



Datum van
inontvangstneming

:

08/02/2023

Zaak C-791/22

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

28 december 2022

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Hamburg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 december 2022

Verzoekende partij:

G.A.

Verwerende partij:

Hauptzollamt Braunschweig

Voorwerp van het hoofdgeding

Sigaretten uit derde landen die onbelast worden aangeboden op een markt in Polen en die worden doorverkocht aan een koper in Duitsland – Richtlijn 2006/112/EG – Communautaire douanewetboek – Mogelijkheid voor de belastingautoriteiten in Duitsland om btw bij invoer te heffen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzingsbeslissing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Is een bepaling van een lidstaat waarbij artikel 215, lid 4, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op de btw bij invoer, in strijd met richtlijn 2006/112/EG, in het bijzonder met de artikelen 30 en 60 van deze richtlijn?

Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, met name de artikelen 30, 60, 62, 70 en 71

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: „douanewetboek”), met name de artikelen 40 en 202 alsook artikel 215, lid 4

Aangevoerde nationale bepalingen

Umsatzsteuergesetz (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”), met name § 21, lid 2, waarin wordt bepaald dat de bepalingen inzake douanerechten van overeenkomstige toepassing zijn op de btw bij invoer.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Verzoeker komt op tegen de vaststelling van btw bij invoer voor gesmokkelde sigaretten. Op 29 september 2012 kocht verzoeker, die in Polen woont, op een markt in Słubice (Polen) in totaal 43 760 sigaretten, die alleen waren voorzien van Oekraïense en Belarussische accijnszegels. Hij vervoerde deze sigaretten, zonder de douaneautoriteiten daarvan in kennis te stellen, naar Duitsland, waar hij ze op 2 oktober 2012 in de buurt van Braunschweig aan zijn Duitse koper overhandigde. Tijdens deze overhandiging werd verzoeker aangehouden en werden de sigaretten in beslag genomen en later vernietigd.
- 2 Bij belastingaanslag van 3 februari 2015 heeft verweerder voor de sigaretten 2 006,38 EUR btw bij invoer vastgesteld. De sigaretten zijn volgens hem onrechtmatig in het douanegebied van de Unie binnengebracht. Derhalve is de douaneschuld ontstaan overeenkomstig artikel 202, lid 1, onder a), van het douanewetboek. Aangezien verzoeker dit had moeten weten, is hij een douaneschuldenaar in de zin van artikel 202, lid 3, derde streepje, van het douanewetboek. Bij overeenkomstige toepassing – op grond van § 21, lid 2, UStG – van de genoemde douanevoorschriften is de belasting verschuldigd geworden en is verzoeker schuldenaar van de btw bij invoer geworden. Met zijn beroep komt verzoeker op tegen deze belastingaanslag.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

- 3 De prejudiciële vraag is nagenoeg identiek aan die in het verzoek om een prejudiciële beslissing in zaak C-368/21. Het Hof van Justitie kon deze vraag niet beantwoorden in het arrest van 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Plaats waar de btw ontstaat II) (C-368/21, EU:C:2022:647), omdat deze gelet op het antwoord op de eerste prejudiciële vraag niet relevant was voor de beslissing.

- 4 Anders dan in zaak C-368/21 acht de verwijzende rechter het onmogelijk dat de plaats van invoer voor btw-doeleinden van de betreffende goederen in Duitsland gelegen is. De plaats van invoer van de sigaretten ligt veeleer in Polen. De sigaretten zijn geen goederen van de Unie, omdat zij voorzien zijn van Oekraïense en Belarussische accijnszegels. Zij werden op onbekende wijze naar Polen gebracht. Daar kwamen zij in het economische circuit van de Unie terecht omdat zij op een Poolse markt te koop werden aangeboden. De sigaretten waren dus niet in doorvoer zoals de pakketzendingen die het voorwerp waren van zaak C-26/18 (arrest van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), of het voertuig dat in zaak C-368/21 aan de orde was. Er zijn geen aanwijzingen dat de sigaretten uitsluitend bestemd waren voor consumptie buiten Polen. In feite werden de sigaretten ook gekocht door een inwoner van Polen, te weten verzoeker. Pas deze laatste besloot ze door te verkopen naar Duitsland.
- 5 De verwijzende rechter gaat dus uit van drie belastbare handelingen:
- (1) De invoer van de sigaretten in Polen vanuit een derde land [artikel 2, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112],
 - (2) de levering van de sigaretten door de verkoper aan verzoeker op de markt van Slubice [artikel 2, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112],
 - (3) de intracommunautaire verwerving van de sigaretten in Duitsland door verzoekers klant [artikel 2, lid 1, onder b), punt iii), van richtlijn 2006/112].
- 6 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft alleen de belastingheffing over de eerste handeling, de invoer van de sigaretten in Polen. Aangezien de btw bij invoer in Polen is ontstaan, zouden de Duitse douaneautoriteiten echter alleen bevoegd zijn voor de vaststelling van de btw bij invoer indien de btw bij invoer geacht wordt mutatis mutandis in Duitsland te zijn ontstaan ten gevolge van de fictie van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek. § 21, lid 2, UStG verklaart deze douanerechtelijke bepaling van overeenkomstige toepassing op de btw bij invoer. Aan de vereisten van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek is in het onderhavige geval mutatis mutandis voldaan: de verwerende Duitse douaneautoriteit heeft vastgesteld dat de btw bij invoer mutatis mutandis verschuldigd is geworden doordat de sigaretten in Polen uit een derde land op onregelmatige wijze zijn binnengebracht zoals bedoeld in artikel 202, lid 1, onder a), van het douanewetboek. De verschuldigde btw bij invoer bedraagt minder dan 5 000 EUR, te weten 2 006,38 EUR. De btw bij invoer wordt dus geacht in Duitsland verschuldigd te zijn geworden.
- 7 Het is echter de vraag of de – door § 21, lid 2, UStG voorgeschreven – overeenkomstige toepassing van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek in strijd is met richtlijn 2006/112. In dat geval zou artikel 215, lid 4, van het douanewetboek niet analoog mogen worden toegepast op de btw bij invoer. De overeenkomstige toepassing van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek zou

naar Unierecht wel aanvaardbaar zijn indien richtlijn 2006/112 zelf de toepassing van die douanebepaling in de onderhavige situatie zou voorschrijven. Zelfs indien de btw-richtlijn de overeenkomstige toepassing van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek niet zou voorschrijven, zou zij naar Unierecht geoorloofd zijn indien de btw-richtlijn niet aan die overeenkomstige toepassing in de weg staat.

- 8 De enige bepaling van richtlijn 2006/112 die in casu de toepassing van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek op de btw bij invoer zou kunnen voorschrijven, is artikel 71, lid 1, tweede alinea. Deze bepaling onderstelt – anders dan artikel 71, lid 2 – dat de goederen daadwerkelijk aan douanerechten onderworpen zijn. Dat is hier het geval omdat het op onregelmatige wijze binnenbrengen van de sigaretten een douaneschuld heeft doen ontstaan overeenkomstig artikel 202, lid 1, onder a), van het douanewetboek. Volgens onderverdeling 2402 2090 van de gecombineerde nomenclatuur, zoals opgenomen in verordening (EU) nr. 1006/2011 van 27 september 2011, wordt de douaneschuld berekend op basis van een invoerrecht van 57,6 %. Voor onder meer dit geval bepaalt artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 dat „het belastbare feit [plaatsvindt] en [...] de belasting verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen”. Het belastbare feit wordt in artikel 62, lid 1, van deze richtlijn gedefinieerd als het feit waardoor de wettelijke voorwaarden die vereist zijn voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld. Volgens artikel 62, lid 2, van die richtlijn is de belasting verschuldigd wanneer de betaling ervan kan worden gevorderd.
- 9 In die bepaling worden – abstract geformuleerd – het belastbare feit voor de btw en de btw-schuld in zekere zin gekoppeld aan de douaneschuld. Volgens de verwijzende rechter kan deze verwijzing naar de douanewetgeving op twee manieren worden opgevat. Volgens een ruime uitlegging verwijst de bepaling in kwestie naar de douanewetgeving voor alle voorwaarden waaronder de btw ontstaat. Volgens een enge uitlegging verwijst zij alleen naar de douanewetgeving voor het tijdstip waarop het belastbare feit voor de btw plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt.
- 10 Het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) vat artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 op als een alomvattende verwijzing naar de douanewetgeving. Volgens deze opvatting zou artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 de overeenkomstige toepassing van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek niet alleen niet verbieden, maar zelfs gelasten. De prejudiciële vraag zou dan dus duidelijk ontkennend moeten worden beantwoord.
- 11 De verwijzende rechter is daarentegen geneigd te oordelen dat artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 slechts naar de douanewetgeving verwijst voor het *tijdstip* waarop het belastbare feit voor de btw plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt. Deze opvatting vindt steun in de bewoordingen, de totstandkomingsgeschiedenis en de systematiek van die bepaling.

- 12 De bewoordingen van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 koppelen het ontstaan van het belastbare feit voor de btw en van de btw-schuld enkel aan de douanewetgeving wat betreft het tijdstip waarop zij ontstaan. De bewoordingen van de bepaling onderstellen dat er een belastbaar feit voor de btw heeft plaatsgevonden en dat btw verschuldigd is geworden in de zin van artikel 62 van richtlijn 2006/112. Een dergelijke enge, op de bewoordingen gebaseerde uitlegging van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn is ook zinvol, omdat de douanewetgeving verschillende bepalingen bevat die betrekking hebben op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstaat, bijvoorbeeld artikel 201, lid 2, de artikelen 202 tot en met 204, artikel 209, lid 2, artikel 210, lid 2, en artikel 211, lid 2, van het douanewetboek. De overeenkomstige toepassing van deze douanevoorschriften op de btw bij invoer zou betekenen dat ook de btw bij invoer op deze tijdstippen zou ontstaan.
- 13 De ontwikkeling van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 doet evenwel vermoeden dat deze bepaling onderstelt dat zich reeds een belastbaar feit voor de btw heeft voorgedaan en dat reeds btw verschuldigd is geworden. De verhouding tussen douanerechten en btw bij invoer werd voor het eerst geregeld in artikel 7 van de Tweede richtlijn (67/288/EEG) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, 1303/67). In artikel 7, lid 2, van deze richtlijn worden het ontstaan en de opeisbaarheid van douaneschulden en btw-schulden uitdrukkelijk aan elkaar gekoppeld. In de oorspronkelijke versie van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) staat in artikel 10, lid 3, iets soortgelijks te lezen: „Bij invoer vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van het binnenkomen van het goed in het binnenland in de zin van artikel 3. Indien ingevoerde goederen zijn onderworpen aan invoerrechten, [...] kunnen de lidstaten het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze communautaire rechten.”
- 14 Artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn is gewijzigd bij artikel 1, punt 6, van richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB 1991, L 376, blz. 1). Deze gewijzigde versie is vrijwel identiek aan de hier toepasselijke versie van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112. In deze versie is de koppeling tussen het belastbare feit en de verschuldigdheid van btw bij invoer en douanerechten beperkt tot het tijdstip waarop de douanerechten verschuldigd worden.
- 15 Ook de systematiek van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 verzet zich tegen een verwijzing naar de douanewetgeving die betrekking heeft op

andere aspecten dan het tijdstip waarop de rechten verschuldigd worden. Zo wordt de plaats van invoer behandeld in hoofdstuk 4 van titel V van deze richtlijn (artikelen 60 en 61). Deze titel regelt uitdrukkelijk de „plaats van de belastbare handelingen”. Artikel 71, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn staat daarentegen in Titel VI van de richtlijn, met als opschrift „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”.

- 16 Ook de plaats van artikel 71 binnen hoofdstuk 4 van titel VI van richtlijn 2006/112 wijst erop dat de bepaling alleen betrekking heeft op het tijdstip waarop btw verschuldigd wordt, maar niet op de plaats waar dit gebeurt. Dit hoofdstuk bestaat uit twee artikelen (artikel 70 en artikel 71). Artikel 70 bepaalt het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt en de belasting bij invoer verschuldigd wordt. Het zal nauwelijks verbazing wekken dat dit volgens het artikel het tijdstip van de invoer is. Artikel 70 bepaalt dus voor de invoer wat artikel 63 bepaalt voor de levering van goederen en diensten en wat artikel 68 van richtlijn 2006/112 bepaalt voor de intracommunautaire verwerving van goederen: het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt.
- 17 Ten slotte pleit een andere systematische overweging tegen een ruime uitlegging van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112: indien deze bepaling daadwerkelijk een alomvattende verwijzing naar de douanewetgeving zou bevatten, zouden de bepalingen van richtlijn 2006/112 betreffende de btw bij invoer overbodig zijn. Voor de aan douanerechten onderworpen invoer zouden alle aspecten van de btw bij invoer uitsluitend worden geregeld door de douanewetgeving. Voor alle andere, niet aan douanerechten onderworpen invoer zou de toepassing van de douanewetgeving voortvloeien uit artikel 71, lid 2, van richtlijn 2006/112.
- 18 Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie komt niet duidelijk naar voren of artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 ook naar de douanewetgeving verwijst voor de plaats waar de btw verschuldigd wordt. In het arrest Dansk Transport og Logistik heeft het Hof van Justitie in zijn antwoord op de vierde prejudiciële vraag om te beginnen de autonomie van douanerechten en btw bij invoer benadrukt (arrest van 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punt 102). Daarnaast maakt het Hof in zijn antwoord op de derde prejudiciële vraag duidelijk dat het belastbare feit voor en de verschuldigdheid van de douanerechten en de btw in wezen identiek zijn (punt 91).
- 19 In het arrest van 11 juli 2013, ██████████ (C-273/12, EU:C:2013:466, punt 41), verklaart het Hof van Justitie over artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 het volgende: „Dienaangaande zij eraan herinnerd dat de btw bij invoer en de douanerechten enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden gebracht. Dit parallelisme wordt trouwens bevestigd door het feit dat de lidstaten op grond van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn het belastbare feit en het verschuldigd worden

van de btw bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten [...]”.

- 20 De tweede volzin van deze passage zou aldus kunnen worden begrepen dat het Hof artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 opvat als een alomvattende verwijzing naar de douanewetgeving. De verwijzende rechter betwijfelt echter of de uiteenzetting van het Hof aldus moet worden opgevat. In de betreffende passage wordt het arrest van 6 december 1990, ██████████ (C-343/89, EU:C:1990:445, punt 18), aangehaald en wordt slechts de verwijzing naar artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn vervangen door een verwijzing naar artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112. Het arrest ██████████ refereert op zijn beurt aan het arrest van 28 februari 1984, ██████████ (294/82, EU:C:1984:81, punt 18), aan. Beide aangehaalde arresten zijn echter gewezen vóór de wijziging van artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn bij richtlijn 91/680/EEG. Aangezien het Hof van Justitie in punt 41 van het arrest ██████████ weliswaar bepalingen heeft vervangen, maar zijn formuleringen niet heeft aangepast aan de bewoordingen van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 (het vermeldt dat de lidstaten op grond van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn „mogen verbinden”, hoewel zij daartoe door richtlijn 91/680/EEG allang zijn „verplicht”), wil de verwijzende rechter zijn arrest niet voorbarig op deze verklaring van het Hof van Justitie baseren.
- 21 Ten slotte wordt de betekenis van punt 41 van het arrest ██████████ gerelativeerd door het feit dat het Hof deze passage weliswaar aanhaalt in het arrest van 10 juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579, punt 41), maar in dat arrest tot de slotsom komt dat het verschuldigd worden van douanerechten er niet noodzakelijk toe leidt dat ook btw bij invoer verschuldigd wordt. In dit verband refereert de verwijzende rechter aan punt 91 van de conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de gevoegde zaken *Eurogate Distribution* en *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:1), die het analytische kader waarin ook de hier gestelde prejudiciële vraag moet worden beantwoord, treffend karakteriseert.
- 22 Het Hof van Justitie heeft dit analytische kader in zijn latere arresten van 2 juni 2016, *Eurogate Distribution* (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405); 1 juni 2017, ██████████ ██████████ (C-571/15, EU:C:2017:417), en 10 juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung* (C-26/18, EU:C:2019:579), overgenomen en is van geval tot geval nagegaan of het ontstaan van btw bij invoer kan worden gerechtvaardigd op grond van het btw-recht. Deze overwegingen zouden zinloos zijn als artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 zou worden opgevat als een alomvattende verwijzing naar de douanewetgeving. Indien deze bepaling niet aldus kan worden begrepen dat het ontstaan van de douaneschuld er nagenoeg automatisch toe leidt dat btw bij invoer verschuldigd wordt, is er geen reden om aan te nemen dat zij de overeenkomstige toepassing van een bevoegdheidsregel uit de douanewetgeving op het btw-recht bij invoer vereist.

- 23 Voorts gaat de verwijzende rechter ervan uit dat het Hof van Justitie de prejudiciële vraag niet reeds heeft beantwoord in het arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C-7/20, EU:C:2021:161).
- 24 Aanknopingspunten voor de uitlegging van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 zijn ten slotte te vinden in het arrest van 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), waarin het Hof van Justitie heeft geweigerd om artikel 124, lid 1, onder e), van het douanewetboek mutatis mutandis toe te passen op de btw bij invoer.
- 25 Het Hof herhaalt allereerst de uit de arresten Dansk Transport og Logistik en ██████████ bekende formulering dat btw bij invoer en douanerechten „vergelijkbaar” zijn wat hun belangrijkste kenmerken betreft en dat er sprake is van een parallellisme dat wordt bevestigd door artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 (arrest van 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punt 47). Anders dan in punt 98 van het arrest Dansk Transport og Logistik past het Hof van Justitie het parallellisme echter niet toe op het tenietgaan van de schuld in verband met btw bij invoer. Het Hof stelt veeleer vast dat de btw-richtlijn geen bepaling bevat als die op grond waarvan de douaneschuld voor smokkelwaar tenietgaat om de in artikel 124, lid 1, onder e), van verordening nr. 952/2013 genoemde redenen (arrest van 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė, C-489/20, EU:C:2022:277, punt 49).
- 26 Ook al gaat het in casu niet om de overeenkomstige toepassing van douanerechtelijke gronden voor het tenietgaan, maar om douanerechtelijke bevoegdheidsregels voor de btw bij invoer, verstaat de verwijzende rechter het arrest van 7 april 2022, Kauno teritorinė muitinė (C-489/20, EU:C:2022:277), aldus dat artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 niet kan worden opgevat als een alomvattende verwijzing naar de douanewetgeving. Alleen zo kan worden verklaard waarom het Hof van Justitie deze bepaling aanhaalt en de gevolgen ervan voor het verschuldigd worden van douanerechten en btw vermeldt, teneinde vervolgens een leemte in de btw-richtlijn vast te stellen met betrekking tot het tenietgaan van de btw-schuld.
- 27 Ten slotte vraagt de verwijzende rechter zich af of de bevoegdheidsregeling van richtlijn 2006/112 uitputtend is. Mocht het Hof van Justitie de enge uitlegging van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van deze richtlijn delen, betekent dit volgens de verwijzende rechter immers niet automatisch dat het Duitsland krachtens het Unierecht verboden is om artikel 215, lid 4, van het douanewetboek mutatis mutandis toe te passen op de btw bij invoer. Het gaat er namelijk om of artikel 71, lid 1, tweede alinea, van die richtlijn de overeenkomstige toepassing van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek voorschrijft. Het is een andere vraag of richtlijn 2006/112 dit verbiedt omdat de regeling als uitputtend moet worden beschouwd. Dit moet door uitlegging worden bepaald.
- 28 De plaats van invoer is geregeld in de artikelen 60 en 61 van richtlijn 2006/112. Het feit dat de bevoegdheid tot inning van de douanerechten en de btw

afzonderlijk moet worden geanalyseerd (arrest van 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punt 102), zou ervoor kunnen pleiten dat de artikelen 60 en 61 een uitputtende regeling bevatten.

- 29 Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie (arresten van 2 juni 2016, Eurogate Distribution, C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579), zou echter ook een andere lezing kunnen worden afgeleid. Net zoals in die procedures gaat het in de onderhavige zaak om de btw-rechtelijke gevolgen van een douanerechtelijke inbreuk en om de vraag welke lidstaat verantwoordelijk is voor de heffing van de btw bij invoer. De verwijzende rechter begrijpt deze beslissingen aldus dat de btw-rechtelijke gevolgen van een douanerechtelijke inbreuk niet uitputtend zijn geregeld in de btw-richtlijn. Zo kon het Hof van Justitie de invoer voor btw-doeleinden in deze gevallen afhankelijk stellen van het ongeschreven element van het belastbare feit, te weten de binnenkomst in het economisch circuit van de Unie.
- 30 Tegen deze achtergrond is het denkbaar dat richtlijn 2006/112 ook met betrekking tot andere aspecten van de invordering van de btw bij invoer als niet-uitputtend kan worden beschouwd, voor zover de btw bij invoer verschuldigd wordt in verband met douanerechtelijke inbreuken. De bewoordingen van artikel 60 van richtlijn 2006/112 laten hiervoor ruimte. Wanneer artikel 215, lid 4, van het douanewetboek van overeenkomstige toepassing is op de btw bij invoer, wordt namelijk geen plaats van invoer vastgesteld die in strijd is met artikel 60 van richtlijn 2006/112, maar wordt slechts de bevoegdheid van een andere lidstaat tot heffing van de btw gefingeerd met het oog op de doeltreffende inning van de btw-vordering tot het bedrag van 5 000 EUR.
- 31 De door artikel 215, lid 4, van het douanewetboek mutatis mutandis veroorzaakte verschuiving van de bevoegdheid zou evenwel in strijd kunnen zijn met het voor de btw geldende territorialiteitsbeginsel. Volgens het fiscale territorialiteitsbeginsel komen de inkomsten immers toe aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt (arrest van 27 september 2007, ██████ C-146/05, EU:C:2007:549, punt 37). In het onderhavige geval heeft verzoeker de sigaretten na aankoop in Polen doorverkocht aan een koper in Duitsland. Aangezien de sigaretten echter in Polen aan het grote publiek te koop werden aangeboden, kwamen zij daar in het economische circuit terecht.
- 32 In dit opzicht verschilt de btw van de douanerechten, waar het territorialiteitsbeginsel binnen de Unie geen rol speelt. Ongeacht in welke lidstaat de douanerechten worden geheven, komen zij immers toe aan de Unie. Daarom staat bij de douanerechten een doeltreffende inning centraal, hetgeen wordt bereikt door artikel 215, lid 4, van het douanewetboek.