



Datum van inontvangstneming : 16/02/2018

Zaak C-26/18

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

Datum van indiening:

16 januari 2018

Verwijzende rechter:

Hessisches Finanzgericht (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

2 november 2017

Verzoekster:

Federal Express Corporation, Duitse vestiging

Verweerder:

Hauptzollamt Frankfurt am Main (hoofddouanekantoor van Frankfurt am Main, Duitsland)

Voorwerp van het hoofdgeding

Richtlijn 2006/112 – Artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 – Begrip invoer van goederen – Behandeling van gevallen waarin het binnenbrengen van goederen in de Unie of hun daaropvolgende verdere vervoer binnen de Unie inbreuk op douanevoorschriften heeft gemaakt – Vereiste dat goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen opdat btw bij invoer ontstaat

Voorwerp en rechtsgrond van het verzoek

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

Eerste vraag:

Veronderstelt de invoer van goederen, in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, dat een in de Unie binnengebracht goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen, of volstaat het loutere risico dat het binnengebrachte goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt?

In het geval dat de invoer van goederen veronderstelt dat de goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen:

Tweede vraag:

Komt een in de Unie binnengebracht goed in het economische circuit van de Unie terecht wanneer het goed in strijd met de douanewetgeving niet onder een regeling is geplaatst in de zin van artikel 61, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 of aanvankelijk wel onder een dergelijke regeling is geplaatst maar later op grond van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze aan deze regeling wordt onttrokken, of veronderstelt het binnenbrengen in het economische circuit van de Unie in het geval van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze dat kan worden aangenomen dat het goed op grond van deze douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze in het belastinggebied van de lidstaat waar de onrechtmatige handelwijze heeft plaatsgevonden, in het economische circuit van de Unie terecht is gekomen en dus mogelijkterwijs is verbruikt of gebruikt?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

EG-Verdrag, in het bijzonder artikel 24

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, in het bijzonder de artikelen 7 en 16

Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: „CDW”), in het bijzonder de artikelen 40, 202, 203 en 204

Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (hierna: „CDW-UVO”), in het bijzonder de artikelen 444 en 445

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”), in het bijzonder de artikelen 1, 2, 30, 60, 61, 71, 156, 276 en 277

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting, hierna: „UStG”), in het bijzonder § 21

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure

- 1 Het geschil tussen partijen betreft de vraag of voor goederen die door de lucht voor het eerst in de Unie zijn binnengekomen op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland en vervolgens met een ander vliegtuig verder naar Griekenland zijn vervoerd, btw bij invoer in Duitsland is ontstaan wanneer bij het binnenbrengen in de Unie inbreuk op de douanewetgeving werd gemaakt (veronderstelling 1) of, wanneer daarbij weliswaar geen inbreuk op de douanewetgeving werd gemaakt, maar het daaropvolgende vervoer van de goederen naar Griekenland geschiedde zonder de douanerechtelijk voorgeschreven plaatsing onder de regeling extern communautair douanevervoer (veronderstelling 2).
- 2 Bij brief van 23 oktober 2008 deelde het douanekantoor van de luchthaven in Athene verweerder o.a. mee dat er zich in januari 2008 bij 18 zendingen van verzoekster onregelmatigheden hadden voorgedaan in de regeling extern communautair douanevervoer bij het vervoer van goederen door de lucht (artikel 444 e.v. CDW-UVO). Uit onderzoek bij verzoekster bleek dat het daarbij ging om goederen uit Israël, Mexico en de Verenigde Staten met verschillende geadresseerden in Griekenland.
- 3 Verweerder verzond daarop op 30 november en 1 december 2010 in totaal vijf aanslagen aan verzoekster waarin onder meer omzetbelasting bij invoer op de voornoemde zendingen werd geheven. Voor 14 zendingen ging verweerder ervan uit dat de goederen niet conform artikel 40 CDW bij de douane waren aangebracht en bijgevolg onregelmatig in het douanegebied van de Unie waren binnengebracht, en baseerde hij de aanslagen derhalve op artikel 202, CDW. Met betrekking tot de omzetbelasting bij invoer beriep verweerder zich op § 21, lid 2, UStG, op grond waarvan de voorschriften inzake douanerechten mutatis mutandis gelden voor de omzetbelasting bij invoer. Voor de vier overige zendingen nam verweerder aan dat zij ongeoorloofd uit de opslagplaats waren verwijderd en dat er derhalve een douaneschuld was ontstaan krachtens artikel 203 CDW.
- 4 Verzoekster neemt aan dat de goederen na aankomst in Athene na heffing van (Griekse) omzetbelasting bij invoer in het vrije verkeer waren gebracht. Een bewijs hiervoor kon zij echter niet overleggen.
- 5 De omzetbelasting bij invoer werd door verzoekster betaald. In november 2011 vorderde zij echter terugbetaling ervan, onder meer met de motivering dat dubbele heffing ervan tegen het Unierecht zou indruisen. Verweerder verwierp de teruggaafverzoeken. De bezwaarprocedures die verzoekster daarna instelde,

bleven grotendeels zonder resultaat. Vervolgens heeft zij het onderhavige beroep ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van verwijzingsbeslissing

- 6 a) Volgens artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is de invoer van goederen een handeling die onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde. Als invoer van goederen wordt beschouwd het binnenbrengen in de Unie van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het EG-verdrag (thans artikel 29 VWEU) (artikel 30, lid 1, btw-richtlijn).
- 7 Anders dan bijvoorbeeld douanerechten is de belasting over de toegevoegde waarde een nationale belasting van de lidstaten. De btw-richtlijn bepaalt de lidstaat waarvan de btw bij invoer van goederen in de Unie ontstaat dan ook aan de hand van de plaats van invoer. Volgens artikel 60 van de btw-richtlijn is dat in beginsel de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen van de Unie bevindt.
- 8 Uit artikel 61, eerste alinea, van de btw-richtlijn blijkt dat het alleen bij dit beginsel blijft wanneer het in de Unie binnengebrachte goed niet onder een van de in artikel 156 van de btw-richtlijn bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer wordt geplaatst. Wordt het onder een van deze regelingen geplaatst, vindt de invoer niet plaats in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed in de Unie werd binnengebracht maar in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen of situaties wordt onttrokken. Naar het oordeel van de verwijzende rechter volgt daaruit dat er geen plaats van invoer en bijgevolg ook geen lidstaat is waarvan de btw bij invoer ontstaat zolang het goed aan een van deze regelingen onderworpen is.
- 9 b) Daaruit zou kunnen worden geconcludeerd dat verdere toetsing onnodig is wanneer het op het grondgebied van de Unie binnengebrachte goed niet onder een douanerechtelijk vastgestelde, onder artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn vallende regeling is geplaatst – namelijk wanneer bij het binnenbrengen van het goed inbreuk op de douanewetgeving werd gemaakt (veronderstelling 1) – of wanneer het goed aanvankelijk wel onder een dergelijke regeling werd geplaatst maar vanaf een zeker ogenblik na het binnenbrengen werd onttrokken aan de betrokken regeling of aan een andere van de voornoemde regelingen waaronder het aansluitend op de eerste regeling werd geplaatst (veronderstelling 2).
- 10 De verwijzende rechter betwijfelt echter of dit toereikend is om een invoer van goederen aan te nemen. Daartegen pleiten de bewoordingen van de artikelen 30 en 60 van de btw-richtlijn, het doel en de strekking van de omzetbelasting als verbruiksbelasting en de uiteenzettingen van het Hof over deze kwestie in zeer recente arresten.

- 11 aa) Artikel 30, lid 1, van de btw-richtlijn vermeldt het binnenbrengen van een goed „dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag”. Zoals blijkt uit dit artikel, wordt daarmee bedoeld op een goed dat zich niet in het douanerechtelijk vrije verkeer bevindt. Bijgevolg is er geen sprake van invoer van goederen wanneer onder de regeling intern communautair douanevervoer vervoerde goederen via een derdelandsgebied opnieuw op het grondgebied van de Unie worden binnengebracht. Daarentegen geldt als invoer van goederen in de zin van de btw-wetgeving echter wel het binnenbrengen van een goed dat zich in het vrije verkeer bevindt uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Unie in andere delen van het douanegebied waarop de btw-richtlijn toepassing vindt (lid 2).
- 12 Ook artikel 61 van de btw-richtlijn spreekt van een goed „dat zich niet in het vrije verkeer bevindt” (lid 1) of dat zich weliswaar in het vrije verkeer bevindt maar aan een regeling in de zin van de artikelen 276 en 277 (bijvoorbeeld, de regeling intern communautair douanevervoer) is onderworpen (lid 2). Het onderscheid tussen goederen die zich niet in het douanerechtelijk vrije verkeer bevinden en andere „waarvoor ... de invoerformaliteiten zijn verricht” (cf. artikel 24 EG), wijst erop dat niet alleen het binnenbrengen van belang is maar dat de Europese wetgever in beginsel de verrichting van de invoerformaliteiten – en derhalve het in het douanerechtelijk vrije verkeer brengen van de binnengebrachte niet-communautaire goederen – voor ogen heeft om een invoer van goederen in de zin van de btw-wetgeving aan te nemen.
- 13 Voor een op het grondgebied van de Unie binnengebracht goed zou bijgevolg het in het vrije verkeer brengen een voorwaarde kunnen zijn om van invoer te kunnen spreken, en beslissend kunnen zijn voor de uitlegging van de bepalingen over de plaats van invoer (artikel 60 e.v. btw-richtlijn) en het tijdstip van ontstaan van de belasting (artikel 71 btw-richtlijn).
- 14 bb) De belasting over de toegevoegde waarde – en bijgevolg ook de btw bij invoer – is een verbruiksbelasting (artikel 1, lid 2, eerste alinea, btw-richtlijn). Volgens de achterliggende gedachte ervan leidt zij bijgevolg alleen tot belastingheffing wanneer de belastbare dienstverrichting bij de ontvanger van de dienstverrichting tot een eindverbruik leidt, en het is de eindverbruiker die de belasting verschuldigd is. Het druist in tegen deze gedachte dat wanneer de belastingheffing alleen zou aanknopen aan het binnenbrengen van het goed indien dit niet onder een douanerechtelijke regeling is geplaatst, of ook aan het feit dat het goed vanaf een bepaald ogenblik aan de betrokken douanerechtelijke regeling is onttrokken. Want dit kan ertoe leiden dat de btw bij invoer reeds ontstaat in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed in de Unie wordt binnengebracht en niet pas in de lidstaat van bestemming waarin de eindverbruiker gevestigd is, en dat de vervoerder – die geen recht op aftrek kan doen gelden – belastingplichtig wordt in plaats van de geadresseerde van het goed.

- 15 cc) Het Hof heeft zich in het recente verleden meermaals uitgesproken over de vraag van het ontstaan van btw bij invoer in het geval van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze.
- 16 In het arrest van 15 mei 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), heeft het Hof geoordeeld dat belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in artikel 7, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) genoemde regelingen zijn onttrokken, zelfs indien een douaneschuld op grondslag van artikel 204 CDW is ontstaan (punt 2 van het dictum). Het goed zou moeten worden geacht te zijn ingevoerd wanneer het op de datum van wederuitvoer vanwege het ontstaan van een douaneschuld reeds onttrokken is aan de in artikel 7, lid 3, en artikel 16, lid 1, B, onder a), van de Zesde richtlijn genoemde regelingen (punt 54). Over de vraag of het feit dat het goed aan een van de genoemde regelingen is onttrokken, altijd betekent dat het goed in het economische circuit van de Unie terecht is gekomen, of dat het voor het bestaan van een invoer niet eens nodig is dat een goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt, heeft het Hof zich in dit arrest niet uitgesproken.
- 17 Ook in het arrest van 2 juni 2016, Eurogate Distribution (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405), heeft het Hof er eerst op gewezen dat de goederen tot hun wederuitvoer onder de regeling douane-entrepot vielen (punt 65), een procedure in de zin van artikel 156, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn. Het Hof voegde daaraan echter toe: „Ook werd niet betwist dat er geen enkel risico bestond dat zij in het economische circuit van de Unie terecht zouden komen.” Daaruit zou kunnen worden opgemaakt dat in gevallen, zoals in casu, waarin de op het grondgebied van de Unie binnengebrachte goederen niet onder een douanerechtelijke regeling waren geplaatst of waren onttrokken aan de regeling waaronder ze aanvankelijk waren geplaatst, alleen nog hoeft te worden onderzocht of het risico bestond dat zij in het belastinggebied van de betrokken lidstaat in het economische circuit van de Unie terecht kwamen. Doorgaans kan worden aangenomen dat dit risico bestond, aangezien de goederen, doordat zij onregelmatig waren binnengebracht respectievelijk waren onttrokken aan het douanetoezicht, niet of niet langer aan precies dat toezicht onderworpen waren.
- 18 Het Hof heeft echter in hetzelfde punt van dit arrest verder gepreciseerd dat naast de douaneschuld tevens een btw-schuld zou kunnen bestaan „als op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor de douaneschuld is ontstaan, kon worden aangenomen dat de betrokken goederen in het economische circuit van de Unie zijn gebracht”. Volgens dit criterium zou in casu moeten worden ontkend dat de Duitse omzetbelasting bij invoer is ontstaan, aangezien het onregelmatige binnenbrengen noch de onttrekking aan het douanetoezicht ertoe heeft geleid dat de goederen in het Duitse belastinggebied in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen. Het staat immers vast dat zij verder naar Athene werden vervoerd en pas daar zijn verbruikt.
- 19 In het arrest van 1 juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), heeft het Hof eerst gewezen op zijn uiteenzettingen in punt 65 van het arrest

Eurogate Distribution (punt 54) om vervolgens in overweging te nemen of de goederen (daadwerkelijk) in het economische circuit van de Unie zijn gebracht (punten 55-57). Daaruit blijkt dat een loutere risicosituatie niet volstaat voor het ontstaan van een btw-schuld bij invoer.

- 20 Ook in het arrest van 18 mei 2017, *Latvijas dzelzceļš* (C-154/16, EU:C:2017:392), wees het Hof erop dat de belasting over de toegevoegde waarde „uit haar aard een verbruiksbelasting is” en van toepassing is op goederen en diensten „die in het economische circuit van de Unie terecht komen en kunnen worden verbruikt”, en dat bijgevolg het onttrekken van goederen aan de regeling *extern communautaire douanevervoer* „dus moet worden geacht ertoe te strekken dat die goederen terecht komen in het economische circuit van de Unie.” (punten 69 en 70).
- 21 c) Op grond van deze overwegingen zou het in het geval van niet-communautaire goederen die op het grondgebied van de Unie zijn binnengebracht, kunnen zijn dat de btw bij invoer van de lidstaat binnen het belastinggebied waarvan de goederen op het grondgebied van de Unie werden binnengebracht, slechts ontstaat wanneer de goederen ook binnen het belastinggebied van deze lidstaat in het economische circuit van de Unie terecht komen, en dat van een binnenkomen in het economische circuit van de Unie alleen sprake is wanneer de goederen volgens de voorschriften van het douanerecht in het vrije verkeer zijn gebracht of wanneer door een inbreuk op de douanewetgeving de veronderstelling ontstaat dat de goederen in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen en konden worden verbruikt of gebruikt (bijvoorbeeld bij de ontvreemding van goederen uit een douane-entrepot door een dief; zie arrest van 11 juli 2013, *Harry Winston*, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 42). Enkel en alleen in dat geval zou er sprake zijn van een invoer die een btw-schuld doet ontstaan. De bepalingen over de plaats van invoer (artikel 60 e.v. btw-richtlijn) zouden bijgevolg moeten worden uitgelegd met inachtneming van de plaats waar de invoer in voornoemde zin plaatsvond. Evenzo zou in dergelijke gevallen met betrekking tot het tijdstip van ontstaan van de btw bij invoer (cf. artikel 71 btw-richtlijn) ook met het binnenkomen in het economische circuit van de Unie rekening moeten worden gehouden.