



ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM NADRIJK VERBODEN
Europese Fiscale Studies
Post Master Indirect Tax 2020/2021

Wil de aftrekgerechtigde opstaan?

Een verhandeling over de aftrekgerechtigde van invoer-btw in relatie tot de douaneaangifte.

Geschreven door: R.L. Eggens MSc

EFS Post-Master Indirecte Belastingen 2020/2021

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
Lijst van gebruikte afkortingen	2
1. Inleiding.....	3
1.1 Probleemstelling en deelvragen	3
1.2 Methode van onderzoek.....	4
2. De douaneaangifte.....	5
2.1 In het vrije verkeer brengen van goederen	5
2.2 Het enig document	6
2.3 Rollen in de douaneaangifte.....	7
2.4 Deelconclusie.....	8
3. Invoer voor de btw.....	10
3.1 Belastbaar feit	10
3.2 Plaats van invoer.....	11
3.3 Verschuldigdheid.....	12
3.4 Verlegging bij invoer.....	12
3.5 Deelconclusie	16
4. Aftrekrecht van de invoer-btw	17
4.1 Europees perspectief	17
4.2 Nationaal perspectief.....	19
4.3 Aftrekgerechtigde	21
4.4 Is de aftrekgerechtigde voor de btw genoemd op de douaneaangifte?.....	21
4.5 Deelconclusie	22
5. Conclusie	23
Literatuurlijst	25
Literatuur	25
Jurisprudentie	25
Beleid	25
Bijlage A – Enig Document	26

Lijst van gebruikte afkortingen

ADR	Algemene Douaneregeling
ADW	Algemene Douanewet
Art.	artikel
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde ¹
DWU	Douanewetboek van de Unie ²
GVDWU	Gedelegeerde Verordening Douanewetboek van de Unie ³
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
Jo.	Juncto
OB	Omzetbelasting
R.o.	Rechtsoverweging
Uitv. Besch. Wet OB	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 Wet op de Omzetbelasting 1968

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (pbEU 2006, L 347,1).

² Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (pbEU 2013, L 269.1).

³ Gedelegeerde Verordening (EU) 2015/2446 van de Europese 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 (pbEU 2015, L 343.1).

1. Inleiding

1.1 Probleemstelling en deelvragen

Uit het douanerecht volgt dat goederen ook door anderen dan de eigenaar van die goederen in het vrije verkeer van de Europese Unie kunnen worden gebracht. Dit in het vrije verkeer brengen van goederen, gebeurt normaliter door het doen van een aangifte, waarbij rollen aangewezen en vastgelegd zijn voor verschillende personen betrokken bij de invoer van goederen. Een van deze personen wordt in ieder geval ook als schuldenaar voor de btw aangewezen.

De vraag rijst of deze schuldenaar ook per definitie het recht op aftrek voor de btw heeft. In Groot Brittannië is bijvoorbeeld alleen de eigenaar van de goederen gerechtigd tot aftrek op de voldane btw bij invoer. In het verloop van deze verhandeling zal worden onderbouwd dat mijns inziens een dergelijke eis in Nederland niet geldt en dit mogelijk tot problemen kan leiden met betrekking tot het recht op aftrek van de invoer-btw.

Een soortgelijke vraag lag ook voor aan het Hof van Justitie van de Europese Unie. In de zaak *Weindel Logistik Service*⁴ stelt de Slovaakse rechter de vraag of uit art. 167 en art. 168, onder e), van de btw-richtlijn volgt dat het recht op aftrek van de btw die de belastingplichtige over de ingevoerde goederen moet betalen, enkel ontstaat indien de belastingplichtige eigenaar is van de ingevoerde goederen of als een eigenaar over die goederen kan beschikken. Op 8 oktober 2020 is deze zaak afgedaan middels een korte beschikking welke ook beschouwd zal worden.

Kan het zijn dat alleen de eigenaar van de goederen het recht op aftrek van de btw heeft?
Kunnen wellicht anderen ook gerechtigd zijn tot aftrek van deze btw?

In deze verhandeling wordt enig inzicht te verschaft in bovenstaande problematiek. De vraag die daarbij centraal staat is: 'Welke betrokkene is bij de invoer van goederen gerechtigd tot aftrek van betaalde invoer-btw?'

⁴ HvJ 8 oktober 2020, nr. C-621/19 (*Weindel Logistik Service*).

Om tot een antwoord te komen, zullen de volgende deelvragen worden behandeld:

- Welke relevante rollen zijn er te onderscheiden bij een douaneaangifte voor het in het vrije verkeer van de EU brengen van goederen?
- Wie is de schuldenaar voor de btw wanneer goederen in het vrije verkeer van de EU worden gebracht?
- Is er een link tussen een relevante rol in de douaneaangifte en de aftrekgerechtigde voor de btw?
- Wie kan de geheven import-btw in aftrek brengen?

1.2 Methode van onderzoek

De hoofd- en deelvragen genoemd in paragraaf 1.1 zullen worden onderzocht door een analyse van de Europese douanewetgeving, de Europese btw-wetgeving en de nationale wetgeving. Ook zullen in de analyse Europese en nationale arresten, nationaal beleid en literatuur worden betrokken. Kanttekening hierbij is dat over dit onderwerp nog relatief weinig is gepubliceerd in de jurisprudentie en de literatuur.

2. De douaneaangifte

Om tot een vergelijking te komen tussen de btw-aftrekgerechtigde en de rollen in de douaneaangifte, zal kort worden ingegaan op de rollen die er in de douaneaangifte bestaan.

Wanneer goederen van buiten de EU in de EU worden gebracht, moeten deze onder een douaneregeling worden gebracht (2.1). Om de goederen onder een douaneregeling te brengen is er een douaneaangifte nodig (2.2), waarin de verschillende rollen van betrokkenen bij de aangifte worden gepreciseerd (2.3).

2.1 In het vrije verkeer brengen van goederen

Op het moment dat goederen in de EU aankomen, zijn de goederen net zo lang onderworpen aan het douanetoezicht als nodig is om de douanestatus vast te stellen. Het kan gaan om Uniegoederen of niet-Uniegoederen.⁵

Uniegoederen zijn goederen die ofwel geheel zijn verkregen in het douanegebied van de Unie, ofwel goederen die van buiten de Unie komen maar in het vrije verkeer zijn gebracht. Voorts zijn Uniegoederen de goederen die in het geheel zijn verkregen of vervaardigd uit goederen vallend onder de voorgaande twee categorieën.⁶

Niet-Uniegoederen zijn alle goederen die niet als Uniegoederen kunnen worden gekwalificeerd, of die de status van Uniegoed zijn verloren.⁷

Direct na het binnen brengen van goederen in de Unie moeten deze worden aangebracht bij de douane. De niet-Uniegoederen zijn in tijdelijke opslag vanaf het moment van aanbrenge⁸. Na 90 dagen moeten zowel de Uniegoederen als de niet-Uniegoederen onder een van de douaneregelingen worden gebracht, of weer worden uitgevoerd naar buiten de Unie (wederuitvoer).⁹

2.1.1. Bijzondere douaneregelingen

Er zijn verschillende douaneregelingen mogelijk die elkaar ook kunnen opvolgen. Wanneer goederen onder een douaneregeling zijn geplaatst, zijn deze nog niet in het vrije verkeer. Naast de al kort opgemerkte mogelijkheid tot wederuitvoer is er de mogelijkheid om goederen in het vrije verkeer te brengen. De vier bijzondere douaneregelingen zijn:

- douanevervoer, inhoudende extern en intern douanevervoer;
- opslag, inhoudende douane-entrepot en vrije zones;
- specifieke bestemming, inhoudende tijdelijke invoer en bijzondere bestemming;

⁵ Art. 134 DUW jo. 5.22 DWU.

⁶ Art. 5.23 DWU.

⁷ Art. 5.24 DWU.

⁸ Art. 144 DWU.

⁹ Art. 149 DWU.

- veredeling, inhoudende actieve en passieve veredeling.¹⁰

Hoewel de goederen zich bij elk van deze bijzondere regelingen fysiek in het douanegebied van de Unie bevinden, worden de goederen nog niet in het vrije verkeer gebracht. Deze bevinden zich dan nog onder douanetoezicht

2.1.2 In het vrije verkeer brengen

Wat in het dagelijks spraakgebruik 'invoer' heet, wordt in het DWU omschreven als: *goederen die worden geplaatst onder de regeling in het vrije verkeer brengen.*

Wanneer niet-Uniegoederen in het vrije verkeer zijn, kwalificeren ze als Uniegoederen. Met het in het vrije verkeer brengen, wordt de douaneschuld verschuldigd¹¹, worden handelspolitieke maatregelen toegepast en worden eventuele formaliteiten vervuld. Niet onbelangrijk is dat met het in het vrije verkeer brengen ook de inning van andere heffingen plaatsvindt.¹² Dat hierbij onder andere ook de heffing van btw hoort, zal later in deze verhandeling worden behandeld.

Voor de volledigheid wordt verder opgemerkt dat de douaneschuld ook kan ontstaan als de goederen op andere manieren dan de reguliere wijze in het vrije verkeer worden gebracht, bijvoorbeeld door niet-Unie goederen die zich bevinden in het douanegebied van de Unie te onttrekken aan het douanetoezicht.¹³ Daar wordt in deze verhandeling niet dieper op ingegaan.

2.2 Het enig document

Om goederen onder de douaneregeling in het vrije verkeer te brengen, moet een douaneaangifte worden gedaan.¹⁴ De standaard douaneaangifte, ook wel 'Enig Document' genoemd, bevat alle gegevens die nodig zijn voor de toepassing van de regeling waarvoor de aangifte wordt gedaan.¹⁵

In art. 15 van de GVDWU is bepaald dat in bijlage B-01 van datzelfde GVDWU de te gebruiken papieren aangifte is opgenomen. Een model van dit zogeheten Enig Document is opgenomen als Bijlage A van deze verhandeling. Overigens kan een aangifte ook op andere manieren worden gedaan, zoals elektronisch of via het lopen door een poortje. In deze verhandeling wordt uitsluitend gericht op de informatie die nodig is op de papieren aangifte. Die informatie komt overigens ook overeen met de informatie benodigd voor een elektronische aangifte.

¹⁰ Art. 210 DWU.

¹¹ Art. 77 DWU.

¹² Art. 201 DWU.

¹³ Art. 79 DWU.

¹⁴ Art. 158 DWU.

¹⁵ Art. 162 DWU.

In de GVDWU is een toelichting op de vakken opgenomen. De lidstaten is een zekere ruimte gegund om bepaalde elementen op de aangifte al dan niet te vragen of toe te lichten. In de ADR zijn deze vereisten daarom verder uitgewerkt.

2.3 Rollen in de douaneaangifte

In bijlage VI titel I ADR staat opgesomd welke vakken moeten worden ingevuld voor het doen van een aangifte voor het in het vrije verkeer brengen van goederen. Voor deze verhandeling zijn de volgende vakken en rollen relevant:

- Vak 8 : Geadresseerde
- Vak 14: Aangever/vertegenwoordiger

2.3.1 Vak 8: Geadresseerde

In vak 8 wordt de zogenaamde geadresseerde opgenomen, die in het Engels een “consignee” wordt genoemd. In het DWU staat geen duidelijke definitie van de geadresseerde genoemd. In bijlage VI van het ADR is opgenomen dat het bij het invullen van het vak moet gaan om de naam van “de persoon of personen bij wie de goederen zullen worden afgeleverd”.

Het lijkt dus te gaan om de meest taalkundige uitleg van het begrip geadresseerde.

In de zaak Har Vaessen Douane Service¹⁶ is het HvJ verder ingegaan op de geadresseerde uit vak 8. In deze zaak waren goederen besteld door individuen in Nederland bij een in Nederland gevestigde onderneming. De goederen werden door een ander bedrijf vanuit Zwitserland naar deze individuen gezonden.

De goederen werden in Zwitserland gebundeld als groupagezending, hoewel de pakketjes individueel waren voorzien van naam en adres van de individu die de goederen had besteld.

De groupagezending werd door Har Vaessen Douane Service B.V. afgeleverd in het distributiecentrum van de PTT in Nederland. Van hieruit werden de pakketjes vervolgens bij de individuen gebracht. In vak 8 was de PTT als geadresseerde aangemerkt, de ontvanger van de groupagezending.

Om te bepalen wie de geadresseerde is, moet worden bekeken door wie die goederen waren besteld en wie kunnen worden aangemerkt als de gebruikers daarvan. Dit is niet Har Vaessen noch de PTT. Zij zijn als transporteurs slechts een schakel in de logistieke keten, zo oordeelde het HvJ.¹⁷

Deze uitspraak ondersteunt deels de taalkundige uitleg. Er lijkt te moeten worden gekeken voor wie de goederen daadwerkelijk zijn bestemd, waarbij schakels in de logistieke keten, ook in het geval van groupagezendingen, niet kwalificeren als geadresseerde.

¹⁶ HvJ 2 juli 2009, C-7/08 (Har Vaessen Douane Service).

¹⁷ HvJ 2 juli 2009, C-7/08 (Har Vaessen Douane Service), r.o. 29 en 30.

2.3.2 Vak 14: Aangever/vertegenwoordiger

In vak 14 is de aangever opgenomen. In het geval er een vertegenwoordiger is aangewezen, worden de gegevens van de vertegenwoordiger opgenomen in vak 14. De gegevens van de vertegenwoordigde worden in dat geval opgenomen in vak 9.

Aangever

De aangever, “declarant” in het Engels, wordt opgenomen in vak 14. De aangever is de persoon die in eigen naam een douaneaangifte doet. In beginsel kan een aangever een ieder zijn die in staat is alle informatie te vertrekken die vereist is voor het brengen van de goederen onder een douaneregeling. Daarbij is vereist dat de aangever in het douanegebied van de Unie is gevestigd.¹⁸

De aangever is de schuldenaar voor ontstane douaneschulden bij het in het vrije verkeer brengen van goederen.

Directe vertegenwoordiger

In vak 14 kan tevens een vertegenwoordiger worden opgenomen. Deze vertegenwoordiger kan in twee gedaantes voorkomen, te weten: de directe vertegenwoordiger of de indirecte vertegenwoordiger.

In het geval van directe vertegenwoordiging handelt de vertegenwoordiger in naam en voor rekening van de vertegenwoordigde. De directe vertegenwoordiger wordt in beginsel geen schuldenaar voor de ontstane douaneschulden. De aangever blijft dan ook de vertegenwoordigde.

Zoals reeds vermeld, worden op de douaneaangifte naast de gegevens van de directe vertegenwoordiger, ook de gegevens van de vertegenwoordigde opgenomen.

Indirecte vertegenwoordiger

In het geval van indirecte vertegenwoordiging handelt de vertegenwoordiger op eigen naam, maar voor rekening van de vertegenwoordigde. De indirecte vertegenwoordiger wordt daarom ook de aangever. Ook wordt deze indirecte vertegenwoordiger dan schuldenaar voor de ontstane douaneschulden, tezamen met diegene voor wiens rekening de douaneaangifte is gedaan - de vertegenwoordigde.

In dit geval moeten op de douaneaangifte zowel de gegevens van de indirecte vertegenwoordiger, als ook de gegevens van de vertegenwoordigde worden opgenomen.

2.4 Deelconclusie

Na het binnenbrengen van goederen kunnen er verschillende (bijzondere) douaneregelingen worden toegepast, waaronder het in het vrije verkeer brengen van goederen. Om de

¹⁸ Art. 170 DWU.

goederen in het vrije verkeer te brengen, is een douaneaangifte benodigd waarop verschillende rollen in het proces worden vastgelegd. Relevante rollen zijn hierbij:

- de geadresseerde;
- de aangever; en
- de directe vertegenwoordigde; en
- de indirecte vertegenwoordiger.

3. Invoer voor de btw

In dit hoofdstuk wordt de verschuldigheid van btw bij invoer nader toegelicht. Belangrijk is om nogmaals te benadrukken dat het in deze verhandeling gaat om de reguliere, regelmatige invoer.

Opvallend genoeg gaat het in de arresten van het HvJ vaak over de btw-schuld bij onregelmatige invoer, zoals onder andere in Eurogate II¹⁹. Hoewel dit dus in essentie om een andersoortige invoer gaat, zijn er toch relevante aanwijzingen te ontwaren.

Hoewel stappen die niet relevant worden geacht voor deze verhandeling worden overgeslagen, wordt in grote lijnen de klassieke btw-systematiek gehanteerd om te onderzoeken wie btw bij invoer is verschuldigd. Eerst wordt het belastbaar feit beschouwd (3.1), dan de plaats van invoer (3.2) en vervolgens volgt een beschouwing over welke persoon nu verantwoordelijk is voor de verschuldigde invoer btw (3.3). Na een kleine uitstap naar de verleggingsregeling (3.4) wordt bekeken of de persoon die de invoer- btw verschuldigd is een persoon is die is genoemd op de douaneaangifte (3.5).

3.1 Belastbaar feit

3.1.1 Btw-richtlijn

Art. 30 btw-richtlijn schrijft voor dat als ‘invoer van goederen’ moet worden beschouwd het binnenbrengen van goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden of die afkomstig zijn uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van de gemeenschap, zelfs als het al in het vrije verkeer was.

Op grond van art. 2 lid 1 onder d van de btw-richtlijn is de invoer van goederen een handeling die aan de btw is onderworpen. Toch is er bij de invoer van goederen niet direct btw verschuldigd. Art. 61 jo. art 60 van de btw-richtlijn schrijft voor dat wanneer een goed zich niet in het vrije verkeer bevindt, de invoer van de goederen pas plaatsvindt in de lidstaat waar de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken, of te wijl in het vrije verkeer worden gebracht in het geval van regelmatige invoer. Hoewel de genoemde artikelen strikt genomen alleen de plaatsbepaling van invoer regelen, wijst dit erop dat goederen die zich op het grondgebied van de Unie bevinden, maar nog onder een douaneregeling vallen, nog niet zijn ingevoerd voor de btw.

Meer duidelijkheid schept het HvJ in een tweetal arresten. In het arrest Eurogate II oordeelt het HvJ²⁰, verwijzend naar het arrest Profitube²¹, dat goederen die onder een douaneregeling

¹⁹ HvJ 2 juni 2016, C-226/14, (Eurogate II).

²⁰ HvJ 2 juni 2016, C-226/14 (Eurogate II) r.o. 62-66.

²¹ HvJ 8 november 2012, C-165-11 (Profitube).

zijn geplaatst nog niet het voorwerp zijn van invoer van goederen als bedoeld in art. 2 lid 1 btw-Richtlijn.

In r.o. 46 van het arrest Profitube oordeelt het HvJ:

“Aangezien de betrokken goederen nog niet aan die regelingen waren onttrokken op het ogenblik van de litigieuze verkoop, zijn zij, hoewel zij fysiek op het grondgebied van de Unie waren binnengebracht, niet het voorwerp geweest van een „invoer” in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn.”

Het belastbare feit ‘invoer’ is daarom op grond van de btw-richtlijn, in het geval van regelmatige invoer, het in het vrije verkeer brengen van de goederen als bedoeld in de douanewet.

3.1.2 Wet OB

In de Wet op de Omzetbelasting is een soortgelijke figuur opgenomen. In art. 1 Wet OB is opgenomen dat de omzetbelasting wordt geheven ter zake van de invoer van goederen.

In art. 18 Wet OB worden vervolgens verschillende definities van ‘invoer’ gegeven. In lid 1 onder a, b en d Wet OB zijn verschillende soorten belastbare feiten opgenomen, maar geen regelmatige invoer. Omdat er bij regelmatige invoer altijd een douaneregime komt voor het daadwerkelijke in het vrije verkeer brengen, is het belastbare feit voor de btw bij regelmatige invoer opgenomen in lid 1 onder c Wet OB²²:

het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregime;

Ook in de nationale wet is daarom het belastbare feit ‘invoer’ het in het vrije verkeer brengen van de goederen.

3.2 Plaats van invoer

Zoals reeds genoemd in paragraaf 3.1.1 is in art. 61 van de btw-richtlijn opgenomen dat de plaats van invoer daar is waar de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken. Of te wijl, daar waar de goederen in het vrije verkeer worden gebracht bij regelmatige invoer.

In de nationale wet is geen specifieke plaatsbepaling opgenomen, zoals wel is in de btw-richtlijn. Echter volgt uit de wetssystematiek dat het moet gaan om de plaats waar de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht bij regelmatige invoer.²³

²² M. Van der Knaap en R. Ramautarsing, Invoer btw en Eurogate, BTW-bulletin 2016/77.

²³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieserie, nr. 6), Deventer: pag. 473 e.v, Wolters Kluwer 2020 (zestiende druk).

3.3 Verschuldigheid

Op grond van art. 70 van de btw-richtlijn wordt de btw verschuldigd bij invoer van de goederen, dat wil zeggen wanneer de goederen in het vrije verkeer worden gebracht bij regelmatige invoer, zo bleek al in paragraaf 3.1.1. In art. 71 btw-richtlijn is dit nogmaals benadrukt door voor te schrijven dat de verschuldigheid in beginsel ontstaat wanneer de goederen aan de douaneregeling worden onttrokken (in het vrije verkeer brengen bij regelmatige invoer). Hierop bestaan uitzonderingen, bijvoorbeeld voor goederen die onderhevig zijn aan landbouwheffingen.

Er is in de btw-richtlijn niet specifiek vastgesteld wie de btw bij invoer verschuldigd is, dit moeten lidstaten zelf aanwijzen of erkennen.²⁴

Ook in de Wet op de Omzetbelasting 1968 is niet specifiek vastgelegd wie de btw bij invoer is verschuldigd. Middels art 22 Wet OB is wel een koppeling gemaakt met het douanerecht. In art 22 Wet OB wordt, via art 1 ADW, het DWU en andere Uniewetgeving van overeenkomstige toepassing verklaard ter zake van de btw bij invoer.

Dit betekent dat diegene die de douanerechten verschuldigd is, in beginsel ook de btw bij invoer verschuldigd is bij het regelmatig in het vrije verkeer brengen van goederen.²⁵ Op grond van art. 77 DWU is de schuldenaar voor douanerechten bij het in het vrije verkeer brengen van goederen de aangever. Indien er gebruik is gemaakt van indirecte vertegenwoordiging is naast de aangever, ook degene voor wiens rekening de aangifte is gedaan schuldenaar. In dat laatste geval is er dus sprake van twee schuldenaars, en dus twee personen die de btw bij invoer verschuldigd zijn.²⁶

Ook de inning geschiedt via het douanerecht. In art 201 DWU is bepaald dat het in het vrije verkeer brengen van goederen naast onder andere de inning van douanerechten ook de inning van andere heffingen overeenkomstig de relevante voorschriften omvat. Overeenkomstig hetgeen bepaald in art 18 en verder van de Wet OB betreft dit dus ook de btw bij invoer. Deze moet dus in principe worden voldaan met de betaling van de douanerechten. De belastingplichtige ontvangt een uitnodiging tot betaling²⁷ voor zowel de douanerechten als voor de verschuldigde invoer-btw.

3.4 Verlegging bij invoer

Een belangrijke uitzondering op de hoofregel aangaande verschuldigheid is opgenomen in art. 23 van de Wet OB. Art. 23 scheidt de mogelijkheid om, mits de ondernemer aangewezen is, dus een vergunning houdt, de belastingheffing te verleggen naar de aangifte. De invoer-btw hoeft dan niet te worden voldaan via de douaneaangifte als beschreven in paragraaf 3.3,

²⁴ Art. 201 btw-Richtlijn

²⁵ Vakstudie 06 – Omzetbelasting, Aantekening 3.1.2.

²⁶ Van Vliet, Wie is aansprakelijk voor de BTW bij invoer?, WFR 1992/298.

²⁷ Het aanslagbiljet met de mededeling van het verschuldigde bedrag heet een uitnodiging tot betaling, zie ook art 7:6 ADW.

maar via de reguliere btw-aangifte. Omdat veel ondernemers de invoer-btw gelijktijdig af kunnen trekken (meer hierover in hoofdstuk 4), zal er per saldo geen voldoening van btw plaats hoeven vinden. Dit levert een cashflowvoordeel op voor de ondernemer in kwestie.²⁸

Overigens is voor sommige goederen bepaald dat alle ondernemers die deze goederen invoeren, aangewezen ondernemers zijn als bedoeld in art. 23 Wet OB.²⁹

3.4.1 Verschuldigheid

Op grond van art. 23 Wet OB wordt de btw niet geheven van de aangever, maar van diegene voor wie de goederen zijn bestemd.³⁰ Dat dit ook daadwerkelijk het beoogde effect is, blijkt ook uit de Memorie van Toelichting bij de Wet OB: *“De mogelijkheid is echter geschapen om de gebruikelijke douaneprocedure achterwege te laten en de omzetbelasting te innen bij de aanbieder van de goederen”*³¹.

Art. 211 btw-richtlijn is geïmplementeerd in art. 23 Wet OB. Hierin wordt echter niet duidelijk gesteld dat het zou moeten gaan om een andere persoon die de btw verschuldigd is, maar om de verlegging van het tijdstip van de verschuldigheid, en de verlegging van de verplichting naar de reguliere btw-aangifte. Wel is in de tekst van het bewuste artikel opgenomen dat het kan gaan om ‘bepaalde categorieën’ van belastingplichtigen die invoer-btw verschuldigd zijn die deze verlegging onder voorwaarden kunnen toepassen. In art. 23 Wet OB is geregeld dat dit gaat om diegene voor wie de goederen zijn bestemd.

3.4.2 Voor wie goederen bestemd zijn

Nu duidelijk is dat in het geval van toepassing van art. 23 Wet OB de btw verschuldigd is door degene voor wie de goederen zijn bestemd, rijst de vraag wie dit is.

3.4.2.1 Beleid

Noch in de hiervoor aangehaalde Memorie van Toelichting bij de Wet OB, noch in het Besluit Heffing van omzetbelasting bij invoer³² is duidelijk omschreven wie moet worden gezien als degene voor wie de goederen zijn bestemd. Wel is in paragraaf 4.1 van dat besluit opgenomen dat indien een buitenlandse ondernemer levert aan een Nederlandse ondernemer die een artikel-23 vergunning bezit, maar de buitenlandse ondernemer verantwoordelijk is voor de douaneformaliteiten, de goederen gezien kunnen worden als bestemd voor die Nederlandse ondernemer. Dit komt min of meer over met het vak 8 op de douaneaangifte, de geadresseerde.

²⁸ Hop, De invoerverlegging van art. 23 en voor wie de goederen zijn bestemd, BtwBrief 2014/2.

²⁹ Art. 17 Uitv. Besch., jo. Bijlage A Uitv. Besch.

³⁰ Besluit van 13 november 2007, Heffing van omzetbelasting bij invoer, nr. CPP2007/1150M, paragraaf 2.

³¹ *Kamerstukken II* 1967/1968, 9324, p. 25 (Memorie van Toelichting.)

³² Besluit van 13 november 2007, Heffing van omzetbelasting bij invoer, nr. CPP2007/1150M.

3.4.2.2. Hoge Raad

De Hoge Raad heeft in een aantal zaken geoordeeld over de toepassing van art. 23 Wet OB³³. Bijvoorbeeld in de zaak omtrent cacao bonen³⁴, waar de bonen onregelmatig werden ingevoerd. Niet de entrepothouder die de goederen onder zijn toezicht had, maar de eigenaar van de goederen en houder van de artikel-23 vergunning werd de invoer-btw verschuldigd. De HR oordeelde dat nu de goederen onregelmatig waren onttrokken aan het douanetoezicht, de eigenaar wel degene moest zijn voor wie de goederen bestemd zijn.

Een soortgelijke zaak³⁵ werd gewezen in 2003, waarbij computeronderdelen onderweg naar een ondernemer gevestigd in een derde-land werden gestolen. Ook in dit geval van onregelmatige invoer oordeelde de HR dat de eigenaar van de goederen moet worden beschouwd als diegene voor wie de goederen bestemd zijn in de zin van art. 23 Wet OB in het geval die eigenaar beschikt over een artikel-23 vergunning.

In deze twee gevallen oordeelde de HR dus dat de eigenaar degene is voor wie de goederen bestemd zijn, waarbij opgemerkt wordt dat het hier twee keer om onregelmatige invoer ging.

In 2013 heeft de HR een zaak gewezen omtrent het begrip “bestemd zijn voor” waarbij sprake was van regelmatige invoer. In deze zaak³⁶ voerde een Nederlandse vennootschap (verhuurmakelaar) een gehuurd jacht in naar Nederland. Deze werd vervolgens weer verhuurd door deze ondernemer. De Nederlandse ondernemer paste artikel-23 toe op de invoer. De belastinginspecteur was het niet eens met deze toepassing van artikel-23, omdat de goederen (het jacht) niet bestemd zou zijn geweest voor deze ondernemer die in feite handelde als een soort tussenpersoon. De verhuurmakelaar was geen eigenaar en ging het goed bovendien niet zelf bevaren.

Anders dan de belastinginspecteur oordeelde de HR dat het jacht wel degelijk voor de verhuurmakelaar was bestemd als bedoeld in art. 23 wet OB.

In r.o. 3.3.3. van de hiervoor genoemde uitspraak benadrukt de HR dat met art. 23 lid 1 Wet OB de belasting, in afwijking van de reguliere regels uit art. 22 Wet OB, moet worden geheven van diegene voor wie de goederen bestemd zijn. Dat is bedoeld als een vereenvoudiging van de inning van de verschuldigde invoer-btw. Hiervoor was vereist dat de goederen daadwerkelijk werden opgenomen in de btw-aangifte van de verhuurmakelaar én de verhuurmakelaar deze goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikte³⁷. Doordat aan die voorwaarden werd voldaan, kon artikel 23 Wet OB worden toegepast.³⁸

³³ Mr. E.H. Mennes en mr. A. Wolkers, Btw-verleggingsregeling: voor wie zijn de goederen bestemd?, BTW-bulletin 2014/10.

³⁴ HR 4 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8047.

³⁵ HR 11 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210, m.nt. M.E. van Hilten.

³⁶ HR 4 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:781, V-N 2013/53.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

³⁷ HR 11 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210, r.o. 3.4.2.

³⁸ Mr. E.H. Mennes en mr. A. Wolkers, Btw-verleggingsregeling: voor wie zijn de goederen bestemd?, BTW-bulletin 2014/10.

Wanneer goederen regelmatig worden ingevoerd, is diegene die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt en opneemt in de btw-aangifte van die onderneming degene voor wie de goederen bestemd zijn. Hoewel dit geen exacte evenknie heeft in de douaneaangifte, komt dit het meest in de buurt van de geadresseerde.

3.4.2.3 Actieve veredeling

In het Besluit Heffing van omzetbelasting bij invoer zijn nog een tweetal uitzonderingen op de hoofdregel specifiek benoemd.

In paragraaf 4.3 van dit besluit³⁹ wordt specifiek ingegaan op de toepassing van art. 23 Wet OB als er bij actieve veredeling geen gebruik is gemaakt van de douaneregeling veredeling – en dus de goederen in het vrije verkeer worden gebracht. In deze situatie stelt een buitenlandse opdrachtgever goederen ter beschikking aan een Nederlandse veredelaar om deze te bewerken, terwijl de goederen in eigendom blijven van deze buitenlandse opdrachtgever. Dit soort veredeling, waarbij de goederen niet in bezit zijn of komen van de veredelaar, wordt ook wel ‘tolling’ genoemd.

In de hiervoor genoemde paragraaf keurt de Staatsecretaris goed dat gebruik wordt gemaakt van de artikel-23 vergunning van de veredelaar, en dus de heffing van invoer-btw wordt verlegd naar deze veredelaar.

Deze goedkeuring impliceert dat het zonder goedkeuring niet mogelijk is de invoer-btw te verleggen naar de veredelaar, terwijl deze toch zou kunnen worden beschouwd als diegene die de ingevoerde goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, zoals de HR relevant achtte in de eerder genoemde zaak omtrent de jachtenmakelaar.

Mijns inziens is deze goedkeuring daarom overbodig. Wellicht heeft dit te maken met het aftrekrecht, maar daar wordt dieper op ingegaan in hoofdstuk 4 van deze verhandeling.

Ook vanwege deze goedkeuring komt de verschuldigdheid mijns inziens het meest overeen met de geadresseerde in de douaneaangifte.

3.4.2.4 Consignatiezendingen

Ook in paragraaf 4.4⁴⁰ van het Besluit Heffing van omzetbelasting bij invoer behandelt de Staatsecretaris een bijzondere situatie. In deze situatie worden goederen ingevoerd, bijvoorbeeld door een buitenlandse ondernemer, om bij een consignatiehouder in Nederland in bewaring te worden gegeven. Pas als de goederen worden verkocht aan een klant draagt de buitenlandse ondernemer het eigendom van de goederen over aan de consignatiehouder. Dat is soms lang nadat de goederen zijn ingevoerd. De consignatiehouder levert de goederen op haar beurt (vrijwel) direct aan de klant.

³⁹ Besluit van 13 november 2007, Heffing van omzetbelasting bij invoer, nr. CPP2007/1150M, paragraaf 4.3.

⁴⁰ Besluit van 13 november 2007, Heffing van omzetbelasting bij invoer, nr. CPP2007/1150M, paragraaf 4.4.

Voor deze situatie keurt de staatsecretaris goed dat de consignatiehouder de verleggingsregeling toepast, in plaats van de buitenlandse ondernemer.

Ook in deze situatie kan worden beargumenteerd dat de consignatiehouder diegene is voor wie de goederen bestemd zijn, omdat (ook) deze ondernemer degene is die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, namelijk voor de verkoop aan de klant. Het gebruik is wellicht minder expliciet omdat het vaak gaat om een flitstransactie waarbij de consignatiehouder maar heel kort eigenaar van de goederen is, soms maar enkele seconden. Toch hoeft dat niet af te doen aan het feit dat deze consignatiehouder de goederen gebruikt voor bedrijfsdoeleinden, zij het kort. Het feit dat de goederen mogelijk al voor langere tijd opgeslagen liggen in Nederland terwijl de buitenlandse ondernemer eigenaar is eveneens niet, omdat er geen bezitsvereiste is opgenomen in art. 23 Wet OB.

Overigens is het Besluit Consignatiezendingen van 30 december 1993⁴¹ zoals gewijzigd bij het besluit van 2 mei 1995⁴², en gewijzigd bij het genoemde Besluit Heffing van omzetbelasting bij invoer uit 2007, ingetrokken bij het besluit van 10 december 2019⁴³. Het besluit uit 2007 bevatte, zoals aangestipt, een regeling met betrekking tot consignatiezendingen en invoer. Net als de redactie van Vakstudie Nieuws wordt er in deze verhandeling vanuit gegaan dat de regeling met betrekking tot invoer blijft bestaan. Het besluit uit 2019 beoogt immers alleen de delen in te trekken voor zover die het oude consignatiebesluit wijzigden.⁴⁴

3.5 Deelconclusie

Er kan worden geconcludeerd dat in het geval geen gebruik is gemaakt van art. 23 Wet OB, de aangever opgenomen in vak 14 van de douaneaangifte de btw bij invoer verschuldigd is. Als sprake is van indirecte vertegenwoordiging, is niet alleen de indirecte vertegenwoordiger - die acteert als aangever - de invoer-btw verschuldigd, maar ook de persoon voor wiens rekening de indirecte vertegenwoordiger aangifte deed. In dat geval zijn er dus twee personen de invoer-btw verschuldigd.

Indien er wel gebruik wordt gemaakt van art. 23 Wet OB gebeurt er iets bijzonders. Hoewel dit een vereenvoudiging zou moeten zijn, wordt er niet alleen iets vereenvoudigd, maar wordt een heel andere partij de invoer-btw verschuldigd. Niet de aangever is nu de invoer-btw verschuldigd, maar degene voor wie de goederen bestemd zijn. Dit komt het meest overeen met de geadresseerde in de douaneaangifte, opgenomen in vak 8.

⁴¹ Besluit van 30 december 1993, Consignatiezendingen (mededeling 15), nr. VB 93/3672.

⁴² Besluit van 2 mei 1995, tot wijziging van het Besluit van 30 december 1993, nr. VB93/3672, nr. VB 95/63.

⁴³ Besluit van 10 december 2019, Intrekking besluit consignatiezendingen, nr. 2019-24258.

⁴⁴ Redactie Vakstudie Nieuws, OB-besluit consignatiezending per 1 januari 2020 ingetrokken met overgangsregeling, V-N 2020/3.16.

4. Aftrekrecht van de invoer-btw

Nu er een idee is van wie de btw bij invoer verschuldigd is, rest de vraag of het ook deze partij is die het recht op aftrek van diezelfde invoer-btw geniet. In dit hoofdstuk zal eerst worden ingegaan op het Europese perspectief, waarbij ook het standpunt van de Engelse belastingdienst zal worden belicht. Deze heeft een standpunt specifiek ten aanzien van dit onderwerp gepubliceerd (4.1). Daarna zal worden ingegaan op het Nederlandse standpunt (4.2) om vervolgens in te gaan op of deze aftrekgerechtigde is genoemd op de douaneaangifte (4.3).

4.1 Europees perspectief

4.1.1 Btw-richtlijn

In de btw-richtlijn is het aftrekrecht onder andere geregeld in art. 168 onder e) van dit artikel volgt dat het is toegestaan om de btw die verschuldigd is geworden, af te trekken voor zover deze goederen worden gebruikt voor belaste handelingen. In de btw-richtlijn lijkt de enige eis aan de belastingplichtige dus te zijn dat de ingevoerde goederen moeten worden gebruikt voor belaste handelingen.

4.1.2 Engels standpunt

In het Verenigd Koninkrijk⁴⁵ (VK) heeft de Britse Belastingdienst (Her Majesty's Revenue and Customs - HMRC) een zogenaamd 'Policy Paper' gepubliceerd⁴⁶.

In dit policy paper stelt de HMRC dat invoer-btw ten onrechte in aftrek wordt gebracht door een aftrekgerechtigde die geen eigenaar van de goederen is. Twee situaties worden uitgelegd, die van veredelaars (toll operators) en de situatie waarbij de titel van de goederen overgaat voor invoer in het VK.

In het geval van veredelaars is de HMRC van mening dat de veredelaars, die nadrukkelijk geen eigenaar zijn van de goederen die zij in opdracht veredelen, geen recht hebben op aftrek van invoer-btw die zij hebben voldaan door als aangever op te treden voor douanedoelinden (gelijk aan de situatie in Nederland waarbij de aangever de btw verschuldigd is op grond van art. 22 Wet OB). De veredelaars hebben dit recht op aftrek niet omdat ze geen eigenaar van de goederen zijn. De HMRC stelt dat de eigenaar van de

⁴⁵ Op het moment van schrijven is het Verenigd Koninkrijk geen formeel lid meer van de EU (mededeling van de Raad inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, PBEU 2019 C 384 1/1) maar door de toepassing van de overgangperiode is het recht van de EU nog geldig in het VK tot en met 31 december 2020 (art. 126 en 127).

⁴⁶ Policy Paper van 11 april 2019, Revenue and Customs Brief 2 (2019): VAT – import VAT deducted as input tax by non-owners, <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-2-2019-vat-import-vat-deducted-as-input-tax-by-non-owners/revenue-and-customs-brief-2-2019-vat-import-vat-deducted-as-input-tax-by-non-owners> (geraadpleegd op 6 december 2020 om 09:15).

goederen op zou moeten treden als aangever en de betaalde invoer-btw in aftrek moet brengen.

In het tweede voorbeeld schetst de HMRC een situatie waarbij de levering van goederen plaatsvindt voor de goederen in het vrije verkeer zijn gebracht, maar waarbij de leverancier optreedt als aangever voor de invoer btw bij het in het vrije verkeer brengen. Ook in deze situatie zal de leverancier de btw verschuldigd zijn als aangever, maar trok deze de btw ook onterecht af. Correct zou volgens de HMRC zijn om de eigenaar van de goederen op te laten treden als aangever, deze is ook gerechtigd tot aftrek van de invoer-btw.

De HMRC is blijkens dit policy paper van mening dat alleen de eigenaar van de goederen gerechtigd is tot aftrek van verschuldigde invoer-btw.

4.2.3. Weindel Logistiek Service

In de zaak Weindel Logistiek Service die voorlag aan het HvJ⁴⁷, zijn ook vragen gesteld met betrekking tot het aftrekrecht van de invoer-btw.

In deze zaak heeft Weindel Logistiek Service B.V. (WLS) goederen uit verschillende derde-landen ingevoerd in Slowakije om deze om te pakken, waarbij WLS acteerde als een veredelaar en dus geen eigenaar werd van de goederen. WLS werd de invoer-btw verschuldigd bij het in het vrije verkeer brengen van de goederen in Slowakije. Nadat de goederen omgepakt waren, zijn de goederen weer uitgevoerd naar derde-landen.

De aftrek van de verschuldigde invoer-btw is WLS geweigerd door de Slowaakse autoriteiten, omdat WLS geen eigenaar van de goederen was, noch als eigenaar over de goederen kon beschikken. Dit lijkt dus sterk op het standpunt van de Britse autoriteiten. Daarnaast zijn de Slowaakse autoriteiten van mening dat er geen rechtsreeks verband bestaat tussen de kosten van de goederen en de veredelingsactiviteiten van WLS. Ook heeft WLS de goederen niet gebruikt voor goederenleveringen of diensten, WLS heeft de goederen namelijk niet verkocht.

WLS betoogt dat het vereiste van eigendomsrecht uitsluitend betrekking heeft op goederenleveringen aan een afnemer. Omdat WLS niet de afnemer van de goederen is, kan de Slowaakse belastingdienst niet eisen van WLS dat deze eigendom verkrijgt. Volgens WLS ontstaat het recht tot aftrek van invoer-btw als de goederen zijn ingevoerd ten behoeve van economische activiteiten van de belastingplichtige.

De prejudiciële vragen in deze zaak zijn gericht op de uitleg van art. 168 onder e btw-Richtlijn.

De eerste vraag richt zich op de vraag of art. 168 onder e btw-Richtlijn inderdaad vereist dat de belastingplichtige eigenaar van de goederen is, of als eigenaar over de goederen kan

⁴⁷ HvJ 8 oktober 2020, nr. C-621/19 (Weindel Logistiek Service). Omdat de zaak alleen in het Frans en Sloveens beschikbaar is, baseer ik me op een Nederlandse en Engelse vertaling gemaakt met de website www.DeepL.com.

beschikken. De tweede vraag richt zich op de vereiste belastbare handelingen. Betreft dit alleen de levering van de ingevoerde goederen of kunnen dit ook andere handelingen zijn?

Tot slot vraagt de verwijzende rechter zich af of er wel een rechtsreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de verschuldigde invoer-btw en de economische activiteiten van WLS indien de goederen niet worden gebruikt voor levering.

Het Hof van Justitie heeft de zaak op 8 oktober 2020 afgedaan met een beschikking. De reden hiervoor is dat deze vraag al eens beantwoord is aldus het HvJ. Het HvJ schrijft in de beschikking dat op grond van artikel 168 onder e) van de btw-Richtlijn er inderdaad recht op aftrek van invoer-btw is voor goederen die gebruikt worden voor belaste handelingen van de belastingplichtige, in dit geval WLS. Echter oordeelt het HvJ dat op basis van de uitspraak in de zaak DSV Road⁴⁸ er alleen sprake is van goederen die gebruikt worden door de belastingplichtige indien de kosten voor de aangekochte goederen en diensten verwerkt zijn in de prijs van de aanverwante leveringen van goederen of diensten.⁴⁹

In de beschikking inzake de zaak Weindel Logistik Service verwees het Hof van Justitie naar de beantwoording van de vierde vraag in de zaak DSV Road. In r.o. 49 precificeert het HvJ inderdaad dat er alleen aan de voorwaarde van gebruik voor belaste handelingen uit artikel 168 onder e) btw-Richtlijn wordt voldaan wanneer de kosten van de ingevoerde goederen zijn opgenomen in de prijs van de leveringen van goederen of diensten waarvoor de goederen gebruikt worden. Het gaat hierbij dus om de waarde van de goederen zelf die opgenomen moet zijn in de kostprijs van de activiteit, benadrukt het HvJ in r.o. 50.

In r.o. 46 van de beschikking inzake de zaak Weindel Logistik Service benadrukt het HvJ nogmaals dat personen die goederen invoeren zonder het eigendom te bezitten, in beginsel geen recht op aftrek van invoer-btw hebben, tenzij deze personen kunnen aantonen dat de kosten van invoer opgenomen is in de kostprijs van de navolgende handelingen.

Uit de vertaling van de beschikking inzake de zaak Weindel Logistik Service wordt niet helemaal duidelijk of de kosten van de goederen zelf opgenomen moeten zijn in de prijs van de navolgende handelingen of de kosten van de invoer-btw bijvoorbeeld. In combinatie met de genoemde rechtsoverwegingen in de zaak DSV Road moet mijns inziens geconcludeerd worden dat het moet gaan om de kosten van de goederen zelf die opgenomen moeten worden in de kostprijs van de economische activiteiten die met die goederen worden ondernomen.

4.2 Nationaal perspectief

4.2.1 Wet OB

In de Nederlandse wetgeving is het recht tot aftrekken van invoer-btw opgenomen in art. 15 lid 1 onder c ten eerste Wet OB. Hierin is bepaald dat de belasting ter zake invoer voor de

⁴⁸ HvJ 25 juni 2015, nr. C187/14, (DSV Road).

⁴⁹ HvJ 8 oktober 2020, nr. C-621/19 (Weindel Logistik Service), r.o. 45-47.

ondernemer bestemde goederen in aftrek kan worden gebracht, onder bij ministeriële regeling te stellen voorwaarden.

In art. 10 Uitv. Besch. staat vervolgens opgenomen dat een ondernemer de op voet van art. 22 Wet OB verschuldigde belasting ter zake voor hem bestemde goederen in aftrek kan brengen. Omdat middels art. 23 Wet OB alleen de persoon die de btw is verschuldigd en het tijdstip van verschuldigdheid wijzigt ten opzichte van art. 22 Wet OB, maar de verschuldigdheid zelf niet wijzigt, maak ik op dat art. 10 Uitv. Besch. ook van toepassing is indien de invoer-btw onder art. 23 Wet OB valt.

De Nederlandse wetgeving schrijft dus voor dat de ondernemer voor wie de goederen bestemd zijn de invoer-btw in aftrek kan brengen. Mijns inziens moet het begrip “bestemde” uit art. 15 lid 1 onder c ten eerste Wet OB hetzelfde worden uitgelegd als het begrip “bestemd voor” uit art 23 lid 1 Wet OB.

4.2.2 Besluit

Opmerkelijk is dat in het Besluit Heffing van omzetbelasting bij invoer⁵⁰ in paragraaf 4.3 is opgenomen dat veredelaars, zoals besproken in paragraaf 3.4.2.3, de verschuldigde omzetbelasting in aftrek kunnen brengen alsof zij degene zijn voor wie de goederen bestemd zijn. De Staatssecretaris gaat er kennelijk vanuit dat de goederen niet voor de veredelaar bestemd zijn, zoals bedoeld in art. 15 lid 1 onder c ten eerste Wet OB, en dat er goedkeuring nodig is om de veredelaar toch toe te staan de btw die met toepassing van artikel 23 Wet OB⁵¹ verschuldigd is geworden in aftrek te brengen.

Echter zou kunnen worden beargumenteerd dat een dergelijke veredelaar sowieso, dus ook zonder goedkeuring, degene is voor wie de goederen bestemd zijn. Hierbij speelt wederom de uitspraak van de HR in de zaak aangaande de jachtenmakelaar⁵² zoals besproken in paragraaf 3.4.2.2, waarbij de HR het begrip “bestemd” uitlegt als voor diegene die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt.

Hoewel een veredelaar als in het voorbeeld geen eigenaar is van de goederen, gebruikt hij de goederen wel voor zijn bedrijfsdoeleinden. Daarmee voldoet hij in principe aan de vereisten om de btw ter zake de invoer in aftrek te brengen zoals gesteld in art. 15 lid 1 onder c ten eerste Wet OB.

In het geval van consignatiezendingen, zoals beschreven in paragraaf 3.4.2.4 is eenzelfde soort goedkeuring opgenomen waarbij de consignatiehouder de verschuldigde invoer-btw in aftrek mag brengen. In deze situatie is het minder evident dat de goederen zijn bestemd voor de consignatiehouder. De noodzaak van deze goedkeuring is daarom begrijpelijker.

⁵⁰ Besluit van 13 november 2007, Heffing van omzetbelasting bij invoer, nr. CPP2007/1150M, paragraaf 4.3.

⁵¹ Al dan niet met behulp van de goedkeuring, ik verwijs naar paragraaf 3.4.2.3

⁵² HR 4 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:781, nr. 11/03027, V-N 2013/53.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

4.3 Aftrekgerechtigde

De btw-richtlijn spreekt over de belastingplichtige die de goederen gebruikt voor belaste handelingen, waaruit zowel de Britse als de Slowaakse belastingdienst kennelijk opmaken dat deze gebruiker ook eigenaar van de goederen moet zijn. Het blijkt het HvJ het gebruiksvereiste zo uitlegt dat de prijs van de ingevoerde goederen in de kostprijs van de opvolgende activiteiten verwerkt moet zijn. Dit zal in veel gevallen inderdaad de eigenaar van de goederen zijn, maar dat hoeft niet in alle gevallen zo te zijn.

In Nederland is een ander begrip dan 'gebruik' opgenomen in de wet, namelijk 'bestemd voor'. Ook dit begrip laat ruimte voor interpretatie. Met de goedkeuring van de Staatsecretaris om veredelaars bij uitzondering toe te staan de verschuldigde invoer-btw af te trekken indien gebruik is gemaakt van art. 23 Wet OB impliceert de Staatsecretaris dat deze goederen niet vanzelf als bestemd voor deze veredelaar kunnen worden aangemerkt.

De HR oordeelt echter dat degene voor wie de goederen zijn bestemd diegene is die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt en opneemt in de btw-aangifte van die onderneming. Daarmee lijkt het Nederlandse begrip 'bestemd voor' uitgelegd te moeten worden als 'gebruikt door', aldus de HR. Hoewel dit op het eerste gezicht overeen lijkt te komen met het begrip dat het HvJ hanteert, lijkt het er mijns inziens op dat dit een ander begrip is. Waar het HvJ aansluiting zoekt bij de kostprijs van de opvolgende handelingen, waarin de prijs van de ingevoerde goederen verwerkt moet zijn, doet de HR dit duidelijk niet. Immers, de makelaar in de jachten-zaak was ook geen eigenaar van de goederen, zie ook paragraaf 3.4.2.2.

Overigens moet worden opgemerkt dat de ondernemer die de btw in aftrek wil brengen op grond van de Wet OB, wel moet aantonen dat de invoer-btw verschuldigd is geweest. Dit kan een probleem vormen omdat blijkt dat degene die de invoer-btw verschuldigd is en degene die het recht op aftrek van invoer heeft een andere persoon kan zijn. Namelijk de aangever die de btw verschuldigd is geworden zoals een indirecte vertegenwoordiger of een andere derde, en degene die de goederen daadwerkelijk gaat gebruiken.

In de Uitvoeringsbeschikking is hier een oplossing voor te vinden. Een ondernemer kan invoer-btw die verschuldigd is op basis van art. 22 Wet OB in aftrek brengen als die goederen bestemd waren voor die ondernemer, mits dit blijkt uit boeken en bescheiden.⁵³ Mijns inziens hoeft de ondernemer zelf niet per se de invoer-btw verschuldigd te zijn geworden, dit kan dan ook aan aangever of indirecte vertegenwoordiger zijn.

4.4 Is de aftrekgerechtigde voor de btw genoemd op de douaneaangifte?

Het blijkt dat in de btw-Richtlijn de aftrek is toegestaan voor zover deze worden gebruikt voor belaste handelingen, dit aftrekrecht ziet dus op het gebruik, maar alleen in zover de prijs van

⁵³ Art. 10 Uitv. Besch.

de goederen is opgenomen in de kostprijs van de opvolgende economische activiteiten van de ondernemer. In de Nederlandse wet wordt aansluiting gezocht bij diegene voor wie de goederen bestemd zijn.

Het begrip 'bestemd' lijkt in hoge mate overeen te komen met de geadresseerde genoemd in vak 8 van de douaneaangifte. Echter, de HR legt dit begrip 'bestemd' ook uit als 'voor diegene die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt en opneemt in de aangifte', dit is dus een soort 'gebruiks'-begrip, zoals ook in de btw-Richtlijn is opgenomen.

Het lijkt er op dat de HR dit gebruiks-begrip anders uitlegt dan het HvJ dat doet, die aansluiting zoekt bij de kostprijs van de opvolgende economische handelingen.

In veel gevallen zal degene voor wie de goederen bestemd zijn en degene die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gaat gebruiken dezelfde zijn, maar dit hoeft niet noodzakelijkerwijs zo te zijn.

Wanneer gebruiker en bestemde eenzelfde persoon zijn, zou je in veel gevallen kunnen stellen dat deze persoon genoemd is in vak 8 van de douaneaangifte. Maar, indien dit uiteenloopt kan de aftrekgerechtigde niet worden teruggevonden op de douaneaangifte.

4.5 Deelconclusie

Mits verschuldigd geworden, is de invoer-btw aftrekbaar door degene voor wie de goederen bestemd zijn. De HR lijkt dit uit te leggen als diegene die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt. Dit lijkt ook in de buurt te komen van de aftrekgerechtigde op grond van de btw-Richtlijn, namelijk diegene die de goederen gebruikt voor belaste handelingen, echter geldt als voorwaarde dat de prijs van de goederen opgenomen moet zijn in de kostprijs van de navolgende economische handelingen, aldus het HvJ. Zowel de gebruiker zoals de HR uitlegt als de gebruiker zoals het HvJ uitlegt is als zodanig niet genoemd op de douaneaangifte. Wel zal dit in veel gevallen overeenkomen met de geadresseerde in vak 8 van de douaneaangifte.

In gevallen waarin art. 23 Wet OB geen toepassing vindt, zou het kunnen zijn dat degene die de invoer-btw verschuldigd is en diegene die gerechtigd is tot aftrek verschillende personen zijn. In het geval dat dit geen vertegenwoordiger is op grond van de douanewet zou dit problemen op kunnen leveren omtrent het aftrekken van de voorbelasting.

5. Conclusie

Helaas heeft het HvJ de zaak Weindel Logistik Service afgedaan met een beschikking. Jammer, omdat er niet veel arresten zijn over het recht op aftrek van invoer-btw. Echter scheidt het HvJ toch enige duidelijkheid door te benadrukken dat het DSV Road arrest ook in een dergelijk geval als deze toepassing heeft.

De btw-richtlijn beschrijft dat de belastingplichtige die de goederen gebruikt voor belaste handelingen recht op aftrek van de invoer-btw heeft. Het HvJ oordeelt dat een voorwaarde voor aftrek is dat het gebruik zich uitstrekt tot het feit dat de prijs van de ingevoerde goederen opgenomen moet zijn in de kostprijs van de navolgende handelingen.

In Nederland is een ander begrip dan gebruik opgenomen in de wet, namelijk 'bestemd voor'. Dit begrip laat ruimte voor interpretatie. Is bijvoorbeeld een veredelaar die de goederen gaat bewerken, maar geen eigenaar van de goederen is, een persoon voor wie de goederen bestemd is? Op grond van het arrest inzake de jachtenmakelaar neig ik ernaar dat de HR van mening is van wel. De HR oordeelde dat diegene voor wie de goederen bestemd zijn, diegene is die de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt en opneemt in de btw-aangifte.

Er blijft daarom dus een discrepantie tussen de Europeesrechtelijke uitleg, en de nationale uitleg van dit recht op aftrek.

Een gemiste kans. Mijns inziens was het rechtvaardiger en zeker ook vele malen eenvoudiger geweest als het Europees rechtelijk begrip gebruik ruimer was uitgelegd. Immers, een veredelaar went de ingevoerde goederen wel degelijk aan voor economische handelingen hoewel de veredelaar de prijs van de goederen niet zal verwerken in de kostprijs van de veredelingshandelingen.

Dit leidt mijns inziens tot onnodige lastendruk. Een eigenaar van goederen die veredeld moeten worden zal de invoer-btw moeten aftrekken, omdat de veredelaar dit niet kan. Zeker als de eigenaar niet gevestigd of geregistreerd is in het betreffende veredelingsland kan dit moeilijkheden opleveren.

Ook blijkt dat een dergelijk aftrekgerechtigde niet op het douaneformulier terug te vinden is, hoewel dit het leven een stuk eenvoudiger zou maken.

'De geadresseerde' uit vak 8 van de douaneaangifte lijkt hiervoor namelijk niet geschikt. Hoewel dit begrip op het eerste gezicht overeen lijkt te komen met het begrip 'bestemd' uit de Nederlandse wetgeving, wordt dit begrip 'bestemd' toch anders uitgelegd door de HR. Weer anders dan de aftrekgerechtigde op grond van de btw-Richtlijn, die als gezegd de prijs van de goederen moet opnemen in de kostprijs van zijn activiteiten, wat meestal de eigenaar zal zijn.

In de douaneaangifte komen dergelijke personen niet voor. In veel gevallen zal deze gebruiker wellicht overeenkomen met diegene voor wie de goederen bestemd zijn, maar dit zal niet in alle gevallen zo zijn.

Een echte verbinding tussen de geadresseerde en de aftrekgerechtigde voor de btw is er daarom niet.

Niet alleen de interpretatieverschillen leiden tot onduidelijkheid, ook het systeem kan zelfs leiden tot niet aftrekbare invoer-btw. Dat is niet de bedoeling in het systeem van de btw.

Kortom, een gemiste kans van het HvJ, want er is nog veel werk aan de winkel.

Literatuurlijst

Literatuur

- M. Van der Knaap en R. Ramautarsing, Invoer btw en Eurogate, BTW-bulletin 2016/77
- Vakstudie 06 – Omzetbelasting, Aantekening 3.1.2
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting (Fed Fiscale Studieserie, nr. 6), Deventer, Wolters Kluwer 2020 (zestiende druk)
- Hop, De invoerverlegging van art. 23 en voor wie de goederen zijn bestemd, BtwBrief 2014/2
- Mr. E.H. Mennes en mr. A. Wolkers, Btw-verleggingsregeling: voor wie zijn de goederen bestemd?, BTW-bulletin 2014/10
- Van Vliet, Wie is aansprakelijk voor de BTW bij invoer?, WFR 1992/298
- Redactie Vakstudie Nieuws, OB-besluit consignatiezending per 1 januari 2020 ingetrokken met overgangsregeling, V-N 2020/3.16

Jurisprudentie

- HvJ 8 oktober 2020, nr. C-621/19, Weindel Logistik Service
- HvJ 2 juni 2016, nr. C-226/14, Eurogate II
- HvJ 25 juni 2015, nr. C187/14, DSV Road
- HvJ 8 november 2012, nr. C-165-11, Profitube
- HvJ 2 juli 2009, nr. C-7/08, Har Vaessen Douane Service

- HR 4 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:781, nr. 11/03027, V-N 2013/53.17, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws
- HR 11 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7095, BNB 2003/210, m.nt. M.E. van Hilten
- HR 4 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:BH8047, nr. 26871

Beleid

- Besluit van 10 december 2019, Intrekking besluit consignatiezendingen, nr. 2019-24258
- Besluit van 13 november 2007, Heffing van omzetbelasting bij invoer, nr. CPP2007/1150M
- Besluit van 2 mei 1995, tot wijziging van het Besluit van 30 december 1993, nr. VB93/3672, nr. VB 95/63
- Besluit van 30 december 1993, Consignatiezendingen (mededeling 15), nr. VB 93/3672

Bijlage A – Enig Document

EUROPESE UNIE				TAA NG I F T E		A KANTOOR VAN VERZEKERINGVOER			
Exemplaar voor de afzender/exporteur	1	2 Afzender/Exporteur No.	3 Formulieren		4 Ladingbiljetten		1 KANTOOR VAN VERZEKERINGVOER		
	5 Artikelen	6 Totaal coll.	7 Referentienummer						
	8 Geadresseerde No.	9 Financieel verantwoordelijke No.		10 Land eerste bestem.		11 Handelsblad		13 G. L. D.	
	14 Aangever/Voorgenwoordig No.	16 Land van verzending/afvoer		15 Code L. verz./afv.		17 Code L. bestemming			
	18 Identiteit en nationaliteit van het vervoermiddel 18 vervoer	15 Oe.	20 Leveringsvoorwaarden						
	21 Identiteit en nationaliteit van het grensoverschrijdende actieve vervoermiddel	22 Valuta en totaal gefactureerd bedrag		23 Wisselkoers		24 Aard van de transactie			
	25 Verwijzing naar de goederen	26 Eisenlijst van de goederen	27 Plaats van lading	28 Financiële en boekgegevens					
	29 Kantoor van uitgang	30 Plaats van de goederen							
	31 Coll en omschrijving van de goederen	Merk en nummer - Omschrijving (n) - Aantal en oort		32 Artikel No.	33 Soortcode				
	44 Bijzondere vermeldingen/Voorgelegde stukken/Certificaten en vergunningen			34 Code L. oorsprong		35 Brutowaarde (kg)			
		37 R E G E L I N G		38 Nettowaarde (kg)		39 Contingent			
		40 Samenvoegde/Verschuifend document							
		41 Assenlijst/eisenlijst							
47 Eenmaking van de betaaldingen	Type	Maatstaf van hef.	Heffingsvoet	Bedrag	WB	48 Identificatie van het entepot			
							D COMPTABELE GEGEVENS		
	Totaal								
51 Voorziena factoren van verzending (in tekst)	50 Aangever - consumentel - douanevervoer Handtekening		No.		C KANTOOR VAN VERTREK				
	vertegenwoordigd door		Plaats en datum						
52 Zekerheid niet geldig voor					Code	53 Kantoor van bestemming (in tekst)			
	D CONTROLE DOOR HET KANTOOR VAN VERTREK		Stempel		54 Plaats en datum				
Uitslag:		Aangebachte verzegeling: Aantal:		handtekening of naam van de aangever/vertegenwoordig:					
merk:		Ternijf (Uitstel datum):							
Handtekening:									