van uitvoer buiten de Unie een bewerking of verwerking hebben ondergaan. Volgens het tweede lid van die bepaling wordt de vrijstelling van belasting slechts verleend indien de goederen onder meer op grond van artikel 203 van het douanewetboek van douanerechten zijn vrijgesteld. Goederen die op grond van verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistieknomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, van douanerechten zijn vrijgesteld, worden behandeld alsof er douanerechten op verschuldigd waren.

[5] Volgens informatie van de verwijzende rechter bevat de nieuwe Mervärdesskattelag (btw-wet) (2023:200) in wezen overeenkomstige bepalingen.

III. Feiten en verzoek om een prejudiciële beslissing

16. Verzoekster bezit paarden die in verschillende landen voor wedstrijden worden gebruikt. Ze exporteerde twee paarden naar Noorwegen, dat wil zeggen buiten het douanegebied van de Unie. Nadat de paarden aan wedstrijden hadden deelgenomen, werden ze via een grensovergang van Noorwegen naar Zweden teruggebracht naar de Unie. Verzoekster stopte niet bij de douanepost om de paarden aan te bieden en een douaneaangifte te doen. In plaats daarvan werd ze pas bij een wegcontrole van de Tullverk (hierna: „douaneautoriteit") tegengehouden, toen ze de douanepost net was gepasseerd.

17. De douaneautoriteit besloot verzoekster een aanslag voor btw bij invoer op te leggen voor een bedrag van 41 178 Zweedse kroon (SEK) (ongeveer 3 500 EUR). Er werd geen douaneschuld vastgesteld. Volgens de douaneautoriteit kon voor de wederinvoer geen btw-vrijstelling worden verleend omdat verzoekster de paarden niet had aangegeven voor het vrije verkeer noch om vrijstelling van douanerechten had verzocht.

18. Verzoekster ging tegen de beslissing in beroep bij de Förvaltningsrät i Karlstad (bestuursrechter in eerste aanleg Karlstad, Zweden), die het beroep verwierp. De Förvaltningsrät i Karlstad stelde vast dat de paarden bij aankomst in het douanegebied van de Unie niet waren aangegeven en aangebracht zodat er een douaneschuld was ontstaan en er dus btw moest worden betaald. Deze rechter oordeelde bovendien dat het een voorwaarde voor het verlenen van btw-vrijstelling bij wederinvoer is dat de goederen worden aangegeven voor het vrije verkeer en er een verzoek om vrijstelling van invoerrechten wordt ingediend. Omdat geen van beide was gebeurd, kon geen btw-vrijstelling worden verleend.

19. Zowel verzoekster als de Allmänna ombud hos Tullverket (algemene vertegenwoordiger bij de douaneautoriteit, Zweden) gingen tegen de uitspraak van de Förvaltningsrät i Karlstad in beroep bij de Kammarrät i Göteborg (bestuursrechter in tweede aanleg Göteborg, Zweden) en vorderden nietigverklaring van het besluit. Deze rechter verwierp de beroepen op hoofdzakelijk dezelfde gronden als in eerste aanleg. Verzoekster is daartegen bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) in beroep gegaan.

20. Het staat weliswaar niet vast of verzoekster de paarden mondeling heeft aangemeld toen zij door het douanepersoneel werd tegengehouden nadat zij de douanepost was gepasseerd. Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing heeft echter alleen betrekking op de feiten waar de verwijzende rechter van uitgaat, namelijk dat het douanekantoor is gepasseerd zonder dat de goederen waren aangebracht, zonder dat er douaneaangifte was gedaan en zonder dat om vrijstelling van douanerechten was verzocht.

21. De verwijzende rechter vraagt zich thans af hoe artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn en artikel 86, lid 6, van het douanewetboek moeten worden uitgelegd. Hij ziet twee mogelijkheden. In alle gevallen moet zijn voldaan aan de voorwaarden waarin artikel 203 van het douanewetboek voorziet voor het verlenen van de vrijstelling, of de vrijstelling kan ook worden verleend wanneer niet is voldaan aan de in artikel 203 voorziene procedurele voorwaarden (in casu ontbrak zowel de aangifte van het in het vrije verkeer brengen als een verzoek om vrijstelling).

22. In deze omstandigheden heeft de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter) besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moeten artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn alsmede artikel 86, lid 6, en artikel 203 van het douanewetboek aldus worden uitgelegd dat zowel aan de materiële als aan de formele voorwaarden van artikel 203 van het douanewetboek moet zijn voldaan om vrijstelling van invoerrechten – en dus vrijstelling van btw – bij wederinvoer te kunnen verlenen wanneer een douaneschuld in de zin van artikel 79 van het douanewetboek is ontstaan doordat niet is voldaan aan de aanbrengingsverplichting van artikel 139, lid 1, van het douanewetboek?"

23. In de procedure bij het Hof heeft alleen de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend. Het Hof heeft overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering afgezien van een mondelinge behandeling.

IV. Juridische beoordeling

24. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de samenhang van het douanewetboek en de btw-richtlijn bij zogenoemde terugkerende goederen. Dat zijn Uniegoederen die uit de Unie zijn uitgevoerd maar binnen een bepaalde periode ongewijzigd weer in de Unie worden ingevoerd (artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek). Voorwerp van het geschil is een btw-aanslag bij invoer. Verzoekster beroept zich op artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn. Deze bepaling verleent bij wederinvoer vrijstelling van de btw bij invoer „indien de goederen voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen".

25. Aangezien verzoekster bij de wederinvoer de douaneprocedure niet volgens de voorschriften heeft doorlopen maar er wel is voldaan aan de inhoudelijke voorwaarden voor vrijstelling van invoerrechten, rijst de vraag of de vrijstelling van btw bij invoer een accessoir karakter heeft ten opzichte van het douanerecht. In dat geval moet aan alle voorwaarden van de vrijstelling van invoerrechten van artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek zijn voldaan en moeten de voorschriften van de douaneregeling zijn gevolgd. Of volstaat het wanneer alleen is voldaan aan de inhoudelijke voorwaarden voor een vrijstelling van douanerechten?

26. Door het verlaten van het douanegebied van de Unie hebben de paarden de status van Uniegoederen verloren [artikel 154, onder a), van het douanewetboek] en zijn zij niet-Uniegoederen (artikel 5, punt 24, van het douanewetboek) geworden. Wanneer niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie worden teruggebracht, moeten zij, behoudens de toepassing van bijzondere douaneregelingen, opnieuw worden aangemeld om in het vrije verkeer te worden gebracht (artikel 201, lid 1, van het douanewetboek) en er ontstaat in beginsel een douaneschuld (artikel 77, lid 1, van het douanewetboek). Om invoerrechten voor voormalige Uniegoederen (terugkerende goederen) te voorkomen voorziet artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek onder bepaalde voorwaarden in een douanevrijstelling. Aan de voorwaarden daarvan is wegens de ontbrekende douaneaangifte (artikel 158, lid 1, en artikel 201, lid 1, van het douanewetboek) en van het ontbrekende verzoek (artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek) echter niet voldaan. Bovendien is wegens de ontbrekende douaneaangifte en het niet-aanbrengen van de goederen (artikel 139, lid 1, van het douanewetboek) volgens artikel 79, lid 1, onder a), van het douanewetboek een douaneschuld ontstaan.

27. Artikel 86, lid 6, van het douanewetboek voorziet in een uitzondering ten aanzien van dat laatste. Volgens deze bepaling wordt met name de douanevrijstelling voor terugkerende goederen overeenkomstig artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek ook verleend wanneer de douaneschuld is ontstaan overeenkomstig artikel 79, lid 1, onder a), van het douanewetboek, dus wegens niet-naleving van een verplichting. Dat geldt echter alleen voor zover deze niet-naleving niet was gebaseerd op een poging tot bedrog.

28. In het kader van de uitlegging van artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn wordt om te beginnen uitgewerkt of het verlenen van een btw-vrijstelling bij invoer een accessoir karakter heeft ten opzichte van het douanerecht en vereist dat sprake is van alle voorwaarden van de vrijstelling in het douanerecht (onder A). Voor zover dat het geval zou zijn, zou de vrijstelling van de btw bij invoer volgens artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn in casu alleen kunnen worden verleend wanneer aan bovengenoemde uitzondering op het douanerecht van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek is voldaan (onder B).

A. Uitlegging van artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn

1. Bewoordingen en systematiek

29. De bewoordingen van artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn zijn niet duidelijk. Terwijl artikel 143, lid 1, onder f), van de btw-richtlijn betrekking heeft op goederen „waarvoor een vrijstelling van invoerrechten geldt", heeft de bepaling onder e) betrekking op „goederen [die] voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen".

30. Dat wijst erop dat er voor de bepaling onder f) in ieder geval sprake moet zijn van alle voorwaarden voor een vrijstelling van invoerrechten, anders „geldt" deze niet. Daarentegen [artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn] „vallen goederen" eveneens „onder een vrijstelling van invoerrechten", zelfs wanneer de douaneregeling niet is nageleefd. Overigens bevat alleen de Duitse taalversie dit taalkundige verschil.[6]

31. Van oudsher bestaat de vrijstelling van btw bij invoer voor terugkerende goederen al sinds de Zesde richtlijn.[7] Destijds was er echter geen uniforme douaneregeling voor de gehele Unie. Elke lidstaat had een eigen douanerecht. Het zou niet logisch geweest zijn wanneer een geharmoniseerde belastingvrijstelling afhankelijk zou zijn geweest van het onderling afwijkende douanerecht van de lidstaten. Derhalve kan met de verwijzing naar „goederen [die] voor vrijstelling van invoerrechten in aanmerking komen", die ongewijzigd in artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn is overgenomen, moeilijk het naleven van de (thans geharmoniseerde) douaneregeling worden bedoeld.

6 Zie bijvoorbeeld de Deense, de Franse, de Spaanse, de Italiaanse, de Portugese en de Nederlandse taalversie. De Engelse taalversie toont nog een klein verschil [„where those goods are exempt from customs duties", onder e), en „goods which are exempt from customs duties", onder f)], dat in een vergelijkbare vorm in de Zweedse taalversie voorkomt. Dat verschil is echter niet zo groot als het verschil in de Duitse taalversie.

7 Artikel 14, lid 1, onder e), 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).

2. Doel

a) Doelstellingen van de desbetreffende vrijstellingen voor terugkerende goederen

32. Het douanerecht moet binnenlandse goederen beschermen tegen de concurrentie door invoer uit derde landen, en aldus eerlijke handelsbetrekkingen waarborgen. Bij terugkerende goederen is dat echter een zinloze doelstelling omdat de goederen oorspronkelijk uit de Unie afkomstig zijn. Tegen deze achtergrond voorziet artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek in een vrijstelling van invoerrechten voor terugkerende goederen.

33. Daarentegen wordt de btw bij invoer geheven van goederen die in het economische circuit van de Unie terechtkomen en kunnen worden verbruikt.[8] De btw bij invoer moet uit derde landen ingevoerde goederen op het gebied van het btw-recht dezelfde voorbelasting opleggen als goederen in de lidstaat van invoer. Wanneer goederen die oorspronkelijk uit de Unie afkomstig zijn als terugkerende goederen ongewijzigd weer in de Unie worden ingevoerd, is er echter geen sprake van „verbruikbare" waardestijgingen die moeten worden belast. Artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn houdt daarmee rekening door een vrijstelling van btw bij invoer.

b) Verschillende gevolgen van een onrechtmatige handelwijze

34. Zowel artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn als artikel 203, lid 1, van het douanewetboek houdt dus rekening met de bijzondere situatie van terugkerende goederen. Een douaneschuld kan echter alleen worden gebaseerd op douanerechtelijk onrechtmatig handelen. Daarnaast kan een btw-schuld alleen ontstaan wanneer dit onrechtmatig handelen samenvalt met het btw-rechtelijk feit van invoer.[9] Dat vereist dat de goederen in de lidstaat ook een „heffingswaardig verbruik" kunnen hebben. De loutere inbreuk op de douaneregeling kan daarvoor een aanwijzing zijn. Een overeenkomstig vermoeden kan echter worden weerlegd.[10]

35. Wordt echter bijvoorbeeld met verwijzing naar het ontbrekende douanerechtelijke verzoek de vrijstelling van btw bij invoer geweigerd, dan wordt dat verschil juist genegeerd. De weigering van de *vrijstelling van btw bij invoer* zou een gevolg zijn van een *douanerechtelijk onrechtmatig handelen*, hoewel er geen sprake is geweest van „heffingswaardig verbruik". Bij terugkerende goederen in de zin van artikel 203 van het douanewetboek is er namelijk geen waardestijging die zou kunnen worden „verbruikt" en zou moeten worden belast (zie hierboven punt 33).

36. De verschillende rechtsgevolgen weerspiegelen het fundamenteel autonome karakter van het douanerecht en het btw-recht.[11] Het Hof heeft weliswaar vooral in zijn eerdere rechtspraak het parallellisme van het douanerecht en de heffing van btw bij invoer benadrukt.[12] Dat betrof doorgaans echter alleen gerichte regelingen zoals bijvoorbeeld artikel 71, lid 1, tweede alinea, van

[8] Arresten van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 34), en 18 mei 2017, Latvijas Dzelzceļš (C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[9] Zie arresten van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 31); 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Plaats waar de btw ontstaat – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punten 27 en 31); 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 48); 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punten 30 e.v.); 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punten 44 en 48), en 2 juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punten 64 e.v.).

[10] Aldus uitdrukkelijk arrest van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 48).

[11] Zie reeds mijn conclusie in de zaak Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:7, punt 80).

[12] Arresten van 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 47); 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 29), en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 41).

de btw-richtlijn. Bovendien kan uit de doorgaans als rechtvaardiging aangevoerde verklaring dat „de btw bij invoer en de douanerechten enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economische circuit van de lidstaten worden gebracht”[13] geen accessoir karakter worden afgeleid.[14] Veeleer wordt alleen het in de praktijk regelmatig samenvallen van het ontstaan van douanerechten en btw bij invoer aangetoond.

37. Daarentegen kunnen de plaatsen waar de douaneschuld en de btw-schuld bij invoer ontstaan zeker verschillen.[15] Artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn verbindt alleen het tijdstip waarop de btw-schuld bij invoer ontstaat met de douaneschuld maar bepaalt niets betreffende de plaats van de belastingheffing.[16] De plaats waar de btw ontstaat, mag namelijk niet volgens douanerechtelijke bepalingen worden vastgesteld aangezien er anders een conflict met het fiscale territorialiteitsbeginsel zou kunnen ontstaan.[17] Daarnaast kan volgens het Hof de btw-schuld los van het aflossen van de douaneschuld voortbestaan.[18] Dat alles toont duidelijk aan dat er geen sprake is van een accessoir karakter tussen beide regelingen. Derhalve spreekt het Hof ook niet meer van parallellisme van de desbetreffende regelingen maar alleen nog van het bestaan van een „verband”[19] respectievelijk van een „verbinding”[20].

c) Geen accessoir karakter op grond van praktische overwegingen

38. In de praktijk worden btw bij invoer en invoerrechten gezamenlijk geheven en afgehandeld. Aldus kunnen bijvoorbeeld transacties bij één loket worden afgehandeld en controles worden vereenvoudigd.[21] In het concrete geval kan bij de douaneaangifte tegelijkertijd een beroep worden gedaan op de vrijstelling van de btw bij invoer.

39. Dergelijke praktische overwegingen volstaan echter niet als grondslag voor een accessoir karakter volgens hetwelk de douanerechtelijke procedure ook voor btw-vrijstellingen zou moeten worden nageleefd.[22] Beide regelingen zijn immers verschillend vormgegeven. Volgens artikel 1, lid 1, tweede alinea, van het douanewetboek „is het wetboek op eenvormige wijze van toepassing in het gehele douanegebied van de Unie”. Bovendien heeft uitsluitend de Unie recht op de

[13] Arresten van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 23); 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Plaats waar de btw ontstaat – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punt 25); 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 47); 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 29), en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 41).

[14] Zie arrest van 25 oktober 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punt 41).

[15] Zie arresten van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 30 e.v.); 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Plaats waar de btw ontstaat – II) (C-368/21, EU:C:2022:647, punten 27 en 31); 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punten 34 e.v.), en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579, punten 48 en 53).

[16] Arrest van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 28).

[17] Arrest van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 34).

[18] Arrest van 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277, punt 51).

[19] Arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161, punt 27).

[20] Arrest van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 23).

[21] Zie bijvoorbeeld overweging 13 en overweging 42, tweede volzin, van het douanewetboek.

[22] Zie overweging 9, vierde volzin, van het Douanewetboek; volgens deze overweging dient „[d]e douanewetgeving […] beter aan te sluiten bij de bepalingen inzake de inning van heffingen bij invoer, *zonder* dat het toepassingsgebied van de geldende fiscale bepalingen wordt gewijzigd”.

douanerechten.[23] Daarentegen heeft niet de Unie, maar de desbetreffende lidstaat waar de invoer plaatsvindt recht op de btw bij invoer omdat daar het (vermoedelijke) eindverbruik plaatsvindt.[24] Daarom is het daar geldende btw-tarief van toepassing.

40. Bovendien is het douanerecht meer geformaliseerd dan het btw-recht. Aldus kan bij niet-naleving van douanerechtelijke verplichtingen overeenkomstig artikel 79, lid 1, onder a), van het douanewetboek al een douaneschuld ontstaan. Daarentegen is de btw een algemene verbruiksbelasting die de uitgave van de consument voor een levering of dienst wil belasten.[25] Dit doel staat in beginsel los van procedureschendingen. Bijgevolg leidt het niet naleven van btw-rechtelijke formaliteiten in beginsel niet tot het ontstaan van een btw-schuld. Aldus moet een belastingvrijstelling bij intracommunautaire leveringen worden verleend wanneer aan de inhoudelijke voorwaarden daarvan is voldaan. De loutere niet-naleving van formele voorwaarden vormt in beginsel geen rechtvaardiging om de vrijstelling te weigeren.[26]

41. Juist in het onderhavige geval zou het veronderstellen van een accessoir karakter om praktische redenen tot een zeer merkwaardige conclusie leiden. Ondanks het niet-naleven van het douaneprocesrecht wordt er geen douaneschuld vastgesteld (kennelijk omdat het douanetarief bij deze paarden 0 % bedraagt). Daarentegen is wegens niet-naleving van het douaneprocesrecht btw bij invoer vastgesteld hoewel er geen sprake is van een heffingswaardige waardestijging van de terugkerende goederen. Het duidelijk formelere douanerecht ziet af van een douaneschuld (om inhoudelijke redenen) terwijl het duidelijk minder formele btw-recht – een tegenhanger van artikel 79 van het douanewetboek bestaat niet in de btw-richtlijn – ondanks de belastingvrijstelling tot een btw-schuld bij invoer moet leiden.

42. Ten slotte valt het garanderen van de naleving van de douaneregeling niet onder het btw-recht. Veeleer moet voor overtredingen volgens artikel 42 van het douanewetboek in het nationale recht worden voorzien in sancties (bijvoorbeeld geldboetes). Daarenboven bestaat er, in ieder geval om van de douanevrijstellingen te kunnen profiteren, een stimulans om de douaneaangifte en het aanbrengen te verrichten. Bij niet-naleving van deze verplichting ontstaat immers in beginsel een douaneschuld in de zin van artikel 79, lid 1, onder a), van het douanewetboek, tenzij de uitzondering van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek toepasselijk is (zie daartoe direct punten 44 e.v.).

3. Voorlopige conclusie

43. De naleving van de douaneregeling is voor een vrijstelling van de btw bij invoer in de zin van artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn dus niet vereist. Het volstaat veeleer dat aan de inhoudelijke voorwaarden van de douanevrijstelling is voldaan (in casu dat de desbetreffende terugkerende goederen aanwezig zijn). Dat is in casu het geval. Derhalve leidt de niet-naleving

[23] Zie artikel 2, lid 1, onder a), van besluit (EU, Euratom) 2020/2053 van de Raad van 14 december 2020 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Unie en tot intrekking van besluit 2014/335/EU, Euratom in de versie van 15 december 2020 (PB 2020, L 424, blz. 1); zie eveneens arrest van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 32).

[24] Arrest van 18 januari 2024, Hauptzollamt Braunschweig (Plaats waar de btw ontstaat – III) (C-791/22, EU:C:2024:59, punt 32).

[25] Zie illustratief: arresten van 3 mei 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, punt 23); 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a. (C-283/06 en C-312/06, EU:C:2007:598, punt 37 – „het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt"), en 18 december 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punt 20 – „Enkel de aard van de aangegane verbintenis dient te worden beschouwd: een verbintenis valt slechts onder het gemeenschappelijk btw-stelsel indien er sprake is van verbruik" – en punt 23).

[26] Vaste rechtspraak, bijvoorbeeld arresten van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 34); 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punt 37), en 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punten 29 e.v.).

van de douanerechtelijke verplichting tot aanbrengen, de verplichting tot het doen van aangifte of een ontbrekend verzoek tot vrijstelling er niet toe dat de inhoudelijk vastgestelde vrijstelling van btw bij invoer voor terugkerende goederen (in casu paarden) vervalt.

B. Subsidiair: uitlegging van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek

44. Alleen indien het Hof dat anders zou opvatten, moet worden nagegaan of artikel 86, lid 6, van het douanewetboek de belastingvrijstelling van artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek voor terugkerende goederen ondanks de niet-naleving van de douanerechtelijke verplichtingen (ontbrekende aanmelding en aanbrengen) in stand houdt. Dat vereist met name dat er geen sprake is van een poging tot bedrog van verzoekster.

45. Deze, in casu subsidiair nagestreefde, benadering zou echter het principiële nadeel hebben dat alle problemen die zich voordoen bij de toepassing van artikel 79, lid 1, onder a), en de in artikel 86, lid 6, van het douanewetboek opgenomen uitzondering op deze uitzondering, naar het btw-recht worden overgebracht. Subjectief vormgegeven bepalingen zoals artikel 86, lid 6, en overweging 38 van het douanewetboek (goede trouw) passen in beginsel echter niet in het btw-recht. Datzelfde geldt voor het ontstaan van btw op grond van een schending van een vormvoorschrift. De daarmee gepaard gaande moeilijkheden toont het onderhavige geval duidelijk aan.

46. Om te beginnen is het de vraag of artikel 86, lid 6, van het douanewetboek in casu eigenlijk relevant is. De vrijstelling volgens artikel 203, lid 1, eerste alinea, van het douanewetboek vereist immers een douaneaangifte. Deze ontbreekt in casu juist zodat er puur formeel beschouwd geen sprake zou zijn van een vrijstelling. Overigens moet alleen „voorzien” zijn in een vrijstelling. Bovendien lag aan het ontstaan van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek juist het doel ten grondslag om de gevolgen van de niet-naleving van douanerechtelijke bepalingen (zoals bijvoorbeeld een ontbrekende douaneaangifte) tot het minimum te beperken (zie overweging 38 van het douanewetboek). Er valt dus meer te zeggen voor de argumenten voor toepassing van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek.

47. Of de ontbrekende douaneaangifte en het aanbrengen van de paarden in het concrete geval als poging tot bedrog moet worden beschouwd, is daarentegen een feitelijke vraag. In beginsel staat het aan de nationale rechter om de daarvoor noodzakelijke beoordeling van de feiten te verrichten. Niettemin lijkt het zinvol hem richtlijnen te verschaffen wanneer er sprake is van een poging tot bedrog in de zin van deze bepaling. Het Hof heeft zich daarmee voor zover mij bekend nog niet beziggehouden.

48. Volgens de bewoordingen wil een persoon bedriegen als hij op de hoogte is van het ontstaan van een douaneschuld en hij deze wil vermijden. Daarenboven verduidelijkt overweging 38 van het douanewetboek dat artikel 86, lid 6, daarvan dient om rekening te houden met de goede trouw bij niet-naleving van de douanerechtelijke bepalingen. Te goeder trouw is een persoon echter alleen wanneer hij zich correct wil gedragen en op zijn eigen beoordeling mocht vertrouwen.[27] Daarbij moeten volgens overweging 38 van het douanewetboek de gevolgen van onzorgvuldigheid zo veel mogelijk worden beperkt. Derhalve kan grove nalatigheid juist een poging tot bedrog vormen. Daarvan is sprake wanneer de importeur op de hoogte diende te zijn

[27] Zie met betrekking tot het gewettigd vertrouwen en de goede trouw van de belastingschuldige in het kader van een navordering, artikel 119, lid 1, onder a), en lid 3, derde en vierde alinea, van het douanewetboek, arrest van 16 maart 2017, Veloserviss (C-47/16, EU:C:2017:220, punt 24 e.v., inzake de voorgaande bepaling).

van zijn douanerechtelijke verplichtingen omdat hij zeer onzorgvuldig is omgegaan met de kennis waarover hij beschikte. Dat wordt ook bevestigd door een vergelijking met de voorgaande bepaling in artikel 212 bis van het communautair douanewetboek.[28] Dat sprak over „frauduleuze handeling" en „manifeste nalatigheid", hetgeen de wetgever thans heeft samengevat onder het begrip „poging tot bedrog".

49. Het betrekken van grove nalatigheid in het begrip poging tot bedrog wordt ook gerechtvaardigd doordat het douanerecht op grond van de beperkte controlemogelijkheden bij douanerechtelijke massaprocedures zeer geformaliseerd is. Pas de douaneaangifte en het aanbrengen bieden de douaneautoriteiten de mogelijkheid om de in te voeren goederen te controleren. Daarom laat artikel 79, lid 1, onder a), van het douanewetboek een douaneschuld in beginsel al ontstaan bij niet-naleving van de douaneregeling. Alleen artikel 86, lid 6, van het douanewetboek vormt daarop een uitzondering, die echter vervalt wanneer sprake is van een poging tot bedrog. Een te strikte uitlegging van het begrip poging tot bedrog zou in strijd zijn met deze verhouding van regel-uitzondering. De in artikel 86, lid 6, van het douanewetboek vastgestelde uitzondering moet derhalve restrictief worden uitgelegd. Daarmee is al sprake van een poging tot bedrog in de zin van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek wanneer de importeur op de hoogte was van de douanerechtelijke verplichtingen, die hij niet heeft nageleefd, of daar door grote onzorgvuldigheid niet van op de hoogte was.

50. Er moet sprake zijn van objectieve aanknopingspunten voor de subjectieve omstandigheden betreffende het (niet-)weten respectievelijk zijn opwachting maken.[29] Daarbij zijn de bijkomende omstandigheden van groot belang. Dat geldt met name bij in beginsel neutraal gedrag zonder objectieve betekenis (zoals bijvoorbeeld het voorbijrijden van een douanekantoor zonder te stoppen).

51. Bij professionele marktdeelnemers pleit er veel voor kennis te veronderstellen van de douanerechtelijke verplichtingen. Iemand die zijn paarden regelmatig uitvoert, is kennelijk op de hoogte van de douanerechtelijke bepalingen. Dan ligt het voor de hand dat hij ook weet dat hij zijn paarden weer regelmatig moet invoeren.

52. Was de importeur echter op de hoogte van zijn douanerechtelijke verplichtingen (bijvoorbeeld aangaande de douaneaangifte en het aanbrengen) of kende hij deze door grote onzorgvuldigheid niet, dan vormt niet-naleving van deze verplichting doorgaans ook een poging tot bedrog. Iets anders kan gelden in gevallen van overmacht of acute noodsituaties waar de betrokkene niet redelijk, juridisch aanvaardbaar anders kan handelen dan de niet-naleving van de douanerechtelijke verplichtingen.

53. Gelet op het bovenstaande is dus sprake van een poging tot bedrog in de zin van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek indien uit objectieve (bijkomende) omstandigheden blijkt dat de importeur op de hoogte was van zijn douanerechtelijke verplichtingen of door grote onzorgvuldigheid daarvan niet op de hoogte was en deze heeft geschonden. Dan blijft het bij het ontstaan van een douaneschuld in de zin van artikel 79, lid 1, onder a), van het douanewetboek wegens het (bewuste respectievelijk onzorgvuldige) plichtsverzuim. Zou artikel 143, lid 1,

[28] Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 2006, L 302, blz. 1).

[29] Reeds in deze zin arrest van 25 oktober 2018, Božičevič Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, punt 47), inzake artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn en het waarborgen dat er geen deelname aan belastingfraude plaatsvindt.

onder e), van de btw-richtlijn derhalve daadwerkelijk ook de naleving van de douaneregeling vereisen dan zou in casu waarschijnlijk (behoudens de desbetreffende beoordeling van de feiten door de verwijzende rechter) de vrijstelling van de btw bij invoer moeten worden geweigerd.

V. Conclusie

54. Ik geef het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Högsta förvaltningsdomstol te beantwoorden als volgt:

„Artikel 143, lid 1, onder e), van de btw richtlijn vereist alleen dat aan de inhoudelijke voorwaarden van artikel 203 van het douanewetboek is voldaan. Voor zover een douaneschuld in de zin van artikel 79 van het douanewetboek alleen wegens niet-naleving van de verplichting tot douaneaangifte overeenkomstig artikel 158, lid 1, van het douanewetboek en de verplichting tot aanbrengen overeenkomstig artikel 139, lid 1, van het douanewetboek of het ontbrekende verzoek om vrijstelling van invoerrechten in de zin van artikel 203 van het douanewetboek is ontstaan, is de wederinvoer van terugkerende goederen als bedoeld in artikel 203 van het douanewetboek van btw vrijgesteld. Om deze reden is het voor de vrijstelling van btw bij invoer in de zin van artikel 143, lid 1, onder e), van de btw-richtlijn niet van belang of er sprake is van de uitzondering van artikel 86, lid 6, van het douanewetboek (op grond van een ontbrekende poging tot bedrog).”