

H5

18/01495

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

Kenmerk 17/00489

27 februari 2018

uitspraak van de meervoudige douanekamer

op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst/Douane, de inspecteur,

tegen de uitspraak van 22 augustus 2017 in de zaak met kenmerk HAA 17/211 van de Rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

Jumbocarry Trading GmbH, gevestigd te Steinbach Taunus (DE), belanghebbende, gemachtigde: mr. C.H. Bouwmeester

en

de inspecteur.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende, met dagtekening 18 juli 2016 en met aanslagnummer 0000.00.002/09.7.0518, een (verzamel)uitnodiging tot betaling (hierna: utb) uitgereikt voor een totaalbedrag aan douanerechten van € 160.127,28.

1.2. Het tegen voormelde utb gemaakte bezwaar heeft de inspecteur in zijn uitspraak op bezwaar gegrond verklaard. De inspecteur heeft de utb verminderd met € 1.029,36 tot € 159.097,92.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de rechtbank. Bij uitspraak van 22 augustus 2017 heeft de rechtbank het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de utb verminderd met € 6.834,72 (€ 1.029,36 + € 5.805,36), de inspecteur veroordeeld in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 990 en de inspecteur gelast het door belanghebbende betaalde griffierecht van € 333 te vergoeden.

1.4. De inspecteur heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld, ingekomen bij het Hof op 29 september 2017.

1.5. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 30 januari 2018. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2. Feiten

2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als 'eiseres' en de inspecteur als 'verweerder').

"1. Op 4 juli 2013 deed eiseres, direct vertegenwoordigd door Gerlach & Co, onder nummer 001777385-13-013205201, aangifte voor het vrije verkeer van een partij goederen van porselein van GS-post 6911, van oorsprong uit Bangladesh. Onder overlegging van een Form A deed eiseres een beroep op toepassing van het preferentiële tarief van 0%.

2. Op 1 juni 2016 informeerde verweerder eiseres dat hij voornemens was een utb op te leggen omdat naar de mening van verweerder voor de goederen van de onderhavige aangifte ten onrechte het preferentiële tarief van 0% was toegepast en in plaats daarvan het normale tarief van 12% had moeten worden toegepast.

3. Het aldus verschuldigde bedrag van € 5.805,36 zou met nog 25 douaneschulden worden opgenomen in een utb.

4. Op 18 juli 2016 zond verweerder vervolgens de utb toe."

2.2. Nu de door de rechtbank vastgestelde feiten door partijen op zichzelf niet zijn bestreden, zal ook het Hof daarvan uitgaan.

3. Geschil in hoger beroep

3.1. Tussen partijen is in geschil of de utb tijdig is uitgereikt, voor zover daarin een bedrag aan douanerechten van € 5.805,36 is begrepen, welk bedrag is nagevorderd op aangifte NL 001777385-13-013205201 d.d. 4 juli 2013.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken. Voor hetgeen zij daaraan ter zitting hebben toegevoegd wordt verwezen naar het van het verhandelde ter zitting opgemaakte proces-verbaal.

4. Wettelijk kader

4.1. Ten tijde van de aanvaarding van de aangifte luiden de artikelen 201, 221 en 233 van het CDW, voor zover relevant, als volgt:

Artikel 201

1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a. wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht, (...)

2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de desbetreffende douaneaangifte wordt aanvaard.

(...)

Artikel 221, derde lid

De mededeling aan de schuldenaar moet plaatsvinden binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan. Deze termijn wordt geschorst door het instellen van een beroep in

de zin van artikel 243 voor de duur van de procedure van beroep.

Artikel 233

Onverminderd de geldende bepalingen inzake de verjaring van de douaneschuld (...) gaat de douaneschuld teniet: (...)

4.2. Met ingang van 1 mei 2016 zijn onder meer de artikelen 22, 29, 103 en 124 van het Douanewetboek van de Unie (DWU) van toepassing geworden, waarin voor zover hier van belang het volgende is opgenomen:

Artikel 22

Beschikkingen naar aanleiding van aanvragen
(...)

6. Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking.
(...)

Artikel 29

Beschikkingen zonder voorafgaande aanvraag

Tenzij de douaneautoriteit als gerechtelijke autoriteit optreedt, gelden de leden 4, 5, 6 en 7 van artikel 22 (...) ook voor beschikkingen van de douaneautoriteiten zonder voorafgaande aanvraag van de belanghebbende.

Artikel 103

Verjaringstermijnen van de douaneschuld

1. De mededeling van een douaneschuld aan de schuldenaar vindt plaats binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan.
(...)

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde perioden worden opgeschort, indien:

a. Overeenkomstig artikel 44 beroep wordt ingesteld; dergelijke opschorting wordt toegepast vanaf de datum waarop het beroep is ingesteld en loopt voor de duur van de beroepsprocedure; of

b. De douaneautoriteiten de schuldenaar overeenkomstig artikel 22, lid 6, hebben medegedeeld op welke gronden zij voornemens zijn mededeling te doen van de douaneschuld; dergelijke opschorting wordt toegepast vanaf de datum van die mededeling tot het einde van de periode waarbinnen de schuldenaar in de gelegenheid wordt gesteld zijn standpunt kenbaar te maken.

(...)

Artikel 124

Tenietgaan

1. Onverminderd de geldende bepalingen inzake de niet-invordering van het met een douaneschuld overeenkomende bedrag aan invoer- of uitvoerrechten in geval van een gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat een douaneschuld bij invoer of uitvoer teniet op een van de volgende wijzen:

a) de douaneschuld kan overeenkomstig artikel 103 niet meer aan de schuldenaar worden meegedeeld; (...)

5. Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft, voor zover in hoger beroep van belang, als volgt overwogen en geoordeeld:

“12 In zijn arrest van 23 februari 2006, nr. C-201/04 (Molenbergnatie NV) oordeelde het Hof van Justitie als volgt over de toepassing van artikel 221, derde lid, van het CDW:

“31 Er zij aan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak procedureregels in het algemeen worden geacht te gelden voor alle bij de inwerkingtreding ervan aanhangige geschillen, in tegenstelling tot materiële regels, die doorgaans worden geacht niet te gelden met betrekking tot vóór de inwerkingtreding ervan verworven rechtsposities [zie met name arrest Salumi e.a., reeds aangehaald, punt 9, en arresten van 6 juli 1993, CT Control (Rotterdam) en JCT Benelux/Commissie, C-121/91 en C-122/91. Jurispr. blz. 1-3873, punt 22; 7 september 1999, De Haan, C-61/98, Jurispr. blz. 1-5003, punt 13, en 14 november 2002, Ilumitrónica, Jurispr. blz. 1-10433, punt 29].
(...)

34 Derhalve dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de materiële regels en de procedureregels. Bijgevolg staat het aan de verwijzende rechter om op de aan de douaneschulden ten grondslag liggende feiten van het hoofdgeding die zich vóór de datum van de inwerkingtreding van het wetboek hebben voorgedaan, enerzijds de materiële voorschriften van de vóór deze datum geldende regeling en anderzijds de procedurevoorschriften van het douanewetboek toe te passen (zie in die zin arrest De Haan, reeds aangehaald, punt 14, en arrest van 13 maart 2003, Nederland/Commissie. C-156/00, Jurispr. blz. 1-2527, punten 35 en 36).

35 Voorzover de vraag van de verwijzende rechter in hoofdzaak betrekking heeft op artikel 221 van het douanewetboek, dient thans te worden uitgeemaakt of de bepalingen van dit artikel naar de aard ervan materiële regels of procedureregels zijn.

36 Vaststaat dat de leden 1 en 2 van dit artikel louter procedureregels bevatten.

37 De draagwijdte en dus de aard van de in artikel 221, lid 3, neergelegde regel is het specifieke onderwerp van de derde vraag van de verwijzende rechter. Deze laatste wenst te vernemen welke gevolgen zijn verbonden aan een te late mededeling van het bedrag van de rechten aan de schuldenaar, te weten een mededeling na het verstrijken van de termijn van drie jaar van deze bepaling, die in wezen de inhoud van artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1697/79 heeft overgenomen (zie in die zin arrest Nederland/Commissie, reeds aangehaald, punt 6).

38 In dit verband betogen de Belgische regering, de expeditie en de Commissie dat de mededeling van het bedrag van de rechten aan de schuldenaar na het verstrijken van de termijn van drie jaar, of dit nu onder vigeur van het douanewetboek dan wel onder vigeur van de daarvóór toepasselijke teksten is geschied, meebrengt dat de schuld niet meer kan worden ingevorderd. Volgens hen heeft dit evenwel niet tot gevolg dat de schuld tenietgaat.

39 Niet kan worden betwist dat het verstrijken van de termijn van drie jaar waarover de douaneautoriteiten volgens artikel 221, lid 3, van het douanewetboek beschikken om het bedrag van de douaneschuld aan de schuldenaar mee te delen, eraan in de weg staat dat deze autoriteiten de betrokken schuld invorderen, behoudens indien de douaneautoriteiten ingevolge een strafrechtelijk vervolgbare handeling niet in staat waren het juiste bedrag van de wettelijk verschuldigde rechten vast te stellen. Deze bepaling bevat evenwel tegelijkertijd een regel betreffende de douaneschuld zelf, namelijk een regel van verjaring van deze schuld.

40 Bovendien is in artikel 233 van het douanewetboek gepreciseerd dat de sub a tot en met d in dit artikel opgenomen lijst van de verschillende gronden van tenietgaan van een douaneschuld, is vastgesteld onverminderd met name de bepalingen inzake de verjaring van de douaneschuld (zie in die zin arrest van 14 november 2002, SPKR, C-112/01, Jurispr. blz. 1-10655, punten 30 en 31).

41 Bijgevolg moet worden aangenomen dat, voorzover de schuld bij het verstrijken van de in artikel 221, lid 3, van het douanewetboek gestelde termijn is verjaard en dus is tenietgegaan, deze bepaling een materiële regel bevat.

42 Gelet op een en ander dienen de eerste en de derde vraag als volgt te worden beantwoord:

- Alleen de procedureregels van de artikelen 217 tot en met 232 van het douanewetboek zijn van toepassing op de na 1 januari 1994 aangevatte invordering van een douaneschuld die vóór deze datum is ontstaan.
- Bij het verstrijken van de in artikel 221, lid 3, van het douanewetboek gestelde termijn verjaart de actie tot invordering van de douaneschuld, onverminderd de in dit artikel vastgestelde uitzondering, hetgeen gelijkstaat met de verjaring en dus met het tenietgaan van de schuld zelf. Gelet op deze aldus geformuleerde regel dient artikel 221, lid 3, anders dan de leden 1 en 2 van dit artikel, als een materiële bepaling te worden aangemerkt, en kan het derhalve niet worden toegepast op de invordering van een douaneschuld die vóór 1 januari 1994 is ontstaan. Wanneer de douaneschuld vóór 1 januari 1994 is ontstaan, kan zij alleen onder de op dat tijdstip geldende verjaringsregels vallen, ook al is de procedure tot invordering van de schuld na 1 januari 1994 aangevat."

13. De rechtbank acht het standpunt van partijen juist dat op de onderhavige douaneschuld de navorderingstermijn van artikel 221, derde lid, van het CDW van toepassing is. Bij het verstrijken van die termijn verjaart de actie tot invordering van de douaneschuld, hetgeen gelijkstaat met de verjaring en dus met het tenietgaan van de schuld zelf (vgl. arrest Molenbergnatie, r.o. 42).

14. Of de termijn van artikel 221, derde lid, van het CDW kan worden opgeschort door toepassing van artikel 103, derde lid, aanhef en onder b, van het DWU, hangt af van beantwoording van de vraag of artikel 103, derde lid, aanhef en onder b, van het DWU een procedureregule is of een materiële regel.

15. De rechtbank is van oordeel dat een regel van de opschorting van de verjaring een verjaringsregel is en daarmee een regel is over de douaneschuld zelf. Hieruit volgt dat een regel van de opschorting van de verjaring als materiële regel moet worden aangemerkt.

16. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie gelden materiële regels met het oog op de inachtneming van het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel ten aanzien van vóór de inwerkingtreding ervan verworven rechtsposities slechts voor zover dit blijkt uit de bewoording, de doelstellingen of de opzet van die regels (Hof van Justitie, 14 februari 2012, C-17/10 (Toshiba e.a.), r.o. 51). Naar het oordeel van de rechtbank kan uit de bewoording, het doel en de opzet van art. 103, derde lid, van het DWU, niet worden afgeleid dat deze bepaling met terugwerkende kracht moet worden toegepast.

17. Dit betekent dat de verjaringstermijn van de onderhavige douaneschuld niet kan worden opgeschort met toepassing van art. 103, derde lid, aanhef en onder b, van het DWU. Verweerder heeft de utb voor wat betreft de onderhavige douaneschuld aan eiseres verzonden na afloop van de daarvoor op grond van artikel 221, derde lid, van het CDW

geldende termijn, waardoor deze in zoverre niet in stand kan blijven.

18. Gelet op al het vorenoverwogene dient het beroep gegrond te worden verklaard.”

6. Beoordeling van het geschil in hoger beroep

6.1. Tussen partijen is in geschil of de utb met dagtekening 18 juli 2016 tijdig is uitgereikt voor zover daarin een bedrag aan douanerechten van € 5.805,36 is begrepen, welk bedrag is nagevorderd op aangifte NL001777385-13-013205201 d.d. 4 juli 2013. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat genoemde douaneschuld teniet is gegaan op grond van het bepaalde in artikel 221, lid 3 van het CDW. De inspecteur betoogt dat artikel 221, lid 3, van het CDW toepassing mist en dat de douaneschuld, gelet op het bepaalde in het Douanewetboek van de Unie (hierna: DWU), tijdig aan belanghebbende is meegedeeld en daarom niet door verjaring teniet is gegaan.

6.2. Het Hof stelt voorop dat het in hoger beroep ingenomen standpunt van de inspecteur, dat uit artikel 288 van het DWU volgt dat alle bepalingen van het DWU onmiddellijke werking hebben, dient te worden verworpen. In genoemd artikel is enkel de datum bepaald waarop het DWU van toepassing wordt; hierin valt geen regel van overgangsrecht te lezen.

6.3. De rechtbank heeft met juistheid als uitgangspunt genomen dat op situaties (waaronder belastbare feiten) die zich vóór het van toepassing worden van het DWU (op 1 mei 2016) hebben voorgedaan, in het algemeen de materiële voorschriften van het CDW van toepassing zijn, terwijl doorgaans de procedurevoorschriften van het DWU van toepassing zijn (vgl. HvJ 23 februari 2006, nr. C-201/04, Molenbergnatie NV, (hierna: arrest Molenbergnatie), punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

6.4. Het tenietgaan van een de douaneschuld door verjaring is met ingang van 1 mei 2016 wettelijk geregeld in artikel 124, lid 1, aanhef en onder a, van het DWU:

“1. Onverminderd de geldende bepalingen inzake de niet-invoering van het met een douaneschuld overeenkomende bedrag aan invoer- of uitvoerrechten in geval van een gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat een douaneschuld bij invoer of uitvoer teniet op een van de volgende wijzen:

a) de douaneschuld kan overeenkomstig artikel 103 niet meer aan de schuldenaar worden meegedeeld;

(...)”

6.5. Uit punt 41 van het arrest Molenbergnatie blijkt dat een bepaling inzake het tenietgaan van de douaneschuld een materieel voorschrift is. Hieruit volgt dat artikel 124, lid 1, aanhef en onder a, van het DWU in beginsel geen toepassing kan vinden op de onderwerpelijke douaneschuld, nu deze is ontstaan vóór het van toepassing worden van artikel 124 van het DWU.

6.6. In specifieke gevallen kan een regel van materieel recht ook worden toegepast op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties. Dit is slechts mogelijk voorzover er blijkens de bewoordingen, de doelstellingen of de opzet ervan zulke gevolgen aan de desbetreffende bepaling dienen te worden toegekend (vgl. HvJ 9 maart 2006, C-293/04, Beemsterboer Coldstore Services BV, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak; hierna ook: arrest Beemsterboer). In artikel 124, lid 1, aanhef en onder a wordt, voor het tenietgaan van een

douaneschuld door verjaring, aansluiting gezocht bij de in artikel 103 van het DWU vervatte procedurele voorschriften inzake de mededeling van de douaneschuld aan de schuldenaar. Door deze opzet wordt bewerkstelligd dat een douaneschuld tenietgaat op hetzelfde moment waarop deze douaneschuld niet meer met inachtneming van de procedurevoorschriften van artikel 103 DWU (d.w.z. binnen drie jaar, eventueel rekening houdend met een schorsing van 30 dagen) aan de schuldenaar kan worden meegedeeld. Uit genoemde opzet volgt dat artikel 124, lid 1, aanhef en onder a DWU, ook dient te worden toegepast op douaneschulden die zijn ontstaan onder de werking van het CDW, omdat zich anders situaties kunnen voordoen waarin de douaneschuld nog tijdig kan worden meegedeeld op de voet van artikel 103 DWU, maar diezelfde douaneschuld reeds is tenietgegaan op grond van artikel 221, lid 3 CDW. Daarbij heeft evenwel te gelden dat de aldus aan artikel 124, lid 1, aanhef en onder a DWU toegekende werking geen afbreuk mag doen aan de eerbiediging van algemene beginselen van het unierecht, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, die eisen dat de uniewetgeving voor justitiabelen duidelijk en voorzienbaar is (vgl. arrest Beemsterboer, punt 24). Ter zake heeft het volgende te gelden.

6.7. De onderwerpelijke douaneschuld is ontstaan op 4 juli 2013. De douaneschuld is destijds niet geboekt, noch aan belanghebbende meegedeeld. De inspecteur beschikte – naar tussen partijen niet in geschil is – op genoemde datum over een termijn van drie jaar om de douaneschuld (alsnog) aan belanghebbende mee te delen. Enerzijds zou kunnen worden verdedigd dat het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel er niet aan in de weg staan dat met ingang van 1 mei 2016 ten aanzien van voormelde douaneschuld de nieuwe bepaling omtrent het tenietgaan door verjaring (artikel 124, lid 1, aanhef en onder a DWU) van toepassing is, inclusief de daarin begrepen schorsing van de mededelingstermijn voor een periode van 30 dagen indien de voorprocedure van artikel 22, lid 6, DWU wordt gevolgd. Hiervoor pleit dat de lopende verjaringstermijn bij het van toepassing worden van het DWU (1 mei 2016) nog niet was verstreken zodat verdedigd kan worden dat geen sprake is van een met het rechtszekerheidsbeginsel strijdig geval dat reeds verjaarde schulden met terugwerkende kracht alsnog invorderbaar worden. Anderzijds kan worden betoogd dat de in artikel 221, lid 3, CDW voorziene termijn voor het tenietgaan van de douaneschuld (drie jaar, zonder mogelijkheid van schorsing voor een periode van 30 dagen) onderdeel uitmaakt van de op 4 juli 2013 door belanghebbende – als gevolg van haar aangifte – verworven rechtspositie en dat de toepassing van artikel 124, lid 1, aanhef en onder a DWU een aantasting van deze rechtspositie met zich zou brengen. Naar 's Hof's oordeel is de laatstgenoemde opvatting juist. Bij toepassing van artikel 124, lid 1, aanhef en onder a DWU kan belanghebbende – zoals in het onderwerpelijke geval – worden geconfronteerd met een daadwerkelijke verjaringstermijn van drie jaar en 30 dagen, in plaats van de oorspronkelijke verjaringstermijn van drie jaar. Het DWU is gepubliceerd in het Publicatieblad L 269 van 10 oktober 2013. Op het moment van het ontstaan van de douaneschuld (4 juli 2013) was derhalve voor belanghebbende niet duidelijk en voorzienbaar dat zij geconfronteerd kon worden met een opschorting van de verjaringstermijn met een periode van 30 dagen. Artikel 124, lid 1, aanhef en onder a, van het DWU kan daarom geen toepassing vinden op de onderwerpelijke douaneschuld.

6.8. Gelet op het vorenoverwogene is de in geschil zijnde douaneschuld door verjaring tenietgegaan.

Slotsom

6.9. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te

worden bevestigd.

7. Kosten

Het Hof acht termen aanwezig voor een kostenveroordeling in hoger beroep op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (het Besluit).

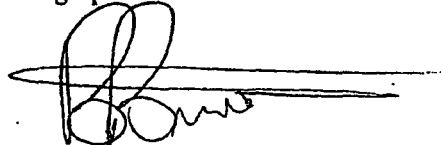
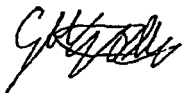
Voor het onderhavige geval zijn dat de in onderdeel a vermelde kosten van door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand. Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief op: 2 (verweerschrift en verschijnen ter zitting) x € 501 x 1,5 (wegingsfactor) = € 1.503.

8. Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de rechtbank;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten in hoger beroep van belanghebbende tot een bedrag van € 1.503; en
- bepaalt dat van de inspecteur een griffierecht wordt geheven van € 501.

Aldus gedaan door mrs. B.A. van Brummelen, voorzitter van de douanekamer, C.J. Hummel en A. Bijlsma, leden van de douanekamer, in tegenwoordigheid van mr. G.H.G. Otten als griffier. De beslissing is op 27 februari 2018 in het openbaar uitgesproken.

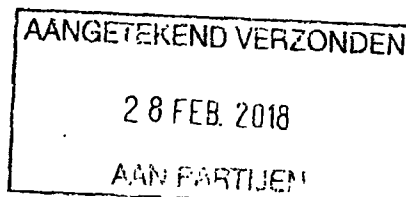


Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten





Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Hoge Raad der Nederlanden
Postbus 20303
2500 EH Den Haag

**Directoraat Generaal
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Inlichtingen
T 070 342 8795
F 070 342 7910

Ons kenmerk
2018-0000053037

Uw brief (kenmerk)

Datum: **11 APR. 2018**
Betreft: Beroep in cassatie

Edelhoogachtbaar College,

Hierbij stel ik beroep in cassatie in tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 27 februari 2018, nr. 17/00489, inzake Jumbocarry Trading GmbH te Steinbach Taunus (Duitsland) betreffende de uitnodiging tot betaling van douanerechten. Een afschrift van de bestreden uitspraak is op 28 februari 2018 aan de Belastingdienst, kantoor Den Haag/Centraal Serviceteam Beroep toegezonden.

Ik verzoek u om mij in de gelegenheid te stellen dit beroep op een latere datum van de gronden te voorzien.

Ik voeg hierbij een afschrift van de bestreden uitspraak.

Hoogachtend,

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,
namens deze,
DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,
loco

mr. J. de Bleeck

Hoge Raad der Nederlanden
PDA BALIE
Ingekomen
11 APR. 2018

Behandelaar:
Zaaknummer:



Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Aan de Hoge Raad der Nederlanden
Postbus 20303
2500 EH Den Haag

**Directoraat Generaal
Belastingdienst**

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag

Inlichtingen
T 070 342 8795
F 070 342 7910

Ons kenmerk
2018-0000083064

Uw brief (kenmerk)
18/01495

Datum: **25 MEI 2018**
Betreft: Beroep in cassatie

Edelhoogachtbaar College,

Naar aanleiding van uw brief van 17 april 2018, zend ik u de motivering van het door mij ingediende beroepschrift in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 27 februari 2018, nr. 17/00489, inzake Jumbocarry Trading GmbH te Steinbach Taunus (Duitsland) (rolnummer 18/01495).

Hoogachtend,

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,
namens deze,
DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,
loco

mr. J. Wieten

Hoge Raad der Nederlanden
PDA BALIE
Ingekomen
25 MEI 2018

Behandelaar:
- nummer:

Den Haag, 25 MEI 2018

Kenmerk: 2018-0000083064

Motivering van het beroepschrift in cassatie (rolnummer 18/01495) tegen de uitspraak van het Gerechtshof Amsterdam van 27 februari 2018, nr. 17/00489, inzake Jumbocarry Trading GmbH te Steinbach Taunus (Duitsland) betreffende de uitnodiging tot betaling van douanerechten.

AAN DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Naar aanleiding van uw brief van 17 april 2018 heb ik de eer het volgende op te merken.

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het recht, met name van de artikelen 22, 29, 103, 124, 287 en 288 van het Douanewetboek van de Unie (DWU) en van artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de in geschil zijnde douaneschuld door verjaring teniet is gegaan, zulks evenwel in verband met het hierna volgende ten onrechte althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen.

Ter toelichting merk ik het volgende op.

Feitelijk kader en wettelijk kader

Voor de feiten kan worden uitgegaan van de door het Hof onder punt 2 van de uitspraak vermelde feiten, zoals deze door de Rechtbank zijn vastgesteld. Ik verwijs voorts naar het in punt 4 van de uitspraak opgenomen wettelijk kader. Daaruit volgt dat met ingang van 1 mei 2016 onder meer de artikelen 22, 103 en 124 van het DWU van toepassing zijn geworden, welke artikelen, voor zover thans van belang, als volgt luiden:

"Artikel 22 Beschikkingen naar aanleiding van aanvragen¹

(...)

6. Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking.(...).

Artikel 103 Verjaringstermijnen van de douaneschuld

1. De mededeling van een douaneschuld aan de schuldenaar vindt plaats binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan.

(...)

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde perioden worden opgeschort, indien:

a. Overeenkomstig artikel 44 beroep wordt ingesteld; dergelijke opschorting wordt toegepast vanaf de datum waarop het beroep is ingesteld en loopt voor de duur van de beroepsprocedure; of

b. De douaneautoriteiten de schuldenaar overeenkomstig artikel 22, lid 6, hebben medegedeeld op welke gronden zij voornemens zijn mededeling te doen van de douaneschuld; dergelijke opschorting wordt toegepast vanaf de datum van die mededeling tot het einde van de periode waarbinnen de schuldenaar in de gelegenheid wordt gesteld zijn standpunt kenbaar te maken.

(...)

Artikel 124 Tenietgaan

1. Onverminderd de geldende bepalingen inzake de niet-invordering van het met een douaneschuld overeenkomende bedrag aan invoer- of uitvoerrechten in geval van een gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat een douaneschuld bij invoer of uitvoer teniet op een van de volgende wijzen:

a) de douaneschuld kan overeenkomstig artikel 103 niet meer aan de schuldenaar worden meegedeeld; (...)."

Voorts wijs ik op artikel 8 van de Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446², welke bepaling, voor zover thans van belang, als volgt luidt:

"Artikel 8 Termijn voor het recht om te worden gehoord (Artikel 22, lid 6, van het wetboek)

¹ Ingevolge artikel 29 DWU geldt artikel 22, zesde lid, DWU ook voor beschikkingen van de douaneautoriteiten zonder voorafgaande aanvraag van de belanghebbende.

² Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie.

1. De termijn waarbinnen de aanvrager zijn standpunt kenbaar kan maken voordat een voor hem ongunstige beschikking wordt gegeven, bedraagt 30 dagen. (...)."

Beschouwingen

In geschil is of de onderhavige uitnodiging tot betaling (hierna: utb) tijdig is uitgereikt, voor zover daarin een bedrag aan douanerechten van € 5.805,36 is begrepen, welk bedrag is nagevorderd op de aangifte van 4 juli 2013 met nummer NL 001777385-13-013205201 (hierna: de douaneschuld). Met name is in geschil of de bepalingen van het CDW van toepassing zijn of van het DWU. De in artikel 221, derde lid, CDW opgenomen verjaringstermijn bedraagt drie jaar, terwijl deze onder het DWU drie jaar bedraagt vermeerderd met een schorsingstermijn van dertig dagen, zijnde de termijn waarbinnen de aanvrager zijn standpunt kenbaar kan maken voordat een voor hem ongunstige beschikking wordt gegeven. Tussen partijen is buiten geschil dat wanneer de DWU-verjaringstermijn van drie jaar en dertig dagen van toepassing is, de utb voor de douaneschuld tijdig is uitgereikt.³ Ik wijs er voor de goede orde op dat het voor de uitvoeringspraktijk van groot belang is om duidelijkheid te verkrijgen omtrent de onderhavige vraag naar de werking van het DWU in relatie tot een douaneaangifte gedaan in de periode dat het CDW nog in werking was.

Volgens vaste rechtspraak maken de rechten van de verdediging, waaronder het recht om te worden gehoord, deel uit van de grondrechten die bestanddeel zijn van de rechtsorde van de Unie en verankerd zijn in het Handvest. Ook is het zo dat deze rechten voor wat betreft besluiten die binnen de werkingssfeer van het Unierecht vallen moeten worden geëerbiedigd, ook al voorziet de toepasselijke wetgeving niet uitdrukkelijk in een dergelijke formaliteit.⁴ Anders dan het CDW, voorziet het DWU hier wel uitdrukkelijk in; zie het reeds aangehaalde artikel 22, zesde lid, DWU.⁵

³ Zie het verweerschrift van de Inspecteur voor de Rechtbank, biz. 6-7: "Op grond van artikel 103, lid 3, letter b DWU wordt de verjaringstermijn met 30 dagen opgeschort vanaf de datum van de mededeling als bedoeld in artikel 22, lid 6 [...] DWU (...). Hiermee is de verjaringdatum van de onderhavige aangifte opgeschort tot en met 3 augustus 2016 (30 dagen na 3 juli 2016). Nu de door mij op 18 juli 2016 verzonden UTB (ruim) binnen de - door de schorsing van de verjaring - met 30 dagen verlengde verjaringstermijn door eiseres werd ontvangen, is de douaneschuld ook met betrekking tot deze aangifte tijdig aan eiseres medegedeeld." Zowel de verzending als de ontvangst van de utb is binnen de verlengde verjaringstermijn. Zie in dat kader ook de in het arrest HR 6 april 2018, nr. 16/01523, ECLI:NL:HR:2018:522, gestelde prejudiciële vragen aan het HvJ EU inzake de verjaringstermijn van artikel 221, derde lid, CDW (vraag 2b).

⁴ Zie HvJ EU 3 juli 2014, gevoegde zaken C-129/13 en C-130/13 (Kamino International Logistics BV en Datema Hellman Worldwide Logistics BV).

⁵ Zie ook punt 27 van de considerans van het DWU.

Het Hof heeft evenals de Rechtbank terecht vooropgesteld dat op situaties (waaronder belastbare feiten) die zich vóór het van toepassing worden van het DWU (op 1 mei 2016) hebben voorgedaan, in het algemeen de materiële voorschriften van het CDW van toepassing zijn, terwijl doorgaans de procedurevoorschriften van het DWU van toepassing zijn (vgl. HvJ EU 23 februari 2006, nr. C-201/04, Molenbergnatie NV, (hierna: arrest Molenbergnatie), punten 31 en 34 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). Het HvJ EU overwoog in dit arrest voorts:

"41. Bijgevolg moet worden aangenomen dat, voorzover de schuld bij het verstrijken van de in artikel 221, lid 3, van het douanewetboek gestelde termijn is verjaard en dus is tenietgegaan, deze bepaling een materiële regel bevat.

42. Gelet op een en ander dienen de eerste en de derde vraag als volgt te worden beantwoord:

- Alleen de procedureregels van de artikelen 217 tot en met 232 van het douanewetboek zijn van toepassing op de na 1 januari 1994 aangevatte invordering van een douaneschuld die vóór deze datum is ontstaan.

- Bij het verstrijken van de in artikel 221, lid 3, van het douanewetboek gestelde termijn verjaart de actie tot invordering van de douaneschuld, onverminderd de in dit artikel vastgestelde uitzondering, hetgeen gelijkstaat met de verjaring en dus met het tenietgaan van de schuld zelf. Gelet op deze aldus geformuleerde regel dient artikel 221, lid 3, anders dan de leden 1 en 2 van dit artikel, als een materiële bepaling te worden aangemerkt, en kan het derhalve niet worden toegepast op de invordering van een douaneschuld die vóór 1 januari 1994 is ontstaan. (...)."

Ik acht 's Hof's oordeel dat uit punt 41 van het arrest Molenbergnatie volgt dat artikel 124, eerste lid, aanhef en onderdeel a, DWU in beginsel geen toepassing kan vinden op de douaneschuld omdat deze is ontstaan vóór het van toepassing worden van artikel 124 DWU op 1 mei 2016, niet juist. In het onderhavige geval is er, anders dan in het arrest Molenbergnatie, ten tijde van de inwerkingtreding van het DWU op 1 mei 2016 sprake van een lopende verjaringstermijn. Er is met andere woorden, anders dan in het arrest Molenbergnatie, geen sprake van een schuld die reeds is verjaard en tenietgegaan (en met terugwerkende kracht weer invorderbaar zou worden). Bovendien wordt de driejaarstermijn opgeschort in verband met het recht van belanghebbende om zich te verdedigen; de reactietermijn is bedoeld om de rechten van de schuldenaar te waarborgen. Artikel 103, derde lid, onderdeel b, DWU is mijns inziens een procedurele bepaling die in samenhang met de procedurele bepaling van artikel 22, zesde lid, DWU dient te worden toegepast op de mededeling van een douaneschuld die is ontstaan vóór 1 mei 2016, maar waarvoor de mededeling plaats heeft gehad na 1 mei 2016. Aangezien de Inspecteur met toepassing van artikel 22, zesde lid, DWU

belanghebbende op 1 juni 2016 op de hoogte heeft gebracht van zijn voornemen om de utb uit te reiken en belanghebbende in de gelegenheid heeft gesteld om te reageren, is er mijns inziens in casu sprake van opschorting van de (op 1 mei 2016 nog) lopende verjaringstermijn van drie jaar met dertig dagen, zoals dit is bepaald in artikel 103, derde lid, onderdeel b, DWU. Dit betekent voorts dat artikel 124, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het DWU van toepassing is op de douaneschuld. In artikel 124, eerste lid, aanhef en onderdeel a, DWU, is voor het tenietgaan van een douaneschuld door verjaring, immers aansluiting gezocht bij de in artikel 103 van het DWU vervatte procedurele voorschriften inzake de mededeling van de douaneschuld aan de schuldenaar; dit betekent dat een douaneschuld tenietgaat op hetzelfde moment waarop deze douaneschuld niet meer met inachtneming van de procedurevoorschriften van artikel 103 DWU aan de schuldenaar kan worden meegedeeld.

Ook indien uw Raad, evenals het Hof, zou oordelen dat artikel 124, eerste lid, aanhef en onderdeel a DWU, juncto artikel 103 DWU een materieel voorschrift is, geldt mijns inziens dat deze bepalingen van het DWU van toepassing zijn op de douaneschuld. In het arrest HvJ EU 9 maart 2006, C-293/04, (Beemsterboer Coldstore Services BV), (hierna: het arrest Beemsterboer) is overwogen:

“21. De communautaire regels van materieel recht kunnen echter uitzonderlijk aldus worden uitgelegd dat zij gelden ten aanzien van vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties voorzover er blijkens de bewoordingen, de doelstellingen of de opzet ervan zulke gevolgen aan dienen te worden toegekend (zie arresten van 12 november 1981, *Salumi e.a.*, 212/80–217/80, Jurispr. blz. 2735, punt 9; 15 juli 1993, *GruSa Fleisch*, C-34/92, Jurispr. blz. I-4147, punt 22, en 24 september 2002, *Falck en Acciaierie di Bolzano/Commissie*, C-74/00 P en C-75/00 P, Jurispr. blz. I-7869, punt 119).

(...).

24. De aldus aan een materieelrechtelijke bepaling toegekende werking mag echter geen afbreuk doen aan de eerbiediging van de algemene beginselen van de Gemeenschap, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, die eisen dat de gemeenschapswetgeving voor de justitiabelen duidelijk en voorzienbaar is (zie in die zin arrest *Salumi e.a.*, reeds aangehaald, punt 10; arrest van 10 februari 1982, *Bout*, 21/81, Jurispr. blz. 381, punt 13; arrest *GruSa Fleisch*, reeds aangehaald, punt 22, en arrest van 26 april 2005, „Goed Wonen”, C-376/02, Jurispr. blz. I-3445, punt 33).”

Het Hof heeft terecht geoordeeld dat uit de opzet van de regels volgt dat artikel 124, eerste lid, aanhef en onderdeel a, DWU, ook dient te worden toegepast op

douaneschulden die zijn ontstaan onder de werking van het CDW. De opzet van de bepalingen kan immers niet zo zijn dat zich situaties kunnen voordoen waarin de douaneschuld nog tijdig kan worden meegedeeld op de voet van artikel 103 DWU, maar diezelfde douaneschuld reeds is tenietgegaan op grond van artikel 221, derde lid, CDW. 's Hofs oordeel dat de aldus aan artikel 124, eerste lid, aanhef en onderdeel a, DWU toegekende werking afbreuk doet aan de eerbiediging van algemene beginselen van het unierecht, met name het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel (vgl. arrest Beemsterboer, punt 24), en dat zulks buiten gerede twijfel is, getuigt mijns inziens evenwel van een onjuiste rechtsopvatting. Het Hof oordeelt zelf ook dat verdedigd kan worden dat in casu geen sprake is van een met het rechtszekerheidsbeginsel strijdig geval dat reeds verjaarde schulden met terugwerkende kracht alsnog invorderbaar worden. Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel staan er naar mijn mening niet aan in de weg dat met ingang van 1 mei 2016 ten aanzien van voormelde douaneschuld de bepalingen uit het DWU omtrent het tenietgaan door verjaring (artikel 124, eerste lid, aanhef en onderdeel a, juncto artikel 103 DWU) van toepassing zijn, inclusief de daarin begrepen schorsing van de mededelingstermijn voor een periode van 30 dagen omdat de procedure van artikel 22, zesde lid, DWU wordt gevolgd. Daartoe acht ik van doorslaggevend belang dat de lopende reguliere verjaringstermijn van drie jaar bij het van toepassing worden van het DWU (op 1 mei 2016) nog niet was verstreken. De schuldenaar kan zijn rechtspositie omtrent een eventuele verjaring mijns inziens bovendien niet reeds definitief bepalen op het moment van het ontstaan van de douaneschuld, althans zulks is niet buiten redelijke twijfel (vgl. in iets ander verband ook HR 6 april 2018, nr. 16/01523, ECLI:NL:HR:2018:522, r.o. 4.7.3).

Ik wijs voorts op de uitspraak van het College van Beroep voor het bedrijfsleven (hierna: CBB) van 26 februari 2003, nr. AWB 01/910, ECLI:NL:CBB:2003:AF6869. Deze anti-dumpingheffingszaak betrof de toepassing van artikel 221, derde lid, CDW, zoals gewijzigd bij Verordening (EG) nr. 2700/2000, welke verordening in werking getreden op 19 december 2000. Het CBB overwoog:

"5.3 (...), [I]ngevolge artikel 221, derde lid, CDW, [geldt] dat de mededeling alleen rechtsgeldig kan plaatsvinden binnen de in deze bepaling vermelde termijn. (...). Van belang hierbij is dat artikel 221, derde lid, CDW is gewijzigd bij Verordening (EG) nr. 2700/2000. Deze verordening is in werking getreden op 19 december 2000. Met ingang van deze datum geldt dat in voorkomende gevallen de reguliere driejaartermijn van artikel 221, derde lid, CDW door het maken van bezwaar - dat ingevolge artikel 243 CDW, waar artikel 221, derde lid, CDW naar verwijst, mede onder het instellen van beroep wordt begrepen - wordt geschorst. Bij gebreke van in een andere richting wijzende bepalingen van overgangsrecht, dient te worden aangenomen dat met ingang

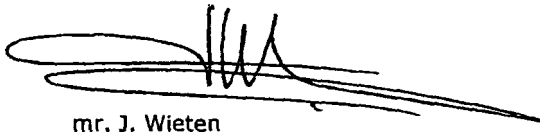
van 19 december 2000 een voorafgaand aan deze datum gemaakt bezwaar eveneens tot gevolg heeft dat een op deze datum nog lopende driejaartermijn wordt geschorst. (...)."

Het oordeel van het Hof leidt ertoe dat pas per 1 mei 2019 werking toekomt aan de schorsingstermijn van artikel 103, derde lid, aanhef en onderdeel b, DWU, juncto artikel 22, zesde lid, DWU omdat in de periode daarvóór de bepalingen van het CDW zouden blijven gelden. De Inspecteur past met ingang van 1 mei 2016 echter de procedurele voorschriften van het DWU toe inzake de mededeling van de douaneschuld aan de schuldenaar.

Ik meen derhalve dat het oordeel van het Hof getuigt van een onjuiste rechtsopvatting. In ieder geval kan niet worden volgehouden dat het Hof zonder enige twijfel een juiste uitleg heeft gegeven aan de toepassing van de artikelen 22, 103, en 124 DWU.

Op grond van het vorenstaande ben ik van oordeel dat de uitspraak van het Hof niet in stand zal kunnen blijven.

DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN,
namens deze,
DE DIRECTEUR-GENERAAL BELASTINGDIENST,
loco

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'J' followed by a series of loops and a long horizontal stroke extending to the right.

mr. J. Wieten

Notitie

MR. C.M. ETTEMA
ADVOCaat-GENERAAL

Conclusie van 28 februari 2019 inzake:

nr. 18/01495

Staatssecretaris van Financiën

Derde Kamer A

tegen

Douanerechten 2016

Jumbocarry Trading GmbH

Op 1 mei 2016 is het Douanewetboek van de Unie (DWU) in werking getreden. Het DWU vervangt het Communautair douanewetboek (CDW). Hoewel veel bepalingen van het DWU overeenkomen met die van het CDW, zijn er ook verschillen. Zo kent het DWU een verbijzondering van de verjaringsregel van een douaneschuld. De termijn waarbinnen een douaneschuld moet worden meegedeeld, wordt geschorst met de tijd waarin de schuldenaar de gelegenheid krijgt zijn standpunt kenbaar te maken over het voorgenomen besluit een mededeling van een douaneschuld te doen. Daarmee is de termijn voor het mededelen van de douaneschuld een maand langer dan onder de werking van het CDW. In deze conclusie staat de vraag centraal of op een douaneschuld die is ontstaan vóór de inwerkingtreding van het DWU, maar die wordt meegedeeld ná het van kracht worden de nieuwe verordening, de verjaringsregel met inbegrip van de opschorting van de termijn van het DWU moet worden toegepast.

Namens belanghebbende is op 4 juli 2013 aangifte gedaan voor in het vrije verkeer brengen van porseleinen goederen. Aangezien bij de aangifte aanspraak is gemaakt op een preferentieel tarief zijn geen douanerechten geheven. Op 1 juni 2016 heeft de Inspecteur belanghebbende geïnformeerd dat hij voornemens is een uitnodiging tot betaling uit te reiken omdat ten onrechte aanspraak is gemaakt op het preferentiële tarief. De reactie moet uiterlijk op 16 juli 2016 zijn ontvangen. Op 18 juli 2016 heeft de Inspecteur de uitnodiging tot betaling uitgereikt.

Voor de Rechtbank is in geschil of de uitnodiging tot betaling tijdig is uitgereikt. In het bijzonder is in geschil of de schorsingsregel van artikel 103(3)b DWU van toepassing is. De Rechtbank oordeelt dat een regel van opschorting van de verjaring een verjaringsregel is en daarmee een regel over de douaneschuld zelf. Hieruit volgt dat deze regel een materiële regel is. De Rechtbank oordeelt dat deze bepaling niet van toepassing is op vóór de inwerkingtreding ervan verworven rechtsposities. De uitnodiging tot betaling is verzonden na afloop van de termijn en kan daarom niet in stand blijven, aldus de Rechtbank.

Uit het arrest *Molenbergnatie* (C-201/04) leidt het Hof af dat een bepaling inzake het tenietgaan van de douaneschuld een materieel voorschrift is. Hieruit volgt dat artikel 124(1)a DWU in beginsel geen toepassing kan vinden op de onderwerpelijke douaneschuld, aangezien deze is ontstaan vóór het van toepassing worden van dit artikel. Uit de opzet van de bepalingen van het DWU leidt het Hof af dat artikel 124(1)a DWU ook moet worden toegepast op douaneschulden die zijn ontstaan onder de werking van het CDW. Deze aan het artikel toegekende werking doet echter afbreuk aan het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Naar het oordeel van het Hof is artikel 124(1)a DWU niet van toepassing op de onderwerpelijke douaneschuld.

De Staatssecretaris heeft beroep in cassatie ingesteld. Het middel betoogt dat de schorsingsregel van artikel 103(3)b DWU een procedurele bepaling is die moet worden toegepast op de mededeling van een douaneschuld die is ontstaan vóór 1 mei 2016. Voor het geval artikel 124(1)a DWU en artikel 103(3)b DWU als materiële bepalingen moeten worden aangemerkt, bestrijdt het middel het oordeel van het Hof dat de toepassing ervan in strijd komt met het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel.

A-G Ettema leidt uit de rechtspraak van het HvJ af dat procedureregels in de regel voor alle bij de inwerkingtreding ervan aanhangige geschillen gelden, terwijl de materiële regels doorgaans niet gelden voor rechtsposities die vóór de inwerkingtreding ervan zijn verworven. Uit een analyse van de rechtspraak leidt de A-G af dat een materiële regel van invloed is op het ontstaan, de hoogte, het tenietgaan en het navorderen van een douaneschuld. Wanneer een voorschrift niet van invloed is op de douaneschuld, gaat het om een procedurele regel. Voor materiële regels geldt als uitzondering dat zij worden toegepast op vóór de inwerkingtreding bestaande situaties als dit uit de bewoordingen, de doelstellingen of opzet van de regels volgt.

De A-G meent dat artikel 103(1) DWU, gelet op het arrest *Molenbergnatie*, een materieel voorschrift is. Nog duidelijker dan voorheen in het CDW is thans in artikel 124 DWU uitdrukkelijk voorgeschreven dat een douaneschuld teniet gaat wanneer deze niet meer overeenkomstig artikel 103 DWU kan worden meegedeeld. Daaruit volgt dat laatstgenoemde bepaling materiële werking heeft. Volgens de A-G kan uit de bewoordingen, de opzet of de doelstellingen van artikel 103(3)b DWU niet worden opgemaakt dat deze bepaling met terugwerkende kracht moet worden toegepast. De uitzondering die geldt voor de toepassing van materiële regels is daarom niet van toepassing. Indien toch moet worden geoordeeld dat artikel 103(3)b DWU voldoet aan de uitzondering is de A-G van mening dat deze bepaling niet kan worden toegepast op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties omdat het rechtszekerheidsbeginsel en/of het vertrouwensbeginsel daaraan in de weg staan.

Volgens de A-G faalt het middel en zij concludeert tot het ongegrond verklaren van het beroep in cassatie van de Staatssecretaris.

MR. C.M. ETTEMA
ADVOCaat-GENERAAL

Conclusie van 28 februari 2019 inzake:

Nr. Hoge Raad: 18/01495
Nr. Rechtbank: HAA 17/211
Nr. Gerechtshof: 17/00489
Derde Kamer A

staatssecretaris van Financiën

tegen

Douanerechten 2016

Jumbocarry Trading GmbH

1 Inleiding

- 1.1 Op 1 mei 2016 is het Douanewetboek van de Unie (DWU)¹ in werking getreden. Het DWU vervangt het Communautair douanewetboek² (CDW). Hoewel veel bepalingen van het DWU overeenkomen met die van het CDW, zijn er ook verschillen. Zo kent het DWU een verbijzondering van de verjaringsregel van een douaneschuld. De termijn waarbinnen een douaneschuld moet worden meegedeeld, wordt geschorst met de tijd waarin de schuldenaar de gelegenheid krijgt zijn standpunt kenbaar te maken over het voorgenomen besluit een mededeling van een douaneschuld te doen. Daarmee is de termijn voor het mededelen van de douaneschuld een maand langer dan onder de werking van het CDW. In deze conclusie staat de vraag centraal of op een douaneschuld die is ontstaan vóór de inwerkingtreding van het DWU, maar die wordt meegedeeld ná het van kracht worden van de nieuwe verordening, de verjaringsregel met inbegrip van de opschorting van de termijn van het DWU moet worden toegepast.

¹ Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, Pb 2013, L 269, blz. 1.

² Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, Pb 1992, L 302, blz. 1.



2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

Feiten

- 2.1 Gerlach & Co B.V. heeft op 4 juli 2013 als direct vertegenwoordiger van belanghebbende aangifte gedaan voor het in het vrije verkeer brengen van een partij goederen van porselein. Zij heeft deze goederen aangegeven onder post 6911 van de Gecombineerde Nomenclatuur en als land van oorsprong Bangladesh vermeld. Bij de aangifte is een certificaat van oorsprong Formulier A overgelegd en is een beroep gedaan op de toepassing van een preferentieel tarief van 0%.
- 2.2 Op 1 juni 2016 heeft de inspecteur van de Belastingdienst/Douane (de Inspecteur) belanghebbende geïnformeerd dat hij voornemens is uitnodigingen tot betaling uit te reiken omdat naar zijn mening bij de in 2.1 vermelde aangifte ten onrechte aanspraak is gemaakt op het preferentiële tarief en in plaats daarvan het normale tarief van 12% moet worden toegepast. Het in verband daarmee verschuldigde bedrag aan douanerechten bedraagt volgens de Inspecteur € 5.805,36.
- 2.3 Bij de brief van 1 juni 2016 heeft de Inspecteur belanghebbende in de gelegenheid gesteld haar zienswijze kenbaar te maken met betrekking tot zijn voornemen uitnodigingen tot betaling uit te reiken en aangegeven dat de reactie uiterlijk op 16 juli 2016 moet zijn ontvangen.
- 2.4 Op 18 juli 2016 heeft de Inspecteur aan belanghebbende uitnodigingen tot betaling uitgereikt waarin het in 2.2 vermelde bedrag tezamen met nog 25 andere douaneschulden is opgenomen. Het tegen de uitnodigingen tot betaling gemaakte bezwaar heeft de Inspecteur bij uitspraak gegrond verklaard en de uitnodigingen tot betaling verminderd met € 1.029,36. Deze vermindering heeft betrekking op een van de 25 andere douaneschulden.

Rechtbank

- 2.5 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep in gesteld bij de Rechtbank.

- 2.6 Voor de Rechtbank is in geschil of de uitnodigingen tot betaling tijdig zijn uitgereikt. In het bijzonder is in geschil of de schorsingsregel van artikel 103(3)b DWU van toepassing is en gevolgen heeft voor de mededelingstermijn. Het geschil beperkt zich tot de ten gevolge van de aangifte van 4 juli 2013 ontstane douaneschuld ten bedrage van € 5.805,36.
- 2.7 De Rechtbank acht het standpunt van partijen juist dat op de onderhavige douaneschuld de navorderingstermijn van artikel 221(3) CDW van toepassing is. Bij het verstrijken van die termijn verjaart de actie tot invordering van de douaneschuld, hetgeen gelijk staat met de verjaring en dus met het tenietgaan van de schuld zelf, aldus de Rechtbank.
- 2.8 Of de termijn van artikel 221(3) CDW kan worden opgeschort door toepassing van artikel 103(3)b DWU hangt volgens de Rechtbank af van beantwoording van de vraag of dit artikel een procedureregels is of een materiële regel. Naar het oordeel van de Rechtbank is een regel van de opschorting van de verjaring een verjaringsregel en daarmee een regel over de douaneschuld zelf. Hieruit volgt dat een regel van de opschorting van de verjaring als materiële regel moet worden aangemerkt.
- 2.9 De Rechtbank leidt uit vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ) af dat materiële regels met betrekking tot vóór de inwerkingtreding ervan verworven rechtsposities slechts gelden voor zover dit blijkt uit de bewoordingen, de doelstellingen of de opzet van die regels. Naar het oordeel van de Rechtbank kan uit de bewoordingen, het doel of de opzet van artikel 103(3)b DWU niet worden afgeleid dat deze bepaling met terugwerkende kracht moet worden toegepast. Dit betekent dat de verjaringstermijn van de onderhavige douaneschuld niet kan worden opgeschort. De Inspecteur heeft de uitnodiging tot betaling voor deze douaneschuld verzonden na afloop van de daarvoor geldende termijn, waardoor deze niet in stand kan blijven.
- 2.10 Bij uitspraak van 22 augustus 2017 heeft de Rechtbank het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd en de uitnodigingen tot betaling verminderd met € 6.834,72 (€ 1.029,36 + € 5.805,36).³

³ Rechtbank Noord-Holland 22 augustus 2017, HAA 17/211, niet gepubliceerd.

Hof

- 2.11 De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 2.12 Evenals voor de Rechtbank is voor het Hof in geschil of de uitnodiging tot betaling met betrekking tot de douaneschuld van € 5.805,35 tijdig is uitgereikt.
- 2.13 Het Hof overweegt dat de Rechtbank terecht als uitgangspunt heeft genomen dat op situaties die zich vóór het van toepassing worden van het DWU hebben voorgedaan, in het algemeen de materiële voorschriften van het CDW van toepassing zijn, terwijl doorgaans de procedurevoorschriften van het DWU van toepassing zijn.
- 2.14 Uit *Molenbergnatie*⁴ leidt het Hof af dat een bepaling inzake het tenietgaan van de douaneschuld een materieel voorschrift is. Hieruit volgt dat artikel 124(1)a DWU in beginsel geen toepassing kan vinden op de onderwerpelijke douaneschuld, aangezien deze is ontstaan vóór het van toepassing worden van dit artikel.
- 2.15 Een regel van materieel recht kan ook worden toegepast op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties als blijkt uit de bewoordingen, de doelstellingen of de opzet ervan zulke gevolgen aan de desbetreffende bepaling dienen te worden toegekend. Het Hof overweegt dat in artikel 124(1)a DWU aansluiting wordt gezocht bij de in artikel 103 DWU vervatte procedurele voorschriften inzake de mededeling van de douaneschuld aan de schuldenaar. Door deze opzet wordt bewerkstelligd dat een douaneschuld tenietgaat op hetzelfde moment waarop deze douaneschuld niet meer met inachtneming van de procedurevoorschriften van artikel 103 DWU (binnen drie jaar en eventueel rekening houdend met een schorsing van 30 dagen) aan de schuldenaar kan worden meegedeeld. Uit deze opzet van artikel 124(1)a DWU volgt naar het oordeel van het Hof dat artikel 124(1)a DWU ook dient te worden toegepast op douaneschulden die zijn ontstaan onder de werking van het CDW, omdat zich anders situaties kunnen voordoen waarin de douaneschuld nog tijdig kan worden meegedeeld op de voet van artikel 103 DWU maar diezelfde douaneschuld reeds is

⁴ HvJ 23 februari 2006, *Molenbergnatie*, C-201/04, na conclusie A-G Jacobs, ECLI:EU:C:2006:136.

tenietgegaan op grond van artikel 221(3) CDW. Deze aan artikel 124(1)a DWU toegekende werking mag echter geen afbreuk doen aan de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, die eisen dat de uniewetgeving voor justitiabelen duidelijk en voorzienbaar is.

- 2.16 Naar het oordeel van het Hof was het op het moment van het ontstaan van de douaneschuld voor belanghebbende niet duidelijk en voorzienbaar dat zij geconfronteerd kon worden met een opschorting van de verjaringstermijn. Artikel 124(1)a DWU kan daarom geen toepassing vinden op de onderwerpelijke douaneschuld. Deze douaneschuld is door verjaring teniet gegaan.
- 2.17 Bij uitspraak van 27 februari 2018 heeft het Hof het hoger beroep van de Inspecteur ongegrond verklaard.⁵

3 Het geding in cassatie

- 3.1 De staatssecretaris van Financiën (de Staatssecretaris) heeft tijdig⁶ en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld.⁷
- 3.2 De Staatssecretaris heeft één cassatiemiddel voorgesteld.
- 3.3 Het middel betoogt dat het Hof het recht heeft geschonden, met name de artikelen 22, 29, 103, 124, 287 en 288 DWU, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de in geschil zijnde douaneschuld door verjaring teniet is gegaan.

⁵ Hof Amsterdam 27 februari 2018, nr. 17/00489, ECLI:NLGHAMS:2018:605, NTFR 2018/1297 m.nt Van Dam.

⁶ De uitspraak van het Hof is op 28 februari 2018 aan partijen verzonden. Het beroepschrift in cassatie is op 11 april 2018 bij de Hoge Raad ingekomen.

⁷ Ik ga er daarbij vanuit dat de Staatssecretaris bij brief van 17 april 2018 in de gelegenheid is gesteld binnen zes weken na dagtekening van de brief de gronden van het beroep in cassatie in te dienen. De versie van de brief die is opgeslagen in het systeem van de Hoge Raad heeft als dagtekening 1 april 2018. Deze dagtekening kan niet juist zijn omdat het beroep in cassatie geruime tijd later op 11 april 2018 bij de Hoge Raad is ingekomen. Bovendien viel 1 april 2018 op een zondag, een dag waarop de griffie van de Hoge Raad gesloten is. In het papieren dossier van de zaak heeft de verzuimbrief de dagtekening 17 april 2018. Uitgaande van deze datum is de motivering van het beroepschrift tijdig ontvangen (op 25 mei 2018). Overigens heeft de Staatssecretaris schriftelijk bevestigd dat hij de verzuimbrief op 17 april 2018 heeft ontvangen.

- 3.4 Volgens de toelichting op het middel is 's Hofs oordeel dat uit *Molenbergnatie* volgt dat artikel 124(1)a DWU in beginsel geen toepassing kan vinden op de douaneschuld omdat deze is ontstaan vóór het van toepassing worden van dit artikel niet juist. In dit geval is, anders dan in de zaak die ten grondslag ligt aan *Molenbergnatie*, ten tijde van de inwerkingtreding van het DWU sprake van een lopende verjaringstermijn. Er is geen sprake van een schuld die reeds is verjaard en tenietgegaan (en met terugwerkende kracht weer invorderbaar wordt). Bovendien wordt de driejaarstermijn opgeschort in verband met het recht van belanghebbende om zich te verdedigen; de reactietermijn is bedoeld om de rechten van de schuldenaar te waarborgen. Artikel 103(3)b DWU is een procedurele bepaling die in samenhang met de procedurele regel van artikel 22(6) DWU dient te worden toegepast op de mededeling van een douaneschuld die is ontstaan vóór 1 mei 2016, maar waarvoor de mededeling heeft plaatsgevonden na die datum.
- 3.5 Voor het geval artikel 124(1)a DWU moet worden aangemerkt als een materieel voorschrift, is de Staatssecretaris van mening dat het Hof terecht heeft geoordeeld dat uit de opzet van de regels volgt dat dit artikel ook dient te worden toegepast op douaneschulden die zijn ontstaan onder de werking van het CDW. Het oordeel van het Hof dat de aldus aan artikel 124(1)a DWU toegekende werking afbreuk doet aan de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel, getuigt naar zijn mening evenwel van een onjuiste rechtsopvatting. Daarvoor acht de Staatssecretaris van doorslaggevend belang dat de lopende verjaringstermijn van drie jaar bij het van toepassing worden van het DWU op 1 mei 2016 nog niet was verstreken. De schuldenaar kan zijn rechtspositie niet reeds definitief bepalen op het moment van het ontstaan van de douaneschuld. Het oordeel van het Hof leidt ertoe dat pas per 1 mei 2019 werking toekomt aan de schorsingstermijn van artikel 103(3)b DWU omdat in de periode daarvóór de bepalingen van het CDW zouden blijven gelden. De inspecteur past met ingang van 1 mei 2016 echter de procedurele voorschriften van het DWU toe inzake de mededeling van de douaneschuld aan de schuldenaar.
- 3.6 Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 3.7 Belanghebbende is van mening dat de regeling betreffende de mededelingstermijn materieel van aard is. In de onderhavige zaak is de toepasbaarheid van deze regeling

aan de orde, zodat het oude recht moet worden toegepast. Op basis van het oude recht is de douaneschuld verjaard en tenietgegaan.

- 3.8 Volgens belanghebbende is artikel 103(3)b DWU een materiële regel. Het artikel is een regeling ter bepaling van de verjaring van de douaneschuld en het HvJ heeft beslist dat een regel van verjaring een materiële regel is.
- 3.9 Uit de bewoordingen, het doel of de opzet van artikel 103(3)a DWU volgt volgens belanghebbende niet dat deze bepaling met terugwerkende kracht moet worden toegepast. Bovendien zou het toepassen van die bepaling in strijd komen met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel omdat de bepaling de rechtspositie van belanghebbenden wijzigt.
- 3.10 De Staatssecretaris heeft afgezien van het indienen van een conclusie van repliek.

4 Beschouwing

Wettelijke bepalingen ten tijde van de invoer

- 4.1 De invoeraangifte van de porseleinen goederen vond plaats op 4 juli 2013. Destijds waren de bepalingen van het CDW van toepassing.
- 4.2 In artikel 201(1)a CDW was bepaald dat een douaneschuld bij invoer ontstaat wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht. Lid 2 van hetzelfde artikel bepaalde dat de douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de douaneaangifte wordt aanvaard. Ik citeer, voor zover hier relevant, beide leden:
- “1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:
- a) wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht, of
- b) (...)
2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de desbetreffende douaneaangifte wordt aanvaard.”

- 4.3 Alvorens het bedrag van de douaneschuld kan worden ingevorderd, moet het bedrag van de schuld zijn medegedeeld.⁸ Voor het mededelen van de schuld geldt een termijn van drie jaar. In artikel 221(3) CDW was bepaald dat:
- “{d]e mededeling aan de schuldenaar moet plaatsvinden binnen drie jaar na de datum waarop de douaneschuld is ontstaan.”
- 4.4 In *Transport Maatschappij Traffic*⁹ heeft het HvJ bepaald dat het ontstaan van de douaneschuld voorafgaat aan de mededeling van het bedrag ervan en dus noodzakelijkerwijs los staat van deze mededeling. De mededeling kan niet van invloed zijn op het bestaan van de douaneschuld.
- 4.5 Van der Schoot¹⁰ heeft kritiek op dit oordeel en is van mening dat het ontstaan van een douaneschuld bij invoer niet los staat van de mededeling. Hij schrijft onder meer:
- “In mijn optiek kunnen vraagtekens worden geplaatst bij dit oordeel. Datzelfde Hof oordeelde in het eerder aangehaalde arrest-Wandel namelijk dat het belastbare feit zich wel moet voordoen. Het aan de douaneschuld ten grondslag liggende belastbare feit bestaat in het op regelmatige wijze in het vrije verkeer brengen en dus in een regelmatige wijziging van de douanestatus van betrokken goederen. Aangezien de douaneregeling in het vrije verkeer brengen zowel de inning van verschuldigde invoerrechten als de vrijgave van de goederen omvat, staat het ontstaan van een douaneschuld bij invoer niet los van de mededeling van de douaneschuld.”
- 4.6 In *Wandel*¹¹ overwoog het HvJ dat artikel 201(2) CDW slechts van toepassing is, als het belastbare feit van artikel 201(1)a CDW zich voordoet. Ik citeer:
- “41 Weliswaar bepaalt artikel 201, lid 2, van het douanewetboek, zoals Wandel, de Franse regering en de Commissie hebben opgemerkt, dat een douaneschuld bij invoer in verband met het in het vrije verkeer brengen van goederen ontstaat op het tijdstip waarop de desbetreffende douaneaangifte wordt aanvaard, doch dit neemt niet weg, dat deze bepaling slechts van toepassing is wanneer het in artikel 201, lid 1, sub a, van dat artikel bedoelde belastbare feit zich voordoet. Uit laatstgenoemde bepaling volgt, dat het aan de douaneschuld ten grondslag liggende belastbare feit bestaat in het op regelmatige wijze in het vrije verkeer brengen en dus in een regelmatige wijziging van de douanestatus van de betrokken goederen.
- 42 Aangezien in een situatie als die in het hoofdgeding de goederen niet op regelmatige [wijze] in het vrije verkeer zijn gebracht, ontbreekt het belastbare feit bedoeld in artikel 201, lid 1, van het douanewetboek en heeft dus geen douaneschuld op de grondslag van deze bepaling kunnen ontstaan.”

⁸ In Nederland wordt het bedrag van de rechten medegedeeld door middel van het uitreiken van een uitnodiging tot betaling (zie artikel 7:6(1) Algemene douanewet.

⁹ HvJ 20 oktober 2005, *Transport Maatschappij Traffic*, C-247/04, na conclusie A-G Stix-Hackl, ECLI:EU:C:2005:628, punt 26.

¹⁰ K.P.H. van der Schoot, *De “schuld” van het DWU*, WFR 2019/4.

¹¹ HvJ 1 februari 2001, *D. Wandel*, C-66/99, na conclusie A-G Cosmas, ECLI:EU:C:2001:69.

- 4.7 Uit deze overweging zou kunnen worden afgeleid dat de douaneschuld nog niet ontstaat bij de aanvaarding van de aangifte, maar pas nadat het belastbare feit zich heeft voorgedaan. Als de inning van de rechten dan als onderdeel van het belastbare feit wordt gezien (zie artikel 74 CDW¹²), zou verdedigd kunnen worden dat het ontstaan van de douaneschuld niet los staat van de mededeling van het bedrag aan rechten. Ik meen echter dat deze overwegingen niet zo moeten worden begrepen. Naar mijn mening bedoelt het HvJ dat eerst moet worden bepaald welk belastbaar feit zich voordoet. Als dit duidelijk is, dan kan ook worden vastgesteld wanneer de douaneschuld is ontstaan. Doet het belastbare feit (op regelmatige wijze) in het vrije verkeer brengen van artikel 201 CDW zich voor, dan ontstaat de douaneschuld reeds bij de aanvaarding van de aangifte. Is daarentegen sprake van een onttrekking aan het douanetoezicht (artikel 203 CDW), dan ontstaat de douaneschuld op het tijdstip waarop de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken (zie artikel 203(2) CDW). Dit laatste geldt ook als de goederen na het aanvaarden van de aangifte maar vóór de vrijgave ervan aan het douanetoezicht worden onttrokken.
- 4.8 Een andere uitleg van de genoemde bepalingen, die Van der Schoot lijkt te bepleiten, zou tot een vreemde situatie leiden. In de eerste plaats moeten de douaneautoriteiten dan mededeling doen van een douaneschuld die nog niet is ontstaan. Bovendien zou de mededelingstermijn afhankelijk worden van de mededeling zelf. Deze mededeling moet immers binnen drie jaar na het ontstaan van de douaneschuld worden gedaan. Daarmee zouden de douaneautoriteiten een onbeperkte bevoegdheid krijgen een douaneschuld te innen.
- 4.9 Ik deel de kritiek van Van der Schoot op het oordeel van het HvJ in *Transport Maatschappij Traffic* dan ook niet.
- 4.10 Aangezien de onderhavige porseleinen goederen op regelmatige wijze zijn ingevoerd, is de douaneschuld ontstaan bij de aanvaarding van de aangifte. Het Hof heeft vastgesteld dat de douaneschuld op 4 juli 2013 is ontstaan (zie 6.7 van de uitspraak). Dit is dezelfde dag als die waarop de aangifte voor in het vrije verkeer brengen is gedaan. Doorgaans wordt een douaneaangifte onmiddellijk aanvaard (zie artikel 63

¹² Dit artikel bepaalt dat de goederen slechts worden vrijgegeven indien het bedrag van de douaneschuld is betaald. Overigens bepaalt hetzelfde artikel dat de goederen kunnen worden vrijgegeven indien voor de schuld zekerheid is gesteld.

CDW), zodat ervan kan worden uitgegaan dat de aanvaarding van de aangifte ook op 4 juli 2013 heeft plaatsgevonden.

- 4.11 De Inspecteur heeft het bedrag van de rechten meegedeeld bij uitnodiging tot betaling van 18 juli 2016. De mededeling heeft derhalve niet plaatsgevonden binnen de termijn van drie jaar zoals voorgeschreven door artikel 221(3) CDW.
- 4.12 Heeft deze overschrijding van de termijn nu tot gevolg dat de douaneschuld teniet is gegaan en/of niet meer kan worden ingevorderd?
- 4.13 In artikel 233 CDW waren de gevallen opgesomd waarin een douaneschuld tenietgaat.¹³ Het artikel vangt aan met de wat cryptische bewoordingen “onverminderd de geldende bepalingen inzake de verjaring van de douaneschuld (...) gaat de douaneschuld teniet:”. Als de Uniewetgever met deze tekst heeft bedoeld tot uitdrukking te brengen dat de douaneschuld naast de in letter a tot en met d van het artikel genoemde gevallen ook tenietgaat bij verjaring, dan vraag ik me af waarom de verjaring van de douaneschuld niet ook een aparte letter heeft gekregen.
- 4.14 Andere taalversies van het CDW bieden geen duidelijkheid omdat daarin steeds met de term ‘onverminderd’ vergelijkbare bewoordingen zijn gebruikt. Engels: ‘without prejudice’; Frans: ‘sans préjudice’; Duits: ‘unbeschadet’; Spaans: ‘sin perjuicio’.
- 4.15 In *Molenbergnatie* heeft het HvJ beslist dat het verstrijken van de termijn van drie jaar tot gevolg heeft dat de douaneschuld niet meer kan worden ingevorderd. Het HvJ overweegt ter zake:
- “39 Niet kan worden betwist dat het verstrijken van de termijn van drie jaar waarover de douaneautoriteiten volgens artikel 221, lid 3, van het douanewetboek beschikken om het bedrag van de douaneschuld aan de schuldenaar mee te delen, eraan in de weg staat dat deze autoriteiten de betrokken schuld invorderen, behoudens indien de douaneautoriteiten ingevolge een strafrechtelijk vervolgbare handeling niet in staat waren het juiste bedrag van de wettelijk verschuldigde rechten vast te stellen. Deze bepaling bevat evenwel tegelijkertijd een regel betreffende de douaneschuld zelf, namelijk een regel van verjaring van deze schuld.”

¹³ Dit zijn kort gezegd: door betaling; door kwijtschelding; als de aangifte ongeldig wordt gemaakt of als de goederen in beslag worden genomen of worden vernietigd.

- 4.16 In hetzelfde arrest overweegt het HvJ ook dat de schuld door verjaring teniet is gegaan.

Ik citeer:

"40 Bovendien is in artikel 233 van het douanewetboek gepreciseerd dat de sub a tot en met d in dit artikel opgenomen lijst van de verschillende gronden van tenietgaan van een douaneschuld, is vastgesteld onverminderd met name de bepalingen inzake de verjaring van de douaneschuld (zie in die zin arrest van 14 november 2002, SPKR, C-112/01, Jurispr. blz. I-10655, punten 30 en 31).

41 Bijgevolg moet worden aangenomen dat, voorzover de schuld bij het verstrijken van de in artikel 221, lid 3, van het douanewetboek gestelde termijn is verjaard en dus is tenietgegaan, (...)"

- 4.17 Bij dit laatste oordeel kunnen vraagtekens worden gezet. Ik kom hier later op terug. Ik zal nu eerst de bepalingen van het DWU bespreken die gelden op het moment dat de mededeling van het bedrag aan rechten heeft plaatsgevonden.

Wettelijke bepalingen ten tijde van het uitreiken van de uitnodiging tot betaling

- 4.18 Op 1 mei 2016 is het DWU van toepassing geworden. Zie daarvoor artikel 288(2) DWU.¹⁴ In lid 1 van deze bepaling is een aantal artikelen genoemd die van toepassing zijn vanaf 30 oktober 2013. Deze bepalingen zijn voor de onderhavige zaak niet van belang.

- 4.19 Artikel 77(1)a DWU bepaalt dat een douaneschuld ontstaat als niet-Uniegoederen onder de douaneregeling in het vrije verkeer brengen worden geplaatst. Net als artikel 201(2) CDW bepaalt artikel 77(2) DWU dat de douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de douaneaangifte wordt aanvaard. Artikel 77 DWU luidt:

"1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan invoerrechten onderworpen niet-Uniegoederen onder een van de volgende douaneregelingen worden geplaatst:

a) in het vrije verkeer brengen, ook onder de voorschriften inzake bijzondere bestemming;

b) (...)

2. Een douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de douaneaangifte wordt aanvaard.

3. (...)"

- 4.20 Artikel 103(1) DWU bepaalt dat de mededeling van een douaneschuld plaatsvindt binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan. Nieuw is artikel 103(3)b DWU dat bepaalt dat de in lid 1 bedoelde periode wordt opgeschort als de douaneautoriteiten hebben aangekondigd dat zij voornemens zijn een mededeling van een douaneschuld te doen. De opschorting geldt van de datum van die aankondiging tot het einde van de

¹⁴ Aanvankelijk was de datum 1 juni 2016. Deze datum is naderhand gerectificeerd (Pb 2013, L 287, blz. 90).

periode waarbinnen de schuldenaar in de gelegenheid wordt gesteld zijn standpunt kenbaar te maken. Ik citeer de genoemde onderdelen van artikel 103:

“1. De mededeling van een douaneschuld aan de schuldenaar vindt plaats binnen drie jaar nadat de douaneschuld is ontstaan.

(...)

3. De in de leden 1 en 2 bedoelde perioden worden opgeschort, indien:

a) (...)

b) de douaneautoriteiten de schuldenaar overeenkomstig artikel 22, lid 6, hebben medegedeeld op welke gronden zij voornemens zijn mededeling te doen van de douaneschuld; dergelijke opschorting wordt toegepast vanaf de datum van die mededeling tot het einde van de periode waarbinnen de schuldenaar in de gelegenheid wordt gesteld zijn standpunt kenbaar te maken.”

4.21 De verplichting voor de douaneautoriteiten de geadresseerde van een bezwarend besluit in de gelegenheid te stellen zijn standpunt kenbaar te maken alvorens zij het besluit nemen, is niet nieuw. Deze verplichting gold ook onder de werking van het CDW, zij het destijds op grond van het beginsel van eerbiediging van de rechten van de verdediging.¹⁵ Thans is die verplichting in het DWU gecodificeerd.

4.22 In overweging 27 van de considerans van het DWU is over het recht te worden gehoord opgemerkt:

“Overeenkomstig het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie dient eenieder niet alleen het recht te hebben om beroep in te stellen tegen een beschikking van de douaneautoriteiten, maar ook het recht te hebben om te worden gehoord voordat een voor hem ongunstige beschikking wordt getroffen. Inperkingen op dit recht kunnen echter gerechtvaardigd zijn, met name indien de aard of de omvang van het gevaar voor de veiligheid van de Unie en haar ingezetenen, de gezondheid van de mens, dieren of planten, het milieu of de consument daartoe noopt.”

4.23 Voor een beschikking op aanvraag is in artikel 22(6) DWU bepaald:

“Voordat een voor de aanvrager ongunstige beschikking wordt verleend, delen de douaneautoriteiten hem mee op welke gronden zij voornemens zijn hun beschikking te baseren. De aanvrager wordt in de gelegenheid gesteld zijn standpunt kenbaar te maken binnen een specifieke termijn, die aanvangt op de datum waarop hij die mededeling ontvangt of wordt geacht die te hebben ontvangen. Na het verstrijken van deze termijn wordt aan de aanvrager in de passende vorm mededeling gedaan van de beschikking.”

4.24 Een beschikking op aanvraag wordt in artikel 22(1) DWU omschreven als een beschikking die een persoon aanvraagt betreffende de toepassing van de douanewetgeving. Het komt mij voor dat een mededeling van een douaneschuld geen

¹⁵ Zie HvJ 18 december 2008, Sopropé, C-349/07, ECLI:EU:C:2008:746, AB 2009, 29 m.nt Widdershoven, FED 2009/11 m.nt Van Eijdsen, V-N 2011/13.9, punten 36 en 37 en HvJ 3 juli 2014, Kamino International Logistics en Datema Hellman Worldwide Logistics, C-129/13 en C-130/13, na conclusie A-G Wathelet, ECLI:EU:C:2014:2041, BNB 2014/231 m.nt Van Casteren, V-N 2014/36.6, punt 30.

beschikking op aanvraag is.¹⁶ Zeker niet als de mededeling, zoals hier het geval is, pas jaren na de aangifte plaatsvindt.

- 4.25 Overigens maakt het in dit geval niet veel uit. Artikel 22(6) DWU is namelijk van overeenkomstige toepassing op een beschikking zonder voorafgaande aanvraag. Dit is neergelegd in artikel 29 DWU:

"Tenzij een douaneautoriteit als gerechtelijke autoriteit optreedt, gelden de leden 4, 5, 6 en 7 van artikel 22, en lid 3 van artikel 23, evenals de artikelen 26, 27 en 28 ook voor beschikkingen van de douaneautoriteiten zonder voorafgaande aanvraag van de belanghebbende."

- 4.26 In artikel 24(f) DWU is aan de Commissie de bevoegdheid verleend gedelegeerde handelingen vast te stellen ter bepaling van de lengte van de in artikel 22(6) DWU bedoelde termijn. De Commissie heeft hiervan gebruikt gemaakt en in artikel 8(1) van de Gedelegeerde Verordening (EU) nr. 2015/2446¹⁷ de lengte van de termijn vastgesteld op 30 dagen. Aangezien artikel 22(6) DWU ook geldt voor beschikkingen zonder voorafgaande aanvraag, meen ik dat deze termijn ook bij het aankondigen van die beschikkingen geldt.

- 4.27 Zoals ik hiervoor aangaf, is nieuw dat de mededelingstermijn wordt opgeschort met de tijd die de geadresseerde van een beschikking wordt gegund zijn standpunt kenbaar te maken (artikel 103(3)b DWU). In het voorstel van de Commissie voor het DWU¹⁸ kwam deze bepaling nog niet voor. Deze bepaling is in het DWU terecht gekomen door een amendement van het Europees Parlement. Het amendement is als volgt toegelicht:¹⁹

"Bij toepassing van de procedure inzake het recht te worden gehoord, moet een termijn gelden die gelijk is aan de benodigde tijd voor deze procedure. Deze aanpassing is nodig ter bescherming van de financiële belangen bij zowel de traditionele eigen middelen als de nationale middelen, wanneer de invordering daarvan op het spel staat. Dit kan voorkomen wanneer de procedure inzake het recht te worden gehoord, moet worden gevolgd zeer kort voor het verstrijken van de termijnen waarbinnen kennis kan worden gegeven van de douaneschuld (...)"

¹⁶ In het Nederlandse fiscale bestuursrecht wordt een aangifte niet als besluit op aanvraag aangemerkt (artikel 8(2) AWR). Dit artikel is echter niet van toepassing in een douanezaak.

¹⁷ Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Commissie van 28 juli 2015 tot aanvulling van Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad met nadere regels betreffende een aantal bepalingen van het douanewetboek van de Unie, Pb 2015, L 343, blz. 1.

¹⁸ Voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (herschikking), COM(2012) 64 final. In het voorstel gaat het om artikel 91.

¹⁹ Verslag over het voorstel voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, zittingsdocument van 26 februari 2013, A7-0006/2013, blz. 47.

- 4.28 De opschorting van de driejaarstermijn is dus met name bedoeld voor gevallen waarbij zeer kort voor het verstrijken van die termijn de hoorprocedure moet worden gevolgd. Daarbij geldt als doelstelling de bescherming van de financiële belangen bij de eigen middelen en de nationale middelen, wanneer de invordering daarvan op het spel staat.
- 4.29 In artikel 124 DWU zijn de gevallen opgesomd waarin een douaneschuld tenietgaat. Opvallend is dat in artikel 124(1)a DWU als een van die gevallen is genoemd, het geval dat de douaneschuld door het verstrijken van de mededelingstermijnen van artikel 103 DWU niet meer kan worden meegedeeld. In dit opzicht wijkt deze bepaling af van artikel 233 CDW. De bepaling luidt voor zover van belang:
- “1. Onverminderd de geldende bepalingen inzake de niet-invordering van het met een douaneschuld overeenkomende bedrag aan invoer- of uitvoerrechten in geval van een gerechtelijk geconstateerde insolventie van de schuldenaar, gaat een douaneschuld bij invoer of uitvoer teniet op een van de volgende wijzen:
- a) de douaneschuld kan overeenkomstig artikel 103 niet meer aan de schuldenaar worden meegedeeld;”
- 4.30 Het DWU bepaalt derhalve nu uitdrukkelijk dat een douaneschuld na het verstrijken van de mededelingstermijn tenietgaat. Wellicht heeft de Uniewetgever daarmee willen aansluiten bij de rechtspraak van het HvJ, met name bij *Molenbergnatie*.

Materiële regels en procedureregels

- 4.31 Nu duidelijk is hoe de relevante bepalingen van het CDW en het DWU luiden, is het van belang te bepalen welke bepalingen van toepassing zijn op een situatie waarbij de invoer heeft plaatsgevonden onder de werking van het CDW (vóór 1 mei 2016), en de mededeling van de douaneschuld is gedaan ná het van toepassing worden van het DWU (derhalve ná 1 mei 2016).

- 4.32 Volgens vaste rechtspraak van het HvJ gelden procedureregels in de regel voor alle bij de inwerkingtreding ervan aanhangige geschillen, terwijl de materiële regels doorgaans niet gelden voor rechtsposities die vóór de inwerkingtreding ervan zijn verworven. Reeds in 1981 overwoog het HvJ in die zin in *Meridionale Industria Salumi e.a.*²⁰, ook wel bekend onder de naam *Salumi II*:
- "Worden procesregelen doorgaans geacht te gelden voor alle bij hun inwerkingtreding hangende rechtsgedingen, met materiële rechtsregelen is dit niet het geval."
- 4.33 Uit deze rechtspraak volgt derhalve dat op het onderhavige rechtsgeding in beginsel de materiële regels van het CDW van toepassing zijn en de procedureregels van het DWU. Het is daarom van belang te bepalen wat het HvJ onder materiële regels en procedureregels verstaat. Het HvJ heeft in zijn rechtspraak geen definitie gegeven van deze begrippen. Aan de hand van de zaken die zich zoal hebben voorgedaan, zal ik bezien of duidelijk wordt hoe deze begrippen moeten worden uitgelegd.
- 4.34 In *CT Control (Rotterdam) en JCT Benelux BV/Commissie*²¹ ging het om een bepaling waarin een termijn was neergelegd waarbinnen de Commissie moet beslissen bij de behandeling van verzoeken om terugbetaling of kwijtschelding. De nationale autoriteit die het verzoek aan de Commissie ter beoordeling heeft voorgelegd, was verplicht het verzoek van de betrokkene in te willigen indien de Commissie haar beschikking niet binnen de termijn heeft gegeven. Het HvJ oordeelt dat het hier om procedureregels gaat.²² De nieuwe regeling, die in een langere termijn voorzag, was daarom van toepassing. Een bepaling die een bepaalde termijn voorschrijft voor het geven van een beschikking moet dus volgens dit arrest als een procedureregel worden gezien.
- 4.35 In *Tsapalos en Diamantakis*²³ ging het om richtlijn 76/308/EEG²⁴ betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van bepaalde schuldvorderingen. De

²⁰ HvJ 12 november 1981, *Meridionale Industria Salumi e.a.*, gevoegde zaken 212 t/m 217/80, na conclusie A-G Rozès, ECLI:EU:C:1981:270, punt 9. Zie bijvoorbeeld ook HvJ 6 juli 1993, *CT Control (Rotterdam) en JCT Benelux BV/Commissie*, C-121/91 en C-122/91, na conclusie A-G Gulmann, ECLI:EU:C:1993:285, punt 22; HvJ 7 september 1999, *De Haan*, C-61/98, na conclusie A-G Jacobs, ECLI:EU:C:1999:393, punt 13 en HvJ 1 juli 2004, *Tsapalos en Diamantakis*, C-361/02 en C-362/02, na conclusie A-G Kokott, ECLI:EU:C:2004:401, punt 19.

²¹ Zie de vorige voetnoot voor de vindplaats van het arrest.

²² In punt 23 van het arrest overweegt het HvJ dat "vaststaat" dat de onderhavige uitvoeringsbepalingen procedureregels zijn. Uit andere taalversies van het arrest leid ik af dat het gaat om een oordeel van het HvJ. In het Engels: "It is common ground", in het Frans: "Il est constant", in het Duits: "Die streitigen Durchführungsbestimmungen sind Verfahrensvorschriften, die die Behandlung der Erstatnungs- oder Erlaßanträge durch die Kommission betreffen." Overigens was het Nederlands de procestaai van de procedure.

²³ Aangehaald in voetnoot 20.

²⁴ Richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976, Pb 1976, L 73, blz. 18.

verwijzende rechter wenste te vernemen of deze richtlijn van toepassing is op schuldvorderingen die zijn ontstaan voordat de richtlijn in werking is getreden. Het HvJ antwoordt dat dit het geval is. De bepalingen van de richtlijn moeten als procedureregels worden aangemerkt, aangezien de richtlijn alleen de erkenning en de executie van bepaalde categorieën van in een andere lidstaat ontstane schuldvorderingen regelt, zonder voorschriften inzake hun ontstaan of omvang vast te stellen (zie punt 20 van het arrest). Met name de laatste zinsnede lijkt mij van belang, omdat het HvJ daarin impliciet aangeeft dat materiële voorschriften betrekking hebben op het ontstaan of de omvang van (schuld)vorderingen.

4.36 In *Ilumitrónica*²⁵ overweegt het HvJ dat artikel 201(3) CDW een nieuwe bepaling vormt die niet kan worden toegepast op invoer die vóór de inwerkingtreding ervan heeft plaatsgevonden (zie punt 27 van het arrest). Het HvJ herinnert daarbij aan zijn vaste rechtspraak over de toepassing van procedureregels en materiële regels (zie punt 29 van het arrest). Daaruit maak ik op dat artikel 201(3) CDW een materiële regel is.²⁶ In dit artikel is geregeld welke personen schuldenaar van een douaneschuld bij invoer (kunnen) zijn.

4.37 In *Mitsui & Co. Deutschland*²⁷ lag de vraag voor of het gewijzigde artikel 145(2 en 3) Uitvoeringsverordening communautair douanewetboek²⁸ (UCDW) van toepassing is op importen waarvoor de douaneaangiften zijn aanvaard voor de datum waarop de bepaling is gewijzigd. Het HvJ komt tot de conclusie dat de bepaling niet van toepassing is op situaties die zijn ontstaan voor het van toepassing worden van de gewijzigde bepaling. Hoewel het HvJ dit niet expliciet overweegt, maak ik uit het arrest op dat deze bepaling kennelijk een materiële bepaling is.²⁹ In zijn conclusie bij het arrest meent A-G Mazák eveneens dat dit het geval is. Hij overweegt ter zake:

“45 Voor de beantwoording van de vraag of artikel 145, leden 2 en 3, van de uitvoeringsverordening van toepassing is op de toekomstige gevolgen van een situatie die is ontstaan vóór de inwerkingtreding van verordening nr. 444/2002, moet dus worden uitgemaakt of de leden 2 en 3 van dit artikel materieelrechtelijke voorschriften dan wel procedurebepalingen zijn.

²⁵ HvJ 14 november 2002, *Ilumitrónica*, C-251/00, na conclusie A-G Mischo, ECLI:EU:C:2002:655.

²⁶ In zijn conclusie bij het arrest merkt A-G Mischo ook op dat de bepaling een regel van materieel recht is. Zie punt 24 van de conclusie van 24 januari 2002, *Ilumitrónica*, C-251/00, ECLI:EU:C:2002:52.

²⁷ HvJ 19 maart 2009, *Mitsui & Co. Deutschland*, C-256/07, na conclusie van A-G Mazák, ECLI:EU:C:2009:167.

²⁸ Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van Verordening nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek, Pb 1993, L 253, blz. 1.

²⁹ Omdat het in punt 32 en 33 van het arrest gaat om de uitzondering die geldt voor materiële regels.

46 Zoals gezegd, roept noch lid 2 noch lid 3 nieuwe voorschriften in het leven. Deze bepalingen bevestigen enkel het recht om achteraf, na de invoer, voor de vaststelling van de douanewaarde de transactiewaarde van de goederen te wijzigen, op grond dat deze gebreken vertonen, en preciseren de voorwaarden waaronder gebruik kan worden gemaakt van dit recht.

47 Dit betekent evenwel niet dat deze bepalingen geen materieelrechtelijke bepalingen kunnen zijn. Integendeel, doordat deze bepalingen aangeven onder welke voorwaarden van het recht om de transactiewaarde te wijzigen gebruik mag worden gemaakt, zijn het juist materieelrechtelijke bepalingen."

4.38 Artikel 145(2 en 3) UCDW bevatten de voorwaarden waaronder gebruik kan worden gemaakt van het recht om achteraf, na de invoer, voor de vaststelling van de douanewaarde de transactiewaarde van de goederen te wijzigen. De leden 2 en 3 zijn materieelrechtelijke bepalingen omdat zij van invloed zijn op het bedrag van de verschuldigde rechten als goederen bij de invoer gebreken vertonen.

4.39 In *Beemsterboer*³⁰ ging het om de toepassing van Verordening (EG) nr. 2700/2000³¹ die artikel 220(2)b CDW met ingang van 19 december 2000 wijzigde. Gerechtshof Amsterdam heeft de prejudiciële vraag voorgelegd of het gewijzigde artikel toepassing kan vinden in een geval waarin de douaneschuld is ontstaan en de navordering heeft plaatsgevonden vóór de inwerkingtreding van die bepaling. Het HvJ overweegt dat artikel 220(2)b CDW een materieelrechtelijk voorschrift bevat voor zover daarin wordt bepaald onder welke omstandigheden een belastingschuldige van de navordering van invoerrechten kan worden vrijgesteld wanneer de douaneautoriteiten een vergissing hebben gemaakt. Deze bepaling is in beginsel³² niet van toepassing op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties (zie punt 20 van het arrest). A-G Kokott overweegt dat de bewoordingen en de inhoud van artikel 220 CDW op het eerste gezicht doen vermoeden dat het zwaartepunt van deze bepaling ligt op het procedurele vlak.³³ Zo spreekt het artikel van "boekings", voorziet het in een termijn en bevat het met betrekking tot de omvang van de douaneschuld geen zelfstandige regelingen, maar verwijst het naar het "wettelijk verschuldigd bedrag". Toch komt de A-G tot de conclusie dat het artikel ook een materieelrechtelijke inhoud heeft. Het artikel dient ertoe te bepalen of een schuldenaar een wettelijk verschuldigd bedrag aan rechten nog moet

³⁰ HvJ 9 maart 2006, *Beemsterboer Coldstore Services BV*, C-293/04, na conclusie A-G Kokott, ECLI:EU:C:2006:162.

³¹ Verordening (EG) nr. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000, Pb 2000, L 311, blz. 17.

³² Verder op in het arrest blijkt dat zich hier een uitzondering voordoet op dit uitgangspunt. Ik kom hier later op terug.

³³ Conclusie van 8 september 2005, *Beemsterboer Coldstore Services BV*, C-293/04, ECLI:EU:C:2005:527.

betalen (nabetalen) of niet (zie punt 24 van de conclusie). Het HvJ heeft zijn A-G op dit punt derhalve gevolgd.

4.40 Dit lag anders in *Molenbergnatie*. In dit arrest kwam de vraag op of artikel 221(3) CDW een materieelrechtelijke bepaling is. Aangezien deze bepaling een termijn voorschrijft waarbinnen de mededeling van het bedrag aan rechten aan de schuldenaar moet plaatsvinden, ligt het voor de hand aan te nemen dat het hier om een procedurele regel gaat. Het HvJ ziet dit echter anders.

4.41 Het HvJ stelt voorop dat lid 1 en lid 2 van artikel 221 CDW louter procedureregels zijn. Het HvJ overweegt dat artikel 221(3) CDW een regel betreffende de douaneschuld zelf bevat, namelijk een regel van verjaring van deze schuld. Vervolgens wijst het HvJ op artikel 233 CDW waarin onder de letters a tot en met d de verschillende gronden van tenietgaan van een douaneschuld zijn opgenomen. Deze lijst van gronden is vastgesteld onverminderd met name de bepalingen inzake de verjaring van de douaneschuld. Daarom moet volgens het HvJ worden aangenomen dat voor zover de schuld bij het verstrijken van de in artikel 221(3) CDW gestelde termijn is verjaard en dus is tenietgegaan, deze bepaling een materiële regel bevat. Het HvJ ontleent derhalve met name aan artikel 233 CDW dat artikel 221(3) CDW materiële gevolgen heeft voor de douaneschuld. Ik wijs erop dat de bewoordingen van artikel 221(3) CDW ten tijde van de feiten die zich voordeden in *Molenbergnatie* afwijken van die bepaling in de geding zijnde periode. Artikel 221(3) CDW luidde destijds:

“De mededeling aan de schuldenaar mag niet meer geschieden na het verstrijken van een termijn van drie jaren te rekenen vanaf de datum waarop de douaneschuld is ontstaan. (...)”

4.42 A-G Jacobs heeft in zijn conclusie voor *Molenbergnatie* betoogd dat artikel 221(3) CDW een procedurele bepaling is. Hij gaat daarbij ervan uit dat de douaneschuld niet teniet gaat indien het bedrag aan rechten niet binnen de termijn aan de schuldenaar is meegedeeld, doch dat deze schuld (slechts) niet langer kan worden ingevorderd.³⁴ De A-G wijst in dit verband onder meer erop dat het HvJ in *Conserchimica*³⁵ de met artikel 221(3) CDW overeenkomstige termijn in verordening nr. 1697/79 als een ‘vervaltermijn’ heeft aangemerkt. Bovendien acht hij redengevend dat in artikel 233 CDW een exhaustieve opsomming is gegeven van de situaties waarin een douaneschuld kan

³⁴ Zie de punten 73 e.v. van de conclusie. Zou de schuld wel teniet gaan, dan is volgens de A-G wel sprake van een materiële regel (zie punt 40 van de conclusie).

³⁵ HvJ 6 november 1997, *Conserchimica*, C-261/96, na conclusie A-G Elmer, ECLI:EU:C:1997:524, punt 20.

tenietgaan, en het verstrijken van de termijn van artikel 221(3) CDW daarin niet wordt genoemd.

- 4.43 Een paar jaar later heeft A-G Sharpston zich achter de opvatting van A-G Jacobs geschaard. In haar conclusie bij *Josef Vosding e.a.*³⁶ uit zij kritiek op het oordeel van het HvJ in *Molenbergnatie*. Zij betoogt dat de redenering van het HvJ mank gaat. A-G Sharpston onderbouwt dit door erop te wijzen dat het enkele feit dat een verjaringstermijn is verstreken en de schuldeiser hierdoor niet het hem verschuldigde bedrag kan terugvorderen, noch de schuld zelf, noch de gevolgen ervan teniet doen gaan. Schulden gaan in de regel teniet door hetzij kwijtschelding door de schuldeiser, hetzij betaling door de schuldenaar. Het verstrijken van een verjaringstermijn is met geen van tweeën te vergelijken. In plaats daarvan behoort, aldus A-G Sharpston, een verjaringstermijn strikt genomen tot de procedureregels (zie punt 32 van de conclusie).
- 4.44 In *Josef Vosding e.a.* ging het om een verjaringstermijn voor de terugvordering van als uitvoerrestituties betaalde geldbedragen die op grond van onregelmatigheden moesten worden terugbetaald. De vraag lag voor of deze verjaringstermijn kan worden toegepast op situaties die vóór de inwerkingtreding van de verordening zijn ontstaan. A-G Sharpston concludeerde dat dit het geval was omdat de verjaringstermijn een procedureel voorschrift is. Het HvJ oordeelt eveneens dat de verjaringstermijn kan worden toegepast op vóór de inwerkingtreding van de verordening begane onregelmatigheden (zie punt 34). Uit het arrest wordt echter niet duidelijk wat de precieze reden hiervoor is. Evenmin valt in het arrest te lezen dat het HvJ hier terugkomt van zijn beslissing in *Molenbergnatie*.
- 4.45 Als het HvJ ervan is uitgegaan dat de verjaringstermijn een procedureel voorschrift is, moet bedacht worden dat het in *Josef Vosding e.a.* om een andere verordening³⁷ ging dan in *Molenbergnatie*. Bovendien gaat de zaak over een ander rechtsgebied. Het is dus maar zeer de vraag of het HvJ, zoals A-G Sharpston van mening was, ook van oordeel is dat de verjaringstermijnen uit beide zaken voldoende vergelijkbaar zijn. Een belangrijk verschil is mijn inziens dat de verordening in de zaak *Josef Vosding e.a.* niet

³⁶ HvJ 29 januari 2009, *Josef Vosding Schlacht-, Kühl- und Zerlegebetrieb e.a.*, gevoegde zaken C-278/07 t/m C-280/07, na conclusie van A-G Sharpston, ECLI:EU:C:2009:38.

³⁷ In *Josef Vosding e.a.* gaat het om Verordening (EG, Euratom) nr. 2988/95 van de Raad van 18 december 1995 betreffende de bescherming van de financiële belangen van de Europese Gemeenschappen, Pb 1995, L 312, blz. 1.

een bepaling kent die vergelijkbaar is met artikel 233 CDW, op grond waarvan het HvJ in *Molenbergnatie* tot het oordeel kwam dat de verjaringstermijn een materiële regel is.

- 4.46 Het is ook mogelijk dat het HvJ ervan is uitgegaan dat de verjaringstermijn een materieel voorschrift is. Het lijkt erop dat het HvJ uit de bewoordingen, de opzet en de doelstellingen van de bepaling afleidt dat de uitzondering voor materiële regels zich voordoet (zie de punten 20 en 21 van het arrest).
- 4.47 Op grond van dit een en ander ben ik van mening dat het HvJ in *Josef Vosding e.a.* niet is teruggekomen op zijn beslissing uit *Molenbergnatie*.
- 4.48 Uit het hiervoor weergegeven overzicht van de rechtspraak van het HvJ kan naar mijn mening worden opgemaakt dat een materiële regel van invloed is op het ontstaan, de hoogte, het tenietgaan en het navorderen van een douaneschuld. Wanneer een voorschrift niet van invloed is op de douaneschuld, gaat het om een procedurele regel.

Uitzonderingen

- 4.49 In de rechtspraak van het HvJ zijn twee uitzonderingen erkend op het algemene uitgangspunt dat procedureregels gelden voor alle bij de inwerkingtreding ervan aanhangige geschillen, terwijl de materiële regels doorgaans niet gelden voor rechtsposities die vóór de inwerkingtreding ervan zijn verworven (zoals douaneschulden die zijn ontstaan vóór het van kracht worden van het DWU).
- 4.50 De eerste uitzondering heeft betrekking op procedureregels. Dit wordt ook wel de *Salumi*-uitzondering genoemd, naar het gelijknamige arrest waarin de uitzondering is aanvaard. In *Salumi* heeft het HvJ beslist dat de procedureregels van de aan de orde zijnde nieuwe Unieregeling niet toegepast worden op voor de inwerkingtreding van de regeling ontstane gevallen, omdat bij de nieuwe regeling sprake was van een gemengd geheel van materiële en procedureregels die onlosmakelijk met elkaar verbonden waren. Voor de inwerkingtreding van de Unieregeling werd de materie geheel geregeld door het nationale recht. Als de nieuwe Unieregeling op reeds aanhangige gedingen zou worden toegepast, zou dit - afhankelijk van de verschillen tussen de nationale praktijken - tot ongerechtvaardigde verschillen in behandeling van in vergelijkbare

omstandigheden verrichte transacties kunnen leiden, wat in strijd zou zijn met het gelijkheids- en billikheidsbeginsel (zie punten 11 tot en met 14).

- 4.51 Naar mijn mening doet de Salumi-uitzondering zich niet voor bij de inwerkingtreding van het DWU.³⁸ Vóór het DWU werd dezelfde materie geregeld door het CDW. Er is dus geen sprake van een geheel nieuwe Unieregeling; integendeel, de bepalingen van het DWU komen in belangrijke mate overeen met die van de vorige regeling. De procedureregels van het DWU zijn derhalve van toepassing op vóór de inwerkingtreding ervan ontstane situaties.
- 4.52 Artikel 22(6) DWU in samenhang gelezen met artikel 29 DWU schrijft voor dat de douaneschuldenaar in de gelegenheid wordt gesteld zijn standpunt kenbaar te maken over een voorgenomen mededeling van een douaneschuld. Aangezien deze bepaling op zichzelf geen invloed heeft op de douaneschuld, is dit een procedureel voorschrift. Dit betekent dat de douaneautoriteiten dit voorschrift moeten toepassen vanaf 1 mei 2016, ook op vóór die datum bestaande situaties. Althans voor zover het situaties betreft waarbij de mededeling van de douaneschuld nog niet heeft plaatsgevonden.
- 4.53 De tweede uitzondering ziet op de materiële regels. De materiële regels van een nieuwe regeling zijn wel van toepassing op vóór de inwerkingtreding ervan aanhangige gedingen, als dit uit de bewoordingen, de doelstellingen of opzet van de bepalingen volgt.³⁹
- 4.54 Deze uitzondering heeft het HvJ toegepast in *Beemsterboer*. Het HvJ heeft in dit arrest eerst vastgesteld dat artikel 220(2)b CDW een materieel voorschrift bevat, namelijk voor zover daarin is bepaald onder welke omstandigheden een belastingschuldige van de navordering van invoerrechten kan worden vrijgesteld wanneer de douaneautoriteiten een vergissing hebben gemaakt. Vervolgens leidt het HvJ uit de considerans van de verordening waarbij de wijziging van artikel 220(2)b CDW is ingevoerd af dat het artikel geen inhoudelijke wijziging aanbrengt, doch strekt ter verduidelijking van de begrippen, die al in de oorspronkelijke versie van artikel 220 voorkwamen en waren gepreciseerd in de rechtspraak van het HvJ. Het HvJ stelt vast

³⁸ Zie naar analogie de conclusie van A-G Jacobs bij *Molenbergnatie*, punten 39 e.v. Zie ook punten 32 en 33 van het arrest van het HvJ in die zaak (het HvJ verwijst naar de punten 42-46 van de conclusie van de A-G).

³⁹ Zie *Beemsterboer*, punt 21 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

dat de nieuwe tekst van artikel 220(2)b CDW een interpretatieve bepaling is die moet worden toegepast op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties.⁴⁰

- 4.55 Het toepassen van materiële regels op vóór de inwerkingtreding bestaande situaties mag echter niet in strijd komen met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Deze beginselen eisen dat de Uniewetgeving voor de justitiabelen duidelijk en voorzienbaar is. In *Beemsterboer* stonden deze beginselen niet in de weg aan het toepassen van de regels op bestaande situaties. De nieuwe tekst van artikel 220(2)b CDW beoogt meer rechtszekerheid te bieden en met deze tekst wordt de bescherming van het vertrouwen van de betrokken marktdeelnemers met betrekking tot vergissingen van de douaneautoriteiten verstrekt.⁴¹

Is de verjaringstermijn van het DWU van toepassing?

- 4.56 Nu duidelijk is geworden wanneer procedurele regels en materiële regels van toepassing zijn, kom ik toe aan de vraag of de nieuwe opschortingstermijn van artikel 103(3)b DWU van toepassing is op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties.
- 4.57 Uit de rechtspraak van het HvJ, met name uit *Molenbergnatie*, moet worden opgemaakt dat artikel 103(1) DWU waarin de verjaringstermijn van een douaneschuld is opgenomen, een materieel voorschrift is. *Molenbergnatie* ging over de 'oude bewoordingen' van artikel 221(3) CDW (zie onderdeel 4.41 van deze conclusie). De bepaling was negatief geformuleerd. Daarin was duidelijker sprake van een vervaltermijn. Nu is de bepaling positief geformuleerd. Het lijkt mij dat het HvJ ook bij de huidige tekst zal oordelen dat sprake is van een verjaringstermijn, vooral nu in de titel van artikel 103 DWU 'verjaringstermijnen' staat. Nog duidelijker dan voorheen in artikel 233 CDW was opgenomen, schrijft artikel 124 DWU thans uitdrukkelijk voor dat een douaneschuld teniet gaat wanneer deze overeenkomstig artikel 103 DWU niet meer aan de schuldenaar kan worden meegedeeld. Daaruit volgt dat artikel 103(1) DWU materiële werking heeft. Het verstrijken van de termijn heeft tot gevolg dat de douaneschuld teniet gaat.

⁴⁰ Zie de punten 22 en 23 van het arrest.

⁴¹ Zie punt 25 van het arrest.

- 4.58 In artikel 103(3)b DWU is opgenomen dat de mededelingstermijn wordt opgeschort als de douaneautoriteiten de douaneschuldenaar in de gelegenheid hebben gesteld zijn standpunt kenbaar te maken met betrekking tot het voornemen een mededeling van een douaneschuld te doen. Deze bepaling heeft tot gevolg dat de verjaringstermijn iets wordt opgerekt, te weten met de tijd dat de schuldenaar de gelegenheid krijgt zijn standpunt kenbaar te maken. Aangezien deze bepaling gevolgen heeft voor de verjaringstermijn, meen ik dat deze bepaling eveneens een materieel voorschrift is.
- 4.59 Als uitgangspunt geldt dat materiële voorschriften niet worden toegepast op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties. Het uitgangspunt lijdt uitzondering als uit de bewoordingen, de doelstellingen of de opzet van de bepalingen volgt dat deze moeten worden toegepast op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties.
- 4.60 Naar mijn mening is – anders dan het Hof heeft geoordeeld – de hiervoor bedoelde uitzondering niet van toepassing.
- 4.61 Het volgt in ieder geval niet uit de bewoordingen of de opzet van de bepalingen. De doelstelling van de opschorting van de termijn is zoals volgt uit de totstandkomingsgeschiedenis van het DWU de bescherming van de financiële belangen bij zowel de traditionele eigen middelen als de nationale middelen, wanneer de invordering daarvan op het spel staat. Deze doelstelling brengt niet noodzakelijkerwijs mee dat de bepalingen met terugwerkende kracht moeten worden toegepast. Bovendien waren de douaneautoriteiten onder de werking van het CDW eveneens verplicht wanneer zij voornemens waren een mededeling te doen van een douaneschuld de schuldenaar in de gelegenheid te stellen zijn standpunt kenbaar te maken. In het CDW was echter geen bepaling opgenomen die voorzag in de opschorting van de verjaringstermijn.
- 4.62 Als toch - wellicht vanwege de samenhang tussen de bepalingen van artikel 103(1) en artikel 103(3)b DWU - moet worden aangenomen dat deze bepalingen voldoen aan de uitzondering, meen ik dat zij evengoed niet moeten worden toegepast op vóór de inwerkingtreding ervan bestaande situaties. Naar mijn mening staat het rechtszekerheidsbeginsel en/of het vertrouwensbeginsel daaraan in de weg.

4.63 Op het moment dat belanghebbende aangifte deed voor het vrije verkeer, te weten op 4 juli 2013, gold het CDW. Het DWU was op die datum nog niet bekendgemaakt. Belanghebbende mocht op grond van het geldende recht ervan uitgaan dat eventueel verschuldigde rechten zouden worden meegedeeld uiterlijk binnen drie jaar na het aanvaarden van de aangifte. Het toepassen van de verjaringsregels van het DWU op de situatie van belanghebbende zou betekenen dat de verschuldigde rechten uiterlijk binnen drie jaar en een maand konden worden meegedeeld. Daarmee zou een inbreuk worden gemaakt op de verworven rechtspositie van belanghebbende hetgeen strijd oplevert met het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. Naar mijn mening is het Hof dan ook terecht tot de slotsom gekomen dat de verjaringsregels van het DWU niet van toepassing zijn op de situatie van belanghebbende. Dit betekent dat de mededeling van de op 4 juli 2013 ontstane douaneschuld buiten de volgens artikel 221(3) CDW geldende termijn van drie jaar is gedaan, niet meer invorderbaar is en teniet is gegaan.⁴²

4.64 Op grond van het voorgaande faalt het middel.

5 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van Staatssecretaris van Financiën ongegrond wordt verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden



Advocaat-Generaal

⁴² Voor situaties waarbij de douaneschuld is ontstaan na de bekendmaking van het DWU, ligt dit mogelijk anders. Vgl. HvJ 26 april 2005, "Goed Wonen", C-376/02, na conclusie A-G Tizzano, ECLI:EU:C:2005:251, BNB 2008/36 m.nt Bijl, NTFR 2005/600 m.nt. Sanders, V-N 2005/23.16, waarin terugwerkende kracht geoorloofd was bij behoorlijke publicatie. Vgl. ook HR 29 januari 2016, nr. 15/00340, na conclusie A-G Wattel, ECLI:NL:HR:2016:121, BNB 2016/163 m.nt Happé, NTFR 2016/547 m.nt Van Mulbregt, V-N 2016/7.17.