



Datum van
inontvangstneming

:

11/12/2015

Zaak C-571/15

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

6 november 2015

Verwijzende rechter:

Hessisches Finanzgericht (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 september 2015

Verzoekende partij:

Wallenborn Transports SA

Verwerende partij:

Hauptzollamt Gießen

HESSISCHES FINANZGERICHT

[OMISSIS]

BESCHIKKING

In het geding tussen

Wallenborn Transports S.A. [OMISSIS] Munsbach, Luxemburg

– verzoekster –

[OMISSIS]

en

Hauptzollamt Gießen [OMISSIS]

– verweerder –

inzake

omzetbelasting bij invoer

[Or. 2]

heeft de 7. Senat [OMISSIS] ter terechtzitting van 29 september 2015

[OMISSIS]

de volgende beschikking gegeven:

De behandeling van de zaak wordt geschorst.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt krachtens artikel 267, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

Vraag 1:

Is de btw-regeling van een lidstaat, op basis waarvan vrije zones van het controletype I (vrijhavens) niet tot het binnenland behoren, een situatie in de zin van artikel 156, zoals genoemd in artikel 61, eerste alinea, en in artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn?

Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord:

Vraag 2:

Vinden voor goederen die aan invoerrechten zijn onderworpen, overeenkomstig artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting plaats op hetzelfde tijdstip als dat waarop het belastbare feit **[Or. 3]** en het verschuldigd worden ter zake van de invoerrechten zich voordoen, wanneer het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van de invoerrechten zich voordoen in een vrije zone van het controletype I, en de wettelijke btw-regeling van de lidstaat tot wiens grondgebied de vrije zone behoort, bepaalt dat vrije zones van het controletype I (vrijhavens) niet tot het binnenland behoren?

Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord:

Vraag 3:

Vinden voor een goed dat onder een regeling extern douanevervoer, zonder beëindiging van deze regeling, is binnengebracht in een vrije zone van het controletype I en in de vrije zone aan het douanetoezicht is onttrokken, zodat daarvoor krachtens artikel 203, lid 1 van het communautair douanewetboek een douaneschuld ontstaat, op hetzelfde

tijdstip het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting plaats op een andere grond, namelijk artikel 204, lid 1, onder a), van het communautair douanewetboek, omdat voorafgaand aan de handeling waardoor het goed aan het douanetoezicht is onttrokken, is nagelaten het goed aan te brengen bij een in het binnenland gelegen, voor een voor de vrije zone bevoegd douanekantoor en de regeling douanevervoer aldaar te beëindigen?

[OMISSIS]

[Or. 4]

Motivering:

I.

Partijen zijn het oneens over de vraag of voor goederen die onder een regeling extern douanevervoer in een vrije zone zijn binnengebracht en daar zonder beëindiging van de regeling douanevervoer in een ander vervoermiddel zijn overgeladen en uiteindelijk via de Oostzee naar een andere lidstaat zijn vervoerd, niet alleen de douaneschuld (bij invoer) is ontstaan, maar ook de omzetbelasting bij invoer van de lidstaat tot wiens grondgebied de vrije zone behoort.

Op 11 juni 2009 is textiel, dat de dag daarvoor op de luchthaven Frankfurt am Main in het douanegebied van de Europese Unie was ingevoerd en aangebracht, aangemeld voor een regeling extern communautair douanevervoer en ter beschikking gesteld. De afnemer van de goederen was een in de vrijhaven Hamburg gevestigde vennootschap. Verzoekster moest de goederen vervoeren. De identiteit van de goederen was met een slot (Tyden seal) verzegeld. De regeling douanevervoer moest vóór 17 juni 2009 zijn beëindigd.

Bij het kantoor van vertrek kwam noch een bericht van aankomst, noch een bericht over de controleresultaten binnen. Uit onderzoek bleek dat de vrachtwagen van verzoekster, waarmee het vervoer werd uitgevoerd, op 11 juni 2009 tussen 08.15 uur en 10.00 uur bij de afnemer van de goederen in de vrijhaven Hamburg onder verwijdering van het slot is gelost en dat de vervoerde goederen in een container zijn verstuwd en op een zogeheten containerschip geladen. Dit schip verliet de vrijhaven Hamburg op 16 juni 2009 en vervoerde de goederen naar Finland, waar ze werden overgebracht naar het douane-entrepot en van waaruit zij later weer werden uitgevoerd naar Rusland.

Op 2 september 2010 stuurde verweerder een aanslag invoerrechten aan zowel de aangever, die de goederen als toegelaten afzender **[Or. 5]** had aangemeld voor het douanevervoer, als aan verzoekster in haar hoedanigheid van goederenvervoerder. In de beide aanslagen werden zowel douanerechten als omzetbelasting bij invoer vastgesteld. Alleen verzoekster werd verzocht te betalen. Het feit dat enkel verzoekster werd verzocht te betalen werd aldus gemotiveerd dat de aangever had

aangetoond de zending en het document voor douanevervoer naar behoren te hebben aangeboden, terwijl verzoekster had verzuimd het douanevervoer te beëindigen. De afnemer van de goederen, bij wie ook navraag was gedaan, heeft verweerder gemeld dat hij bij de ontvangst van de zending ervan was uitgegaan dat de goederen bij de douane waren afgehandeld. Het begeleidende document voor verzending werd niet bij de aflevering van de goederen afgegeven.

Verzoekster heeft tegen de aanslag invoerrechten van 2 september 2010 bezwaar gemaakt. De tijdens de bezwaarprocedure door verweerder aangevoerde gegevens leidden ertoe dat een aanzienlijk deel van de al voldane invoerrechten op grond van een gewijzigde indeling in het douanetarief en een gewijzigde douanewaarde werd terugbetaald (besluit tot gedeeltelijke teruggaaf van 13 december 2011). Het bezwaar werd voor het overige afgewezen (beslissing op bezwaar van 16 maart 2012).

Tot staving van haar tot de resterende omzetbelasting bij invoer beperkte beroep voert verzoekster aan dat niet wordt betwist dat de douaneschuld is ontstaan door de verwijdering van de verzegeling bij het lossen van de vrachtwagen in de vrijhaven. Als vrije zone behoort de vrijhaven echter niet tot het binnenland. Van een belastbare handeling is geen sprake. Het feit waardoor de douaneschuld is ontstaan (artikel 203, lid 1, van het communautair douanewetboek; hierna: „CDW”), heeft zich buiten het belastinggebied voorgedaan.

Douanerechten en omzetbelasting bij invoer zijn verschillende soorten belasting. De douaneschuld en de omzetbelasting bij invoer kunnen echter niet op verschillende tijdstippen ontstaan. Evenmin kan de [Or. 6] omzetbelasting bij invoer ontstaan op grond van een ander, eveneens aanwezig feit dat een douaneschuld doet ontstaan, dan de douaneschuld.

Verzoekster verzoekt dienovereenkomstig:

de aanslag invoerrechten van 2 september 2010 in de vorm van de gedeeltelijke teruggaaf van 13 november 2011 en de beslissing op bezwaar van 16 maart 2013, nietig te verklaren.

Verweerder verzoekt,

het beroep te verwerpen.

Hij is van mening dat tegelijkertijd met de douaneschuld ook de omzetbelasting bij invoer ingevolge artikel 203, lid 1, CDW is ontstaan, ongeacht of het feit waardoor de douaneschuld is ontstaan daadwerkelijk in het gebied van de vrijhaven heeft plaatsgevonden. Het is irrelevant dat de goederen naar Finland zijn vervoerd en opnieuw zijn uitgevoerd.

II.

De verwijzende Senat verzoekt het Hof van de Europese Unie krachtens artikel 267, tweede alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing op de in het dictum gestelde vragen.

1. Toepasselijke bepalingen

(telkens in de ten tijde van de feiten – juni 2009 – geldende versie)

a) Nationaal recht

aa) Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”)

[Or. 7]

„§ 1 Belastbare handelingen

(1) De volgende handelingen zijn onderworpen aan de omzetbelasting:

[...]

4. de invoer van voorwerpen in het binnenland... (omzetbelasting bij invoer);

[...]

(2) Binnenland in de zin van deze wet is het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland met uitzondering [OMISSIS] van de vrije zones van het controletype I ingevolge § 1, lid 1, eerste volzin, van de Zollverwaltungsgesetz [wet douaneadministratie] (vrijhavens), [...] Buitenland in de zin van deze wet is het gebied dat volgens deze wet geen binnenland is. [...]

(3) De volgende handelingen die in de vrijhaven [...] worden verricht, worden behandeld als handelingen in het binnenland;

1. leveringen en de intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn voor gebruik of verbruik in de genoemde gebieden [OMISSIS], [...]

[...]

4. leveringen van goederen die zich ten tijde van de levering

[...]

b) vanuit het oogpunt van de omzetbelasting bij invoer in het vrije verkeer bevinden;

[...]

§ 13 Ontstaan van de belasting

[...]

(2) § 21, lid 2 is van toepassing op de omzetbelasting bij invoer.

[...]

§ 21 Bijzondere bepalingen betreffende de omzetbelasting bij invoer

[...]

(2) De voorschriften voor invoerrechten gelden overeenkomstig voor de omzetbelasting bij invoer;

[...]

(2a) Plaatsen van afhandeling in het buitenland, waar daartoe bevoegde Duitse douaneambtenaren ambtshandelingen ingevolge lid 2 uitvoeren, behoren in dat opzicht tot het binnenland. [...]

[Or. 8]

bb) Zollverwaltungsgesetz (wet douane-administratie; hierna: „ZollVG”)

§ 1 Taken van de douane-administratie

(1) Het goederenverkeer over de grenzen van het douanegebied van de Europese Gemeenschappen (douanegebied van de Gemeenschap) alsook over de grenzen van vrije zones in de zin van artikel 167, lid 3 van het communautair douanewetboek juncto artikel 799, onder a), van de uitvoeringsverordening van het communautair douanewetboek (vrije zones van het controletype I) staat binnen het toepassingsgebied van deze wet onder douanetoezicht. [...]

b) Unierecht

aa) Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn); (PB L 347, blz. 12)

Titel I. Voorwerp en toepassingsgebied

Artikel 2

(1) De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

d) de invoer van goederen.

[...]

Titel IV. Belastbare handelingen

[...]

Hoofdstuk 4. Invoer van goederen

Artikel 30

Als „invoer van goederen” wordt beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 24 van het Verdrag.

[...]

Titel V. Plaats van de belastbare handelingen

[...]

Hoofdstuk 4. Plaats van invoer van goederen

Artikel 60

[Or. 9]

De invoer van goederen vindt plaats in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt.

Artikel 61

In afwijking van artikel 60 vindt, wanneer een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt, vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder een van de in artikel 156 bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer wordt geplaatst, de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen of situaties wordt onttrokken.

Titel VI. Belastbaar feit en verschuldigheid van de belasting

[...]

Hoofdstuk 4. Invoer van goederen

Artikel 70

Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.

Artikel 71

1. Wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder een van de in de artikelen 156, 276 en 277 bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledig vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken.

Wanneer de ingevoerde goederen echter onderworpen zijn aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen.

[...]

[Or. 10]

Titel IX. Vrijstellingen

[...]

Hoofdstuk 10. Vrijstellingen voor handelingen met betrekking tot het internationale goederenverkeer

Afdeling 1. Douane- en andere entrepots en soortgelijke regelingen

[...]

Artikel 156

1. De lidstaten kunnen vrijstelling verlenen voor de volgende handelingen:

[...]

b) de levering van goederen die bestemd zijn om in een vrije zone of een vrij entrepot te worden geplaatst;

bb) Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (communautair douanewetboek [CDW]; PB L 302, blz. 1)

Titel I. Algemene bepalingen

Hoofdstuk 1. Toepassingsgebied en basisdefinities

[...]

Artikel 4

In de zin van dit wetboek wordt verstaan onder:

[...]

15. douanebestemming van goederen:

- a) plaatsing van goederen onder een douaneregeling;
- b) binnenbrengen van goederen in een vrije zone of in een vrij entrepot;

[...]

16. douaneregeling:

[...]

b) douanevervoer;

[...]

Titel IV. Douanebestemmingen

[...]

[Or. 11]

Hoofdstuk 2. Douaneregelingen

[...]

Afdeling 3. De schorsingsregelingen en de economische douaneregelingen

[...]

B. Extern douanevervoer

[...]

II. Bijzondere bepalingen betreffende het externe communautaire douanevervoer

[...]

Artikel 96

(1) De aangever is het subject van de regeling extern communautair douanevervoer. Hij is verplicht:

a) de goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming met inachtneming van de door de douaneautoriteiten getroffen identificatiemaatregelen;

b) de bepalingen betreffende de regeling communautair douanevervoer na te leven.

(2) Onverminderd de in lid 1 bedoelde verplichtingen van de aangever, is een vervoerder of een ontvanger van goederen die de goederen aanvaardt in de wetenschap dat deze onder de regeling communautair douanevervoer zijn geplaatst, eveneens verplicht deze binnen de gestelde termijn ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming, met inachtneming van de door de douaneautoriteiten getroffen identificatiemaatregelen.

[...]

Hoofdstuk 3. De overige douanebestemmingen

Afdeling 1. Vrije zones en entrepots

A. Algemeen

Artikel 166

Vrije zones en vrije entrepots zijn delen van het douanegebied van de Gemeenschap of zich in dit gebied bevindende ruimten die van de rest van dit gebied zijn afgescheiden en waarin:

[Or. 12]

a) niet-communautaire goederen voor de toepassing van de rechten bij invoer en de handelspolitieke maatregelen bij invoer worden geacht zich niet op het douanegebied van de Gemeenschap te bevinden, voor zover zij niet in het vrije verkeer zijn gebracht of onder een andere douaneregeling zijn geplaatst of worden ge- of verbruikt onder andere voorwaarden dan in de douanewetgeving vermeld;

[...]

Artikel 167

(1) De lidstaten kunnen in bepaalde delen van het douanegebied van de Gemeenschap vrije zones instellen of de oprichting van vrije entrepots toestaan.

[...]

(3) De vrije zones zijn afgesloten. De lidstaten stellen de in- en uitgangen van elke vrije zone of vrij entrepot vast.

[...]

Artikel 170

(1) Onverminderd artikel 168, lid 4, behoeven goederen bij binnenkomst in een vrije zone of een vrij entrepot niet bij de douaneautoriteiten te worden aangebracht en behoeft geen douaneaangifte te worden ingediend.

(2) Bij de douane worden goederen aangebracht en aan de voorgeschreven douaneformaliteiten onderworpen die:

a) onder een douaneregeling zijn geplaatst welke door de binnenkomst van deze goederen in een vrije zone of een vrij entrepot wordt beëindigd; het aanbrenge is evenwel niet nodig indien in het kader van de betrokken douaneregeling vrijstelling van de verplichting tot het aanbrenge van de goederen wordt verleend;

[...]

Titel VII. Douaneschuld

[...]

Hoofdstuk 2. Ontstaan van de douaneschuld

[...]

Artikel 203

1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat [**Or. 13**] indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

[...]

Artikel 204

(1) Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst [...] in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleken voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.

cc) Verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair

douanewetboek (uitvoeringsverordening van het communautair douanewetboek [UCDW]; PB L 253, blz. 1)

Deel II. De douanebestemmingen

TITEL V. Overige douanebestemmingen

Hoofdstuk 1. Vrije zones en entrepots

Afdeling 1. Gemeenschappelijke bepalingen voor de afdelingen 2 en 3

Onderafdeling 1. Definities en algemene bepalingen

Artikel 799

Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt verstaan onder:

a) controletype I: een controlesysteem dat in hoofdzaak op de aanwezigheid van een omheining is gebaseerd; [...]

Deel IV. Douaneschuld

[...]

Titel II. Ontstaan van de schuld

Hoofdstuk 1. Verzuim dat geen werkelijk gevolg heeft voor de werking van de tijdelijke opslag of de **[Or. 14]** douaneregeling

Artikel 859

De volgende vormen van verzuim worden beschouwd als zijnde zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of van de betrokken douaneregeling in de zin van artikel 204, lid 1, van het Wetboek, voor zover:

- zij geen poging tot onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht inhouden,
- zij geen duidelijke nalatigheid van de zijde van de belanghebbende inhouden, en;
- alle formaliteiten voor het regulariseren van de situatie van de goederen alsnog worden vervuld:

[...]

2) voor onder de regeling douanevervoer geplaatste goederen, het niet voldoen aan een voorwaarde voor het gebruik van de regeling, mits:

a) de onder de regeling geplaatste goederen in ongeschonden staat bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht;

[...]

6) het verlaten van het douanegebied van de Gemeenschap van goederen in tijdelijke opslag of goederen die onder een douaneregeling zijn geplaatst, dan wel het binnenbrengen van deze goederen in een vrije zone van controletype I in de zin van artikel 799 of in een vrij entrepot, zonder dat de vereiste formaliteiten zijn vervuld;

[...]

Hoofdstuk 3. Goederen die zich in een bijzondere situatie bevinden

[...]

Artikel 866

Onverminderd de naleving van de bepalingen inzake verboden of beperkingen die eventueel op de betrokken goederen van toepassing zijn, worden deze goederen, wanneer een douaneschuld krachtens artikel 202, 203, 204 of 205 van het Wetboek is ontstaan en de rechten bij invoer zijn betaald, als communautaire goederen aangemerkt, zonder dat een aangifte voor het vrije verkeer hoeft te worden gedaan.

[Or. 15]

2. Relevantie van de vragen

a) Aangezien verzoekster de vervoerde goederen in de vrijhaven Hamburg, een vrije zone van het controletype I, heeft binnengebracht zonder het douanevervoer bij het binnenvaren van de vrijhaven of daarna te beëindigen, duurde het douanevervoer totdat het transportmiddel werd gelost en waren de goederen tot dat tijdstip en derhalve ook binnen de vrijhaven aan douanetoezicht onderworpen. Met het lossen van het transportmiddel, onder verwijdering van de verzegeling, werden de goederen aan het douanetoezicht onttrokken en ontstond hiervoor de douaneschuld ingevolge artikel 203, lid 1, CDW. Daar vrije zones als deel van het grondgebied van een lidstaat tot het douanegebied van de Unie behoren (artikel 3 CDW) en de goederen onder de regeling douanevervoer waren geplaatst, zodat de voorwaarden voor de fictieve situatie dat niet-communautaire goederen in een vrije zone voor de toepassing van de rechten bij invoer worden geacht zich niet op het douanegebied van de Gemeenschap te bevinden (artikel 166, onder a), CDW), niet waren vervuld, kon de douaneschuld ook binnen de vrijhaven ontstaan.

Met de onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht werd de regeling douanevervoer beëindigd, omdat de goederen daardoor niet meer aan de regeling douanevervoer waren onderworpen (arrest van het Hof van 11 juli 2002, *Liberecim*, C-371/99, ECLI:EU:C:2002:433, punten 51 en 53; zie in die zin ook arrest van 15 mei 2014, *X BV*, C-480/12, ECLI:EU:C:2014:329, punt 54).

Op het tijdstip waarop de goederen aan het douanetoezicht werden onttrokken, bevonden zij zich meerdere dagen bij de afnemer van de goederen, dus binnen de vrije zone, waar zij tevoren waren binnengebracht.

Vrije zones worden genoemd in artikel 156, lid 1, onder b, van de btw-richtlijn.

[Or. 16]

Volgens dit artikel kunnen de lidstaten vrijstelling verlenen voor de levering van goederen die bestemd zijn om in een vrije zone te worden geplaatst.

Indien het voorschrift van de lidstaat, dat bepaalt dat vrije zones van het controletype I niet tot het binnenland behoren en buitenland zijn (zie § 1, lid 2, eerste en tweede volzin, UStG), een situatie is in de zin van artikel 156 van de btw-richtlijn, kan dat in het onderhavige geding tot gevolg hebben dat de goederen vanaf het tijdstip dat zij aan het douanetoezicht werden onttrokken weliswaar niet meer onder het douanevervoer vielen, maar wel onder deze situatie vielen en, bij gebreke van een plaats van invoer (artikel 61, eerste alinea, van de btw-richtlijn), op dit tijdstip voor de toepassing van de btw nog geen invoer plaatsvond.

Een ander gevolg kan zijn dat het belastbare feit niet plaatsvond en de belasting niet verschuldigd werd door de onttrekking aan het douanetoezicht, omdat de goederen vanaf dat tijdstip onder de vrijezoneregeling van de lidstaat vielen (artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn).

b) Anderzijds bepaalt artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, zonder beperking, dat voor goederen die onderworpen zijn aan invoerrechten, 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. In het arrest van 11 juli 2013, *Harry Winston* (C-273/12, ECLI:EU:C:2013:466) oordeelde het Hof dat dit voorschrift een „specifieke situatie” betrof voor ingevoerde goederen die zijn onderworpen aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid (punt 40). Dat kan in het kader van artikel 70 en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat de omzetbelasting bij invoer altijd ontstaat wanneer tevens een douaneschuld (bij invoer) ontstaat, en invoer (voor toepassing van de btw) voor dergelijke goederen geen voorwaarde is voor de verschuldigdheid van de belasting.

[Or. 17]

Het Hof heeft in dit arrest echter ook – en zelfs direct daarna (punt 41, eerste zin) – uiteengezet dat de omzetbelasting bij invoer en de invoerrechten in die zin vergelijkbaar zijn dat zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden gebracht. In het onderhavige geval is echter wel sprake van „invoer in de Unie” voor toepassing van de omzetbelasting bij invoer, maar niet van het in het economisch verkeer brengen van de lidstaat, tot wiens grondgebied de vrije zone behoort. De goederen bleven nadat zij aan het douanetoezicht waren onttrokken namelijk eerst in de vrije zone en werden daar noch in het, voor toepassing van de btw, vrije verkeer gebracht, noch verbruikt of gebruikt, wat overeenkomstig § 1, lid 3, UStG onder bepaalde omstandigheden als handeling in het binnenland had moeten worden behandeld.

Ook zegt het Hof 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 omzetbelasting bij invoer „mogen” verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten (punt 41, tweede zin, onder verwijzing naar onder andere het arrest van 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, ECLI:EU:C:2010:231, Jurispr., I-3799, punten 90 e.v.). Op basis hiervan zijn de lidstaten bevoegd, maar niet verplicht, het ontstaan van de nationale omzetbelasting bij invoer te verbinden aan het ontstaan van de douaneschuld.

c) De goederen die onder de douaneregeling in de vrije zone zijn gebracht, werden niet alleen onttrokken aan het douanetoezicht. Ook heeft het feit van artikel 204, lid 1, onder a, CDW zich voorgedaan. Zowel de aangever als verzoekster in de hoedanigheid van vervoerder, die de goederen aanvaardde in de wetenschap dat deze onder de regeling communautaire douanevervoer waren geplaatst, waren ingevolge artikel 96, lid 1, respectievelijk lid 2, CDW verplicht de goederen ongeschonden bij het kantoor van bestemming aan te brengen. De hiervoor gestelde termijn was 17 juni 2009. Omdat de goederen uit het vervoermiddel zijn gelost onder verwijdering van de verzegeling, waardoor de goederen aan het douanetoezicht werden onttrokken met als gevolg dat de goederen niet meer onder de regeling douanevervoer **[Or. 18]** vielen en het douanevervoer dus was beëindigd, was verzoekster naar oordeel van de verwijzende rechter verplicht om al vóór deze handeling en derhalve vóór het verstrijken van de termijn de goederen aan te brengen bij één van de voor de vrijhaven bevoegde douanekantoren. Het douanevervoer wordt in beginsel namelijk alleen naar behoren beëindigd wanneer de goederen en de vereiste documenten tijdens de openingstijden bij het kantoor van bestemming worden aangebracht (zie artikel 92, lid 1 CDW juncto artikel 361, lid 1, UCDW). Die verplichting is hier geschonden, omdat de goederen niet zijn aangebracht.

Het verzuim heeft ook gevolgen gehad voor het correcte gebruik van de regeling douanevervoer, omdat de voorwaarden van noch punt 2, noch punt 6 van artikel 859 UCDW zijn vervuld. Artikel 859, punt 6, UCDW is enkel van

toepassing wanneer de voor het naar buiten het douanegebied overbrengen van goederen of de binnen een vrije zone voorgeschreven douaneformaliteiten niet zijn nageleefd. Hier zijn het daarentegen de voor de regeling douanevervoer voorgeschreven douaneformaliteiten die niet zijn nageleefd.

3. Juridische overwegingen van de verwijzende rechter

a) Volgens artikel 2, lid 1, onder d, van de btw-richtlijn, is de invoer van goederen een handeling die aan de btw is onderworpen. Als invoer van een goed wordt beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich niet in het vrije verkeer in de zin van artikel 24 van het Verdrag bevinden (artikel 30, eerste alinea, van de btw-richtlijn).

Anders dan bijvoorbeeld invoerrechten, is de btw een nationale heffing van de lidstaten. De btw-richtlijn bepaalt daarom ook voor welke lidstaat omzetbelasting bij invoer van goederen in de Unie ontstaat. Overeenkomstig artikel 60 van de btw-richtlijn is dat in beginsel de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt.

[Or. 19]

Dit beginsel geldt echter alleen wanneer het goed onmiddellijk nadat het in de Unie is binnengebracht vanuit het oogpunt van de btw in het vrije verkeer wordt gebracht of op een andere wijze is uitgeslagen tot verbruik (bijvoorbeeld na een onrechtmatige invoer door de betaling van de invoerrechten, § 21, lid 2 UStG juncto artikel 866 UCDW). Dat blijkt uit artikel 61 van de btw-richtlijn. Wanneer het binnengebrachte goed niet in het vrije verkeer wordt gebracht of het in aansluiting op de invoer niet op een andere wijze in het vrije verkeer komt, bevindt het zich dus „niet in het vrije verkeer” en is er dus geen plaats van invoer en dus evenmin een lidstaat wiens omzetbelasting bij invoer ontstaat, zolang het goed is onderworpen aan een regeling douanevervoer of een andere situatie in de zin van onder andere artikel 156 [van de btw-richtlijn], aan de regeling voor tijdelijke invoer met volledig vrijstelling van invoerrechten of aan een regeling voor extern douanevervoer.

Bijgevolg bepaalt artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn, in afwijking van het beginsel van artikel 70, op basis waarvan het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt, dat het belastbare feit niet plaatsvindt en de belasting niet verschuldigd wordt zolang de goederen zijn onderworpen aan een regeling douanevervoer of een andere situatie in de zin van onder andere artikel 156 [van de btw-richtlijn], aan de regeling voor tijdelijke invoer met volledig vrijstelling van invoerrechten of aan een regeling voor extern douanevervoer.

In het onderhavige geval bevonden de goederen die op de luchthaven Frankfurt am Main de Europese Unie waren binnengebracht, zich allereerst korte tijd in de

tijdelijke opslag (artikel 50 CDW). Zij werden vervolgens onder de regeling extern communautair douanevervoer gebracht. De beginselen van de artikelen 60 en 70 van de btw-richtlijn zijn derhalve niet van toepassing.

De bijzonderheid van het geval is dat de goederen aan het douanetoezicht werden onttrokken in een vrije zone van het controletype I.

[Or. 20]

Dit verhinderde echter niet dat er ingevolge artikel 203, lid 1, CDW (zie supra) een douaneschuld bij invoer ontstond. De goederen stonden vanwege de onttrekking ervan aan het douanetoezicht en bijgevolg het einde van de regeling douanevervoer (zie supra), niet langer onder douanetoezicht. De rechten bij invoer (artikel 4, punt 10, CDW) moesten overeenkomstig artikel 218, lid 3, CDW juist worden geboekt en het bedrag van de rechten aan de schuldenaar worden medegedeeld (artikel 221, lid 1, CDW). Met de betaling van de invoerrechten zouden de goederen communautaire goederen zijn geworden en zich in het vrije verkeer hebben bevonden (artikel 866 UCDW), indien ze op dat tijdstip nog in de vrijhavens opgeslagen hadden gelegen.

Vanuit het oogpunt van de btw moet echter in aanmerking worden genomen dat lidstaten op grond van artikel 156 van de btw-richtlijn, vrijstelling kunnen verlenen voor de levering van goederen die bestemd zijn om in een vrije zone te worden geplaatst, en dat vrije zones volgens het recht van de lidstaat tot wiens grondgebied de vrije zone in het onderhavige geding behoort, niet tot het binnenland behoren, maar tot het buitenland. Niet alleen voor goederen die onderworpen zijn aan de regeling voor extern douanevervoer, maar ook voor goederen die onder een situatie in de zin van artikel 156 van de btw-richtlijn zijn geplaatst, bestaat overeenkomstig artikel 61, eerste alinea, van de btw-richtlijn geen plaats van invoer. Verder vindt het belastbare feit niet plaats en wordt de belasting niet verschuldigd (artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn).

Naar oordeel van de verwijzende rechter gaat het volgens het doel en de strekking van artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn ook bij voorschriften van de lidstaten, die vrije zones uitsluiten van het nationale grondgebied, zoals § 1, lid 2, eerste volzin, van de Duitse wet op de omzetbelasting, in ieder geval in zoverre om situaties in de zin van artikel 156 van de btw-richtlijn, zolang goederen als aan de orde in het hoofdgeding in de vrije zone slechts worden opgeslagen. Twijfel bestaat echter op het punt waar lidstaten op grond van artikel 156, lid 1, van de btw-richtlijn „vrijstelling kunnen verlenen” voor bepaalde handelingen. In enge zin is een vrijstelling (Titel IX van de btw-richtlijn) een maatregel die veronderstelt dat er sprake is van een belastbare handeling (Titel IV van de btw-richtlijn). Zonder belastbare handeling **[Or. 21]** is er geen „vrijstelling” nodig. Een regeling waarbij de delen van het nationale grondgebied fiscaal tot het buitenland worden verklaard, verleent in deze striktere zin niet enkel een vrijstelling, maar maakt handelingen die in een dergelijk gebied

zijn verricht al onbelastbaar. In ruimere zin echter, zijn ook voorschriften van de lidstaten die een handeling al bij voorbaat onbelastbaar maken een vrijstelling, omdat uiteindelijk bij zowel onbelastbaarheid als bij een vrijstelling in engere zin geen belasting ontstaat.

b) Artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn kan daarentegen op basis van de onbegrensde formulering ervan aldus (verkeerd) worden opgevat dat de omzetbelasting bij invoer van de betrokken lidstaat zonder uitzondering ontstaat wanneer een douaneschuld bij invoer ontstaat.

Het voorschrift regelt echter alleen het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt. Het gaat er kennelijk van uit – nu hierin wordt gesproken van „ingevoerde” goederen – dat er sprake is van de heffingsgrondslag, te weten de invoer van goederen (artikel 2, lid 1, onder d, van de btw-richtlijn). Volgens dit artikel vindt het belastbare feit alleen plaats en wordt de belasting alleen verschuldigd op het tijdstip dat het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van de douanerechten zich voordoen, indien ook vanuit het oogpunt van de btw invoer heeft plaatsgevonden. Dat blijkt ook uit de samenhang met de eerste alinea. Zolang goederen die de Unie zijn binnengebracht bijvoorbeeld in een situatie worden geplaatst in de zin van artikel 156, vinden het belastbare feit en het verschuldigd worden van belasting ter zake niet plaats. Bijgevolg ontbreekt dan overeenkomstig artikel 61, eerste alinea, van de btw-richtlijn een plaats van invoer en zijn de goederen dus geen „ingevoerde goederen”.

In het onderhavige geding is derhalve, naar oordeel van de verwijzende rechter, door het lossen van het vervoermiddel onder verwijdering van de verzegeling, wat vanuit douanerechtelijk oogpunt een onttrekking aan het douanetoezicht vormt waardoor ingevolge artikel 203, lid 1, CDW een douaneschuld ontstaat, geen invoer [Or. 22] vanuit het oogpunt van de btw ontstaan, omdat de goederen in een tot het douanegebied van de Unie, maar niet tot het binnenland van de betreffende lidstaat behorende vrije zone aan het douanetoezicht zijn onttrokken. De belasting wordt alleen automatisch verschuldigd naar aanleiding van het verschuldigd worden van de invoerrechten (zie ook arrest van het Hof van Justitie van 11 juli 2013, Harry Winston, C-273/12, punt 44), in het geval waarin de invoer van goederen het belastbare feit vanuit het oogpunt van de btw vormt.

c) Zoals reeds is uiteengezet, hadden de goederen, volgens de verwijzende rechter, voordat het vervoermiddel werd gelost, moeten worden aangebracht ter beëindiging van de regeling douanevervoer (zie artikel 170, lid 2, onder a, eerste deel CDW). Uit artikel 96 CDW vloeit ook de verplichting voort alles na te laten wat in de weg kan staan aan het aanbrengen van de goederen die onder de regeling douanevervoer vallen. Indien handelingen zijn gepland die het onmogelijk maken goederen naar behoren aan te brengen, moet derhalve de regeling douanevervoer eerst worden beëindigd door de goederen aan te brengen onder overlegging van de vervoersdocumenten, ook wanneer de termijn voor aanbrengen nog loopt. Door te

verzuimen de goederen aan te brengen met het doel de regeling douanevervoer te beëindigen, heeft derhalve tegelijkertijd met het lossen van het vervoermiddel en derhalve het onttrekken van de goederen aan het douanetoezicht, het feit van artikel 204, lid 1, onder a, CDW plaatsgevonden. Aangezien het aanbrengen bij een tot het binnenland behorend, voor de vrije zone bevoegd douanekantoor had moeten gebeuren, heeft dit feit zich in het binnenland voorgedaan.

Indien vraag 2 ontkennend wordt beantwoord en dientengevolge, anders dan de douaneschuld, geen omzetbelasting bij invoer ontstaat op grond van artikel 203, lid 1, CDW, is ter zake van de omzetbelasting bij invoer sprake van een ander dan het in artikel 203 CDW genoemde geval.

De verwijzende rechter heeft ook twijfels over de vraag of op basis van dit feit – artikel 204, lid 1, onder a, CDW – omzetbelasting bij invoer is ontstaan. De omstandigheid dat is verzuimd de goederen bij een douanekantoor aan te brengen, verandert namelijk niets aan het feit dat zij zich fysiek in een vrije zone en derhalve vanuit het oogpunt van de btw in het buitenland bevonden. De goederen zijn evenmin op een later **[Or. 23]** tijdstip het binnenland binnengebracht, omdat zij op 16 juni 2009 rechtstreeks, namelijk richting zee, uit de vrije zone naar de Oostzee zijn gebracht. Aangezien overeenkomstig artikel 30, eerste alinea, van de btw-richtlijn het „binnenbrengen in de Gemeenschap” als „invoer van goederen” wordt beschouwd, en binnenbrengen een actieve handeling is waarmee een goed over de grens wordt bewogen, zou een louter verzuim niet mogen volstaan om invoer te bewerkstelligen. Bij gebreke van invoer zou er geen sprake zijn van een belastbare handeling. Dienovereenkomstig zou in het onderhavige geval geen omzetbelasting bij invoer zijn ontstaan, ook al heeft het feit van artikel 204, lid 1, onder a, CDW plaatsgevonden.

4. De Senat heeft wegens de hierboven toegelichte twijfel besloten het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de in het dispositief geformuleerde vragen.

[OMISSIS] [Handtekeningen]