



Datum van
inontvangstneming

:

14/11/2014

Zaak C-226/14

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:

8 mei 2014

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Hamburg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 februari 2014

Verzoekende partij:

Eurogate Distribution GmbH

Verwerende partij:

Hauptzollamt Hamburg-Stadt

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tegen een besluit betreffende de heffing van btw bij invoer

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Is het in strijd met richtlijn 77/388/EEG om belasting over de toegevoegde waarde bij invoer te heffen over goederen die als niet-communautaire goederen wederuitgevoerd zijn, maar waarvoor overeenkomstig artikel 204 CDW een douaneschuld is ontstaan wegens niet-nakoming van een verplichting, in casu: verzuim om tijdig te voldoen aan de verplichting om

de uitslag van goederen uit een douane-entrepot uiterlijk op het tijdstip van hun uitslag op te nemen in de daartoe voorziene voorraadadministratie?

2) Indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord:

Gebiedt richtlijn 77/388/EEG in dergelijke gevallen dat over de goederen belasting over de toegevoegde waarde bij invoer wordt geheven of beschikken de lidstaten in dit opzicht over een speelruimte?

en

3) Is een entreposeur die een goed uit een derde land op grond van een dienstverleningsverhouding in een douane-entrepot opslaat zonder daarover te kunnen beschikken, schuldenaar van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer die is ontstaan als gevolg van de niet-nakoming van zijn verplichting overeenkomstig artikel 10, lid 3, tweede alinea, van richtlijn 77/388/EEG juncto artikel 204, lid 1, CDW, ook wanneer het goed niet wordt gebruikt voor zijn belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, van richtlijn 77/388/EEG?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 77/388/EEG betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (Zesde richtlijn), in het bijzonder de artikelen 2, 4, 7, 10, 14 en 16-18

Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn), in het bijzonder artikel 71

Verordening nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (douanewetboek; hierna: CDW), in het bijzonder de artikelen 202-204

Verordening nr. 2454/93 (uitvoeringsverordening CDW), in het bijzonder artikel 859

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: UStG), in de versie die gold ten tijde van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten, in het bijzonder §§ 1, 5, 13, 15 en 21

Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (verordening betreffende de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer; hierna: EUStBV 1993), in de versie die gold ten tijde van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten, in het bijzonder § 1, lid 2

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Partijen verschillen in deze procedure van mening over de heffing van omzetbelasting bij invoer (volgens de hierna gebruikte terminologie van het Unierecht: belasting over de toegevoegde waarde bij invoer) over wederuitgevoerde niet-communautaire goederen.
- 2 Verzoekster heeft goederen in doorvoer van haar klanten in haar douane-entrepot opgeslagen en deze voor zendingen naar meerdere Oost-Europese landen gehergroepeerd. De duur van de opslag bedroeg gemiddeld meer dan zes weken. Deze zendingen zijn door de in de landen van bestemming gevestigde vervoerondernemingen „af magazijn” van verzoekster overgenomen.
- 3 Uit een douanecontrole tijdens de periode van 1 juli tot en met 31 december 2006 bleek dat de uitslag uit het douane-entrepot in de door de douanewetgeving voorgeschreven voorraadadministratie ten dele slechts met vertraging – tot 126 dagen na de uitslag – was opgenomen.
- 4 Bij de in geding zijnde aanslag van 1 juli 2008 sloeg verweerder EU-douanerechten en btw bij invoer aan. Nadat verzoekster hiertegen zonder succes bezwaar had gemaakt, stelde zij het onderhavige beroep in.
- 5 Wat de douaneschuld betreft, heeft de verwijzende rechter het Hof van Justitie een vraag gesteld, die het in zijn arrest van 6 september 2012, Eurogate (C-28/11), kort samengevat, aldus heeft beantwoord dat de laattijdige inschrijving van de uitslag ook bij wederuitvoer van de goederen een douaneschuld doet ontstaan.
- 6 Verzoekster komt echter eveneens op tegen de heffing van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer en vordert de intrekking van de aanslag van 1 juli 2008.
- 7 In dit verband merkt de verwijzende rechter op dat verzoekster in een andere procedure beroep heeft ingesteld tegen het feit dat de bevoegde belastingdienst haar niet heeft toegestaan de in geding zijnde belasting over de toegevoegde waarde bij invoer als voorbelasting af te trekken. De belastingdienst had dit onder andere gemotiveerd met het argument dat een ondernemer belasting over de toegevoegde waarde bij invoer slechts kan aftrekken, als deze is geheven over goederen die zijn ingevoerd ten behoeve van zijn onderneming. Dit veronderstelt dat de ondernemer ten tijde van de invoer de macht had om over het ingevoerde goed te beschikken. Aangezien verzoekster een entreposeur van het type C is, kon zij op grond van de contractuele voorwaarden niet als een eigenaar beschikken over de bij haar opgeslagen goederen. Er was nooit sprake van een rechtstreeks gebruik van de goederen ter uitvoering van eigen handelingen van verzoekster die recht zouden geven op aftrek.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

Eerste vraag

- 8 Volgens de rechtsopvatting van verweerder is tegelijk met de douaneschuld tevens de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer ontstaan, omdat zowel de nationale wetgeving betreffende de belasting over de toegevoegde waarde als het toepasselijke recht van de Unie naar het douanerecht verwijzen.
- 9 Op grond van het arrest Eurogate staat vast dat de douaneschuld voor de in geding zijnde goederen is ontstaan krachtens artikel 204 CDW. Volgens het tweede alternatief van artikel 204, lid 1, sub a, CDW ontstaat een douaneschuld bij invoer indien, buiten de in artikel 203 CDW bedoelde gevallen, niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen die ten aanzien van een aan rechten bij invoer onderworpen goed voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij is geplaatst, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling. Het Hof van Justitie heeft dienaangaande verduidelijkt dat de laattijdige inschrijving in de voorraadadministratie niet behoort tot de vormen van verzuim die worden opgesomd in de uitputtende lijst van artikel 859 van de uitvoeringsverordening CDW. Overeenkomstig het eerste alternatief van artikel 204, lid 2, CDW ontstaat de douaneschuld op het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan de niet-nakoming de douaneschuld doet ontstaan.
- 10 Gelet hierop vraagt de verwijzende rechter zich af of het ontstaan van een douaneschuld bij invoer steeds automatisch meebrengt dat belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd wordt.
- 11 Om deze vraag te beantwoorden schetst de verwijzende rechter eerst de systematiek van de Zesde richtlijn. Aldus blijkt uit artikel 7, lid 2, en artikel 10, lid 2, eerste alinea, eerste volzin, als basisregel dat het belastbare feit voor de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer principieel plaatsvindt op het ogenblik dat het goed de territoriale werkingssfeer van de richtlijn binnenkomt. Artikel 7, lid 3, en artikel 10, lid 3, eerste alinea, tweede volzin, voorzien echter in afwijkende regels voor goederen die sinds hun binnenkomst in het gebied van de Unie zijn onderworpen aan een van de in die bepalingen bedoelde douaneprocedures. De bepaling van de plaats waar en het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt, wordt op deze wijze uitgesteld, zolang het goed nog aan de betrokken procedure is onderworpen. Voor goederen die aan invoerrechten onderworpen zijn, bepaalt artikel 10, lid 3, tweede alinea, van de richtlijn evenwel dat het belastbare feit (reeds) plaatsvindt en dat de belasting (reeds) verschuldigd wordt op het ogenblik waarop het belastbare feit ter zake van deze communautaire rechten ontstaat en deze rechten verschuldigd worden.
- 12 In zijn arrest van 11 juli 2013, *Harry Winston* (C-273/12), dat betrekking had op de roef van goederen uit een douane-entrepot, heeft het Hof van Justitie in dit

verband overwogen dat artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 – dat overeenstemt met artikel 10, lid 3, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, zoals die gold ten tijde van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten – een bijzondere regel met voorrang is. In punt 44 van het arrest komt het tot de slotsom dat het verschuldigd worden van de douanerechten automatisch leidt tot het verschuldigd worden van de belasting.

- 13 Anderzijds blijkt uit een ander verzoek om een prejudiciële beslissing (in zaak C-480/12) dat, althans in Nederland, tot nog toe wordt aangenomen dat de schending van een plicht als bedoeld in artikel 204 CDW – althans op basis van de Zesde richtlijn – niet meebrengt dat belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd wordt. De verwijzende rechter twijfelt eveneens of de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie schematisch ook toepasselijk is op gevallen als het onderhavige. In dit verband merkt de rechter op dat hij de onderhavige procedure niet kan schorsen in afwachting van het arrest in zaak C-480/12, omdat de desbetreffende vraag in die zaak onder punt 3 is gesteld voor het geval dat het Hof van Justitie de in hoofdorde gestelde vragen op een bepaalde wijze beantwoordt en het derhalve mogelijkerwijze niet aan de beantwoording van deze vraag zal toekomen.
- 14 De twijfel van de verwijzende rechter vindt zijn oorsprong in de eerste plaats in de overwegingen waarmee het Hof van Justitie zelf het arrest Harry Winston heeft gemotiveerd. Zo heeft het er uitdrukkelijk op gewezen dat belasting over de toegevoegde waarde bij invoer enerzijds en invoerrechten anderzijds vergelijkbaar zijn wat hun hoofdkenmerken betreft, die volgens het Hof van Justitie inhouden dat beide ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economisch circuit van de lidstaten worden gebracht.
- 15 De verwijzende rechter vraagt zich tegen die achtergrond af of het door het Hof van Justitie vermelde automatisme ook geldt, wanneer een van deze hoofdkenmerken ontbreekt, omdat het goed helemaal niet in het economisch circuit wordt gebracht, maar – zoals in casu – ondanks het ontstaan van een douaneschuld bij invoer nog steeds onder een opschortende douaneregeling is geplaatst. Anders dan wanneer een goed aan het douanetoezicht wordt onttrokken, hetgeen een douaneschuld bij invoer krachtens artikel 203, lid 1, CDW doet ontstaan en door het Hof van Justitie in de aangehaalde uitspraak wordt gelijkgesteld met het geval waarin het goed in het economisch circuit wordt gebracht, leidt het in het geding zijnde plichtsverzuim, dat meebrengt dat overeenkomstig artikel 204, lid 1, CDW een douaneschuld bij invoer verschuldigd wordt, slechts tot een belemmering van het douanetoezicht, zoals het Hof van Justitie in het arrest Eurogate (punt 27) heeft vastgesteld. Het risico dat de aanwezigheid van niet-communautaire goederen in het douanegebied van de Unie meebrengt en dat erin bestaat dat deze goederen uiteindelijk in het economische circuit van de lidstaten terechtkomen zonder te zijn ingeklaard, verwezenlijkt zich in dit geval niet bepaald.

- 16 In de tweede plaats kan de vraag of een goed in het economische circuit is gebracht, reeds worden beantwoord aan de hand van een louter objectief omschreven feit. De vraag of een douaneschuld krachtens artikel 204, lid 1, CDW ontstaat, hangt daarentegen ook af van subjectieve factoren. Volgens deze bepaling ontstaat namelijk geen douaneschuld bij invoer, wanneer vaststaat dat de daarin bedoelde vormen van verzuim zonder werkelijke gevolgen zijn gebleven voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling. De volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie met het oog hierop in artikel 859 van de uitvoeringsverordening CDW uitputtend geregelde redenen van verzuimherstel vereisen op hun beurt dat er geen sprake is van opzet of kennelijke nalatigheid.
- 17 In de derde plaats wordt een constitutioneel bestanddeel van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – wat op het gebied van de douanerechten niet het geval is – gevormd door het neutraliteitsbeginsel, krachtens hetwelk de ondernemer geheel dient te worden ontlast van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde belasting over de toegevoegde waarde. De naleving van dit beginsel wordt vooral bewerkstelligd door het recht op aftrek als fundamenteel beginsel van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde. Door toe te staan dat de voorbelasting wordt afgetrokken – weliswaar enkel op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en niet op het gebied van de douanerechten –, kan echter een ongerechtvaardigd verschil in behandeling van belastingplichtigen ontstaan, doordat een deel van de personen die belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd zijn, in staat zijn de op hen drukkende belasting over de toegevoegde waarde te neutraliseren door de aftrek, terwijl niet met zekerheid mag worden aangenomen dat elke belastingplichtige daarin daadwerkelijk slaagt. De artikelen 17 e.v. van de Zesde richtlijn maken de mogelijkheid tot aftrek immers in het bijzonder afhankelijk van de vraag of de goederen door de belastingplichtige worden gebruikt voor belaste handelingen. Heeft een entreposeur bijvoorbeeld zelf macht gehad om te beschikken over goederen die vervolgens wederuitgevoerd worden, dan kan hij zich door toepassing van de aftrek zonder meer bevrijden van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer die wegens plichtsverzuim verschuldigd is geworden. De entreposeur die slechts optreedt als dienstverlener ten behoeve van een derde die beschikkingsbevoegd is, wordt daarentegen mogelijkerwijze definitief belast, terwijl voor een dergelijk verschil in behandeling geen objectieve rechtvaardigingsgrond kan worden aangewezen die gebaseerd is op het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.
- 18 Indien de eerste vraag, gelet op het voorgaande, bevestigend wordt beantwoord, dient het bestreden besluit op grond van de voorrang van het Unierecht te worden ingetrokken en dient het beroep te worden toegewezen. Anders dient het beroep te worden verworpen.

Tweede vraag

- 19 Wordt de eerste vraag ontkennend beantwoord, dan rijst de tweede vraag, omdat de verwijzende rechter een eenvormige toepassing van het Unierecht in de Unie als geheel wenselijk acht. Daartoe noopt tevens punt 61 van de considerans van richtlijn 2006/112, waarin uitdrukkelijk wordt gesteld dat het van wezenlijk belang is bij de toepassing van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde uniformiteit te garanderen.
- 20 Indien het Hof van Justitie in zijn antwoord op de tweede vraag aan de lidstaten een speelruimte toekent inzake de heffing van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer, moet de verwijzende rechter de bepalingen van de Duitse wetgeving betreffende de belasting over de toegevoegde waarde, volgens dewelke invoer is onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde (§1, lid 1, punt 4, UStG) en de regels inzake douanerechten van overeenkomstige toepassing zijn op de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer (§21, lid 2, UStG), in overeenstemming met het Unierecht uitleggen – op basis van de overwegingen in het arrest dat het Hof van Justitie zal wijzen naar aanleiding van het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing – en opnieuw onderzoeken of het bestreden besluit dient te worden ingetrokken.

Derde vraag

- 21 Volgens de verwijzende rechter is onzeker of verzoekster als belastingplichtige dient te worden beschouwd, omdat de enige uitdrukkelijke bepaling van de Zesde richtlijn hieromtrent, artikel 4, slechts in abstracto bepaalt wie belastingplichtig kan zijn, namelijk ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in dat artikel omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.
- 22 Wat de belasting over de toegevoegde waarde voor leveringen en diensten betreft, vormt de bepaling van de werkingssfeer in artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, op grond waarvan „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”, aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, een aanwijzing dat (enkel) de leverancier of de dienstverlener belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is ter zake van leveringen en diensten, maar geen andere ondernemingen die bij het belastbare feit betrokken zijn, zoals degene waarvoor een levering is bestemd of de onderneming die ingeschakeld wordt als tussenpersoon bij de dienstverlening.
- 23 Hoewel de in casu relevante regeling inzake import in artikel 2, punt 2, van richtlijn 77/388 geen bewoordingen bevat als die van artikel 2, punt 1, is de verwijzende rechter van mening dat de daaruit voortvloeiende afbakening van de ondernemingen die in een concreet geval belasting over de toegevoegde waarde zijn verschuldigd, omwille van de systematiek en de gelijkheid, ook geldt voor het

belastbare feit voor de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer, zodat slechts degene die een goed invoert, tevens dient te worden beschouwd als degene die belasting over de toegevoegde waarde bij invoer is verschuldigd, maar andere personen die bij het belastbare feit zijn betrokken niet.

- 24 Uit deze overwegingen volgt dat niet alle personen die op grond van de artikelen 201 e.v. CDW invoerrechten zijn verschuldigd, ipso facto tevens de daarmee overeenstemmende belasting over de toegevoegde waarde zijn verschuldigd. Als bewijs voor de juistheid van deze vaststelling kan bij wijze van voorbeeld worden vermeld dat op grond van de artikelen 201 e.v. CDW eenieder douanerechten verschuldigd kan zijn, dus ook particulieren en niet-zelfstandige medewerkers van ondernemingen, die evenwel geen belastingplichtige kunnen zijn in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn. Wie precies moet worden beschouwd als invoerder in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn en derhalve de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer is verschuldigd, dient veeleer autonoom uit deze richtlijn zelf te worden afgeleid.
- 25 Om te bepalen wat volgens de opzet van de Zesde richtlijn onder het begrip „invoerder” valt, kunnen, bij gebreke van andere aanknopingspunten, de bepalingen inzake het recht op aftrek worden geraadpleegd. Zij strekken ertoe het neutraliteitsbeginsel te verwezenlijken, zodat mag worden aangenomen dat ze ook relevant zijn voor het aan de Zesde richtlijn ten grondslag liggende begrip „belastingplichtige”. Het neutraliteitsbeginsel omvat a contrario ook het beginsel dat een ondernemer in het kader van zijn economische activiteit niet mag worden onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde, waarvan hij zich in beginsel niet meer kan bevrijden.
- 26 Overeenkomstig artikel 17, lid 2, sub b, van de Zesde richtlijn mag een belastingplichtige de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer aftrekken van de door hem verschuldigde belasting, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen. Artikel 18 van de Zesde richtlijn, dat betrekking heeft op de wijze van uitoefening van het recht op aftrek, vereist onder andere dat de betrokkene in het bezit is van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene waarvoor de invoer is bestemd of als importeur.
- 27 De verwijzende rechter acht het daarom passend de Zesde richtlijn aldus uit te leggen dat de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer slechts verschuldigd is door degene waaraan zowel de invoerhandeling als het ingevoerde goed zelf zodanig kunnen worden toegerekend dat hij dient te worden beschouwd als een importeur die het goed voor belaste handelingen gebruikt. Juist dit is echter onzeker als het gaat om ondernemingen zoals die van verzoekster, die als entreposeur in het kader van dienstverlening ten behoeve van derden goederen uit derde landen opslaan, zonder dat zij de macht hebben om daarover te beschikken.

- 28 De verwijzende rechter is zich ervan bewust dat de in zijn vraag vervatte veronderstelling dat verzoekster de goederen niet in de zin van artikel 17, lid 2, sub a, voor belaste handelingen gebruikt en daarom in beginsel geen recht op aftrek heeft, niet noodzakelijk juist is. Deze veronderstelling wordt evenwel ondersteund door een beslissing van de Oostenrijkse Unabhängige Finanzsenat van 5 juli 2013, waarbij deze, onder verwijzing naar richtlijn 2006/112, maar ook naar beslissingen van het Hof van Justitie met betrekking tot de Zesde richtlijn (arresten van 6 april 1995, BLP-Group, C-4/94, 8 juni 2000, Midland Bank, C-98/98, 22 februari 2001, Abbey National, C-408/98, en 27 september 2001, Cibo Participations, C-16/00), heeft beslist dat de onderneming die logistieke diensten verleent, de voorbelasting ter zake van ingevoerde goederen in geen geval mag aftrekken, ook niet wanneer de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd is geworden doordat zij de douanewetgeving heeft overtreden.
- 29 Indien het antwoord van het Hof van Justitie, gelet op het voorgaande, luidt dat een entreposeur die in dezelfde situatie verkeert als verzoekster, geen belasting over de toegevoegde waarde bij invoer is verschuldigd, dient het bestreden besluit te worden ingetrokken.