



Datum van
inontvangstneming

:

23/05/2014

Zaak C-187/14**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

16 april 2014

Verwijzende rechter:

Østre Landsret (Denemarken)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 april 2014

Verzoekende partij:

Skatteministeriet

Verwerende partij:

DSV Road A/S

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

De zaak betreft de vraag of DSV Road A/S, een Deens transport- en logistiekbedrijf (hierna: „DSV”), douanerechten en belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) bij invoer moet betalen over de invoer van een aantal elektronische goederen die in 2007 respectievelijk 2008 uit een derde land in de EU (meer bepaald te Jönköping, Zweden, via Kopenhagen, Denemarken) zijn ingevoerd. De goederen zijn van Denemarken naar Zweden onder de regeling extern communautair douanevervoer (regeling douanevervoer T1) doorgevoerd. DSV was belast met het transport van de goederen van Københavns Frihavn (vrijhaven van Kopenhagen) naar Zweden en met de douaneformaliteiten voor de zendingen. Voorts wordt gevraagd of DSV de btw over de invoer kan aftrekken.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Verzoek om een prejudiciële beslissing betreffende de uitlegging van artikel 203, lid 1, en artikel 204 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van

12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: „douanewetboek”), artikel 859 van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd, (hierna: „uitvoeringsverordening”) en artikel 168, sub e, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”).

Verzoek krachtens artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Moet artikel 203, lid 1, van het douanewetboek aldus worden uitgelegd dat sprake is van onttrekking aan het douanetoezicht in een situatie als in het hoofdgeding wanneer wordt aangenomen dat a) elk van de twee in 2007 respectievelijk 2008 opgestarte regelingen douanevervoer dezelfde goederen betrof of b) niet kan worden aangetoond dat het om dezelfde goederen ging?
2. Moet artikel 204 van het douanewetboek aldus worden uitgelegd dat de douaneschuld ontstaat in een situatie als in het hoofdgeding wanneer wordt aangenomen dat a) elk van de twee in 2007 respectievelijk 2008 opgestarte regelingen douanevervoer dezelfde goederen betrof of b) niet kan worden aangetoond dat het om dezelfde goederen ging?
3. Moet artikel 859 van de uitvoeringsverordening aldus worden uitgelegd dat in de omstandigheden van het hoofdgeding de verplichtingen niet zijn nagekomen zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de douaneregeling, indien wordt aangenomen dat a) elk van de twee in 2007 respectievelijk 2008 opgestarte regelingen douanevervoer dezelfde goederen betrof of b) niet kan worden aangetoond dat het om dezelfde goederen ging?
4. Kan de eerste lidstaat van invoer van de goederen de door de lidstaat aangewezen belastingplichtige aftrek van btw bij invoer krachtens artikel 168, sub e, van de btw-richtlijn weigeren, wanneer de btw bij invoer wordt opgelegd aan een vervoerder van de betrokken goederen die niet de invoerder en eigenaar van de goederen is, maar de goederen alleen heeft vervoerd en belast was met de douaneformaliteiten voor de zendingen als deel van zijn transportdienst, die aan btw is onderworpen?

Aangevoerde bepalingen van gemeenschapsrecht

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd: artikelen 4, lid 9, 37, lid 1, 91, lid 1, 92, 96, lid 1, 203 en 204, lid 1.

Verordening (EG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 253, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening”): artikelen 859 en 860.

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: artikelen 2, sub d, 60 tot en met 71, 168, sub e, 178, sub e, en 201.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Geconsolideerde wet nr. 106 van 23 januari 2013 (wet betreffende belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „btw-wet”) (Lovbekendtgørelse nr. 106 af 23. januar 2013; lov om merværdiafgift): §§ 12 en 26 (tot uitvoering van de artikelen 2, sub d, 30 en 71 van de btw-richtlijn) en § 37 (tot uitvoering van artikel 168, sub e, van de btw-richtlijn).

Geconsolideerde wet nr. 867 van 13 september 2005 inzake douane (douanewet) (Lovbekendtgørelse nr. 867 af 13. september 2005; toldloven): § 39, lid 1, sub 1 en/of sub 4.

Administratieve praktijk, Den juridiske vejledning (belastingrichtsnoeren) 2014-1, punt. D.A.11.1.3.3.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 DSV is erkend als toegelaten afzender in de zin van de uitvoeringsverordening en kan dus een vereenvoudigde procedure voor de zending van goederen onder de douaneregeling extern communautair douanevervoer toepassen. De zendingen in het hoofdgeding werden evenwel niet door DSV als toegelaten afzender opgestart, dat wil zeggen *niet* onder de vereenvoudigde procedure. In de plaats daarvan werd de standaardprocedure met vrijgave van de goederen door de douaneautoriteiten bij de douanediens van vertrek toegepast.
- 2 De zendingen in het hoofdgeding vonden plaats in 2007 en 2008.
 - a) Zendingen van 2007 en 2008

De goederen van de **zending van 2007** werden in augustus 2007 verkocht door Sony, Noorwegen, een dochter van Sony Nordic A/S, Denemarken, aan Elkjøp Grossist AS, Noorwegen.

Elkjøp Grossist AS maakt deel uit van het Noordse concern Elkjøp Nordic, dat bestaat uit de Noordse moederonderneming Elkjøp Nordic AS en een aantal dochterondernemingen, waaronder Elkjøp Grossist AS. Elkjøp Grossist AS fungeert als aankoop- en distributiecentrum van het concern; zij koopt goederen

en verkoopt ze door aan de andere ondernemingen in het concern, waaronder het Zweedse bedrijf Elgiganten AB, dat zich bezighoudt met de detailhandel van het concern in Zweden. Facturen van de leveranciers van het Elkjøp Nordic concern werden steeds verstrekt aan Elkjøp Grossist AS, terwijl de geadresseerde van de goederen in de documenten van zending, enz. steeds de detailhandelaar als bijvoorbeeld Elgiganten AB, Zweden, was.

De goederen in de onderhavige zaak werden na binnenkomst in Denemarken opgeslagen in het entrepot van DHL in Københavns Frihavn. DSV startte op 23 augustus 2007 voor de zending een regeling douanevervoer op via het NCTS (New Computerised Transit System). Daarvoor werd een begeleidingsdocument voor douanevervoer met serienummer 07DK0004621005F3AB8 opgesteld. Volgens het begeleidingsdocument voor douanevervoer was DSV de hoofdverantwoordelijke, Sony Nordic A/S, Denemarken, de afzender van de goederen en Elgiganten AB, Zweden, de geadresseerde. De plaats van vertrek en de plaats van bestemming van de zending waren Københavns Frihavn respectievelijk Jönköping, Zweden. Elgiganten AB, Zweden, was in 2007 niet als btw-plichtige in Denemarken geregistreerd.

De zending omvatte volgens het begeleidingsdocument voor douanevervoer in totaal 148 zogenaamde „Sony elektronik”-verpakkingen voor een aangegeven brutogewicht van 318 kg. De Deense douane bij het douanekantoor van vertrek in Københavns Frihavn controleerde de goederen niet fysiek, maar gaf de zending op 23 augustus 2007 vrij met een termijn tot 31 augustus 2007 voor de afhandeling van de doorvoer bij het douanekantoor van bestemming (Jönköping Tullverket; Jönköping, douanekantoor). De goederen werden op 23 augustus 2007 gezonden vanuit Københavns Frihavn en arriveerden op schema in de stukgoedterminal van DSV te Jönköping, waarna werd geprobeerd de goederen te leveren aan de geadresseerde Elgiganten AB, die evenwel weigerde de zending in ontvangst te nemen. De reden voor de weigering is in casu niet vermeld. Toen Elgiganten AB de ontvangst van de goederen weigerde, werden de goederen vervolgens op 4 september 2007 zonder aanbieding bij het douanekantoor van bestemming te Jönköping teruggezonden naar Københavns Frihavn. Document voor douanevervoer nr. 07DK0004621005F3AB8 werd niet geannuleerd bij terugkeer van de goederen naar Københavns Frihavn, en de goederen werden bij terugzending naar het entrepot van DHL niet aangeboden aan de Deense douane in Københavns Frihavn.

Volgens DSV werden de 148 verpakkingen met elektronikagoederen samen met andere elektronikagoederen op 13 september 2007 opnieuw geleverd aan Elgiganten AB. Op 5 september 2007 werd een nieuw begeleidingsdocument opgesteld, dat volgens DSV dezelfde goederen omvatte als het eerste begeleidingsdocument naast een aantal andere goederen. Product en hoeveelheden werden anders dan in het eerste begeleidingsdocument beschreven doordat deze andere goederen mede werden geleverd. Zo omvatte het nieuwe document 573 verpakkingen (thans aangeduid als „4 pll/sony elektron”) met een brutogewicht

van 431 kg. Het nieuwe begeleidingsdocument had serienummer 07DK000462106ADD65. Eenzelfde hoofdverantwoordelijke, afzender, ontvanger, plaats van vertrek en van bestemming zijn vermeld als in het eerste begeleidingsdocument. De in totaal 573 verpakkingen elektronikagoederen werden op 13 september 2007 geleverd aan Elgiganten AB te Jönköping, die de goederen thans aanvaardde. Het nieuwe begeleidingsdocument werd na de eindlevering te Jönköping op 13 september 2007 naar behoren afgesloten.

SKAT (belastingdienst) legde douanerechten en btw bij invoer van de goederen in de eerste regeling douanevervoer op ten belope van 96 679 DKK respectievelijk 217 527 DKK.

In geschil is of als bewezen kan worden beschouwd dat de twee regelingen dezelfde goederen betroffen.

Zo ook werden de goederen in de **zending van 2008** in april 2008 verkocht door Sony Norge, dochteronderneming van Sony Nordic A/S, Denemarken, aan Elkjøp Grossist AS, Noorwegen. DSV startte op 10 april 2008 een regeling douanevervoer voor de zending via het NCTS op. Daarvoor werd een begeleidingsdocument voor douanevervoer met serienummer 08DK0004621120A553 opgesteld. Volgens het begeleidingsdocument voor douanevervoer was DSV de hoofdverantwoordelijke, Sony Nordic A/S, Denemarken, de afzender van de goederen en Sony, Zweden, de geadresseerde. De plaats van vertrek en de plaats van bestemming van de zending waren Københavns Frihavn respectievelijk Jönköping, Zweden.

De zending omvatte in totaal 703 kartonnen dozen met elektronische producten (802 stuks) met een aangegeven brutogewicht van 2 830 kg. De Deense douane controleerde de goederen niet fysiek, maar gaf de zending op 10 april 2008 vrij met een termijn tot 13 april 2008 voor de afhandeling naar behoren van de doorvoer. De goederen werden op 10 april 2008 vanuit Københavns Frihavn gezonden en arriveerden op 11 april 2008 op schema in de stukgoedterminal van DSV te Jönköping, waarna werd geprobeerd de goederen te leveren aan de geadresseerde Elgiganten AB, die evenwel weigerde de zending te ontvangen. De reden voor de weigering is in casu niet vermeld. De goederen zijn vervolgens teruggezonden naar Københavns Frihavn, waar zij arriveerden op 14 april 2008. Document voor douanevervoer nr. 08DK0004621120A553 werd niet geannuleerd bij terugkeer van de goederen naar Københavns Frihavn, en de goederen werden bij terugzending naar het entrepot van DHL niet aangeboden aan de Deense douane in Københavns Frihavn.

Volgens DSV werden de goederen op 17 april 2008 opnieuw naar Zweden gezonden. Daarbij startte DSV een nieuwe regeling douanevervoer op en werd een nieuw begeleidingsdocument voor douanevervoer met serienummer 08DK000462112718D4 opgesteld. Dat document betrof 939 dozen „elektronische producten” met een aangegeven brutogewicht van 3197 kg; volgens DSV ging

met de zending naar dezelfde geadresseerde een andere partij goederen mee. Eenzelfde hoofdverantwoordelijke, afzender, geadresseerde en douanekantoor van vertrek en bestemming zijn vermeld als in het eerste begeleidingsdocument voor douanevervoer. Begeleidingsdocument voor douanevervoer nr. 08DK000462112718D4 werd naar behoren afgesloten op 23 april 2008.

SKAT legde douanerechten en btw bij invoer voor de goederen van het eerste onvoltooide douanevervoer ten belope van 45 567 DKK respectievelijk 319 282 DKK op.

In geschil is of als bewezen kan worden beschouwd dat het eerste en het tweede douanevervoer dezelfde goederen betroffen. Voorts was noch de feitelijk geadresseerde Elgiganten AB noch de in het document voor douanevervoer vermelde geadresseerde Sony, Zweden, in 2008 als btw-plichtige in Denemarken geregistreerd.

b) Beslissingen en juridisch betoog van de nationale autoriteiten

SKAT legde voor de zending van 2007 douanerechten en btw bij invoer ten belope van 96 679 DKK respectievelijk 217 527 DKK op voor de goederen die vielen onder de eerste onvoltooide regeling.

SKAT legde voor de zending van 2008 douanerechten en btw bij invoer ten belope van 45 567 DKK respectievelijk 319 282 DKK op voor de goederen die vielen onder de eerste onvoltooide regeling.

Volgens het Skatteministeri (ministerie van financiën) is DSV gehouden tot betaling van btw krachtens § 39, lid 1, sub 1 en/of sub 4, van de douanewet (toldlov). Krachtens deze bepaling is wie goederen die op het [EU]-grondgebied niet in het vrije verkeer zijn, in het Deense douanegebied invoert of laat invoeren, douanerechten en heffingen over deze goederen verschuldigd. Hetzelfde geldt voor de vervoerder of eigenaar van vervoermiddelen waarin niet-ingekeurde goederen of voorwaardelijk van douanerechten en belasting vrijgestelde goederen worden vervoerd alsook degene die de controle heeft over een dergelijk vervoermiddel.

Het Østre Landsret (gerechtshof voor Oost-Denemarken) weigerde in deze zaak een vraag over de verenigbaarheid van de aansprakelijkheidsbepaling in § 39 van de douanewet met het EU-recht te verwijzen; aangenomen is dus dat deze bepaling haar rechtsgrondslag vindt in de artikelen 201 en 202 van de btw-richtlijn.

Aan een vervoerder op wie de aansprakelijkheid voor de betaling van btw bij invoer krachtens § 39 van de douanewet rust, wordt volgens vaste Deense rechtspraak btw-aftrek geweigerd op grond dat daarvoor volgens de belastingdienst geen grondslag in § 37, lid 1, van de btw-wet en in de onderliggende bepaling, artikel 168 van de btw-richtlijn, is te vinden.

Tot oplossing van het probleem van de btw-aansprakelijkheid van vervoerders die de btw niet kunnen aftrekken en dus uiteindelijk de btw-last moeten dragen, voerden de Deense autoriteiten in 2011 een administratieve praktijk in, waarbij het recht op aftrek van zogenaamde „aansprakelijkheid-btw” kan worden uitgeoefend door de geadresseerde krachtens de algemene regels van de btw-wet, voor zover de btw bij invoer (aansprakelijkheid-btw) wordt gefactureerd aan de geadresseerde door de vervoerder, die krachtens en overeenkomstig de bepalingen inzake kosten in die wet gehouden is tot betaling van de btw.

In die praktijk wordt de opgelegde btw bij invoer beschouwd als een uitgave van de vervoerder namens de importeur/geadresseerde, die buiten de belastingmaatstaf valt. De geadresseerde kan de btw evenwel alleen aftrekken indien hij in Denemarken is geregistreerd als btw-plichtige.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 3 Volgens **DSV** ontstaat geen douaneschuld krachtens artikel 203 of 204 van het douanewetboek in een situatie waarin is aangetoond dat de eerste en de tweede regeling extern communautair douanevervoer abusievelijk zijn opgestart voor dezelfde goederen die zijn gezonden, teruggezonden en opnieuw gezonden tussen de douanekantoren van vertrek en bestemming aangezien de overbodige regeling douanevervoer in feite goederen betreft die niet bestaan. DSV baseert zich dienaangaande op het arrest van het Hof van 15 juli 2010, DSV Road A/S, C-234/09, punten 30-36.

Volgens DSV komt de situatie in de onderhavige zaak overeen met de situatie in het arrest DSV Road A/S (reeds aangehaald), daar de onderhavige zaak ook twee voor dezelfde goederen abusievelijk opgestarte regelingen douanevervoer betreft.

Ingeval het Hof anders dan in het arrest DSV Road A/S (reeds aangehaald) van oordeel is dat de situatie in het hoofdgeding ingaat tegen het doel van artikel 204 van het douanewetboek zodat sprake is van schending, stelt DSV dat de schending geen werkelijke gevolgen heeft gehad: zie artikel 859 van de uitvoeringsverordening.

Ingeval de situatie in het hoofdgeding volgens het Hof ingaat tegen het doel van artikel 203 van het douanewetboek, stelt DSV evenwel dat geen douaneschuld krachtens artikel 203 van het douanewetboek is ontstaan, daar de goederen in de onderhavige zaak in casu niet aan douanetoezicht zijn onttrokken. In casu zijn noch de goederen noch de relevante begeleidingsdocumenten ooit verdwenen. De goederen zijn nooit verplaatst of vervoerd zonder toestemming voor doorvoer of relevante documenten voor douanevervoer.

DSV stelt inzake het recht op btw-aftrek dat de eerste lidstaat waar de goederen zijn ingevoerd, de door de lidstaat aangewezen belastingplichtige geen aftrek van de btw bij invoer krachtens artikel 168, sub e, van de btw-richtlijn kan weigeren,

wanneer de btw bij invoer de belastingplichtige in de loop van zijn belastbare handelingen wordt opgelegd. De btw is DSV opgelegd; DSV heeft de btw in feite aan de belastingautoriteiten betaald. Derhalve voldoet DSV aan de twee voorwaarden voor btw-aftrek volgens artikel 168, sub e, van de btw-richtlijn doordat zij de btw zowel verschuldigd is als betaald heeft. Derhalve is sprake van de noodzakelijke band tussen de opgelegde btw bij invoer en de belastbare handelingen van DSV Road A/S.

- 4 Volgens het **Skatteministeri** berust de douaneverordering tegen DSV op artikel 203, lid 1, van het douanewetboek inzake douaneschulden die ontstaan als gevolg van onttrekking aan het douanetoezicht van goederen die onderworpen zijn aan btw bij invoer. De onttrekking bestaat erin dat de goederen niet zijn aangeboden bij de Zweedse douaneautoriteiten in het douanekantoor van bestemming en dat het opgestelde begeleidingsdocument voor douanevervoer niet zijn beslag heeft gekregen, terwijl tegelijk DSV de goederen niet aan de Deense douaneautoriteiten aanbood toen de goederen werden teruggezonden naar het entrepot van DHL in Københavns Frihavn. Er was onttrekking aan het douanetoezicht ongeacht of wordt aangenomen dat het ging om dezelfde goederen in elk van de zendingen in 2007 en 2008 of wordt aangenomen dat niet kan worden aangetoond dat het ging om dezelfde goederen.

Subsidiair berust de douaneverordering op artikel 204 van het douanewetboek inzake douaneschulden die zijn ontstaan doordat niet is voldaan aan een van de belastingverplichtingen van een douaneregeling. Artikel 204 is dus secundair aan artikel 203. Voorts, aldus het Skatteministeri, heeft DSV niet aangetoond dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 859 van de uitvoeringsverordening dat het verzuim wordt beschouwd als zijnde zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de douaneregeling.

Ook al wordt aangenomen dat het in beide zendingen om dezelfde goederen ging, gesteld wordt dat de omstandigheden van de zaak niet vergelijkbaar zijn met die in zaak DSV Road A/S (reeds aangehaald). Anders dan die zaak, betreft de onderhavige zaak niet een situatie waarin een (de eerste) van de twee regelingen douanevervoer abusievelijk is opgestart. Evenmin kan worden gesteld dat het in de zending ging om onbestaande goederen die niet konden worden aangeboden of dat DSV de regeling douanevervoer noodzakelijkerwijze niet naar behoren kon afhandelen. Voorts, aldus het Skatteministeri, blijft het risico dat goederen uit derde landen waarover geen douanerechten zijn betaald, tot het economisch verkeer in de lidstaten worden toegelaten.

Ook al komt het Hof tot de conclusie dat artikel 859, lid 2, van toepassing is, is niet voldaan aan de voorwaarde van artikel 859, lid 2, aangezien DSV blijkt heeft gegeven van een kennelijk verzuim; DSV is een belangrijke, ervaren, professionele vervoerder die niet de noodzakelijke waakzaamheid bij de naleving van een eenvoudige regel aan de dag heeft gelegd.

Wat de vraag van de btw-aftrek betreft, heeft DSV, aldus het Skatteministeri, niet de kosten voor de aankoop van de goederen gemaakt waarvan DSV geen eigenaar is. De goederen zijn aangekocht ten behoeve van de belastbare handelingen van DSV, die alleen bestaan in transport van de goederen namens een derde tegen vergoeding. Er is dus geen rechtsgrondslag voor aftrek door DSV van de van haar gevorderde btw bij invoer. Dat Elgiganten AB en Sony, Zweden, niet als belastingplichtige in Denemarken waren geregistreerd, is voorts zonder belang voor de toepassing van de Deense administratieve praktijk, daar de Deense belastingautoriteiten in casu hebben aangenomen dat Sony Nordic A/S, Denemarken, die als btw-plichtige in Denemarken is geregistreerd en volgens de documenten douanevervoer de afzender van de goederen is, in casu moet worden beschouwd als geadresseerde, daar het douanevervoer niet naar behoren is afgehandeld en dienvolgens in Denemarken btw bij invoer over de goederen is geheven.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 5 Aangezien de uitkomst van het geschil afhangt van de uitlegging van de Unierechtelijke bepalingen in artikel 203, lid 1, en artikel 204 van het douanewetboek en van artikel 859 van de uitvoeringsverordening juncto artikel 168, sub e, van de btw-richtlijn, acht het Østre Landsret het noodzakelijk het Hof van Justitie van de Europese Unie te verzoeken om een prejudiciële beslissing.