



Datum van inontvangstneming : 14/11/2014

Zaak C-228/14

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:

12 mei 2014

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Hamburg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

18 februari 2014

Verzoekende partij:

DHL Hub Leipzig GmbH

Verwerende partij:

Hauptzollamt Braunschweig

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Beroep tegen een besluit tot weigering van terugbetaling van belasting over de toegevoegde waarde bij invoer

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vraag

Moet belasting over de toegevoegde waarde bij invoer ter zake van goederen die als niet-communautaire goederen onder douanetoezicht wederuitgevoerd zijn, maar waarvoor overeenkomstig artikel 204 CDW een douaneschuld is ontstaan wegens niet-nakoming van een verplichting, in casu het niet binnen de gestelde termijn uitvoeren van de regeling extern communautair douanevervoer door

aangifte bij het bevoegde douanekantoor vóór de overbrenging van de goederen naar het derde land, worden beschouwd als niet wettelijk verschuldigd in de zin van artikel 236, lid 1, CDW, gelezen in samenhang met de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG, althans wanneer iemand wordt belast op wie de geschonden plicht rustte, zonder dat hij het recht had om over de goederen te beschikken?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw-richtlijn), in het bijzonder de artikelen 2, 9, 10, 12, 30, 60, 61, 70, 71, 167 en 168

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 artikel 10

Verordening nr. 2913/92 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (douanewetboek; hierna: CDW), in het bijzonder de artikelen 96, 202-204 en 236

Verordening nr. 2454/93 (uitvoeringsverordening CDW), in het bijzonder de artikelen 366 en 859

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (wet betreffende de omzetbelasting: 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 omzetbelasting 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 Op 5 januari 2011 werden goederen onder de regeling extern communautair douanevervoer (regeling T1-vervoer) geplaatst, waarna zij uiterlijk op 12 januari 2011 via het douanekantoor Hannover-luchthaven respectievelijk het douanekantoor Leipzig-luchthaven naar Macao moesten worden getransporteerd. Verzoekster was een vervoerder van goederen als bedoeld in artikel 96, lid 2, CDW. Zij liet na de goederen aan te geven bij het douanekantoor Leipzig-luchthaven vooraleer zij naar Macao werden verzonden.

- 2 De regeling douanevervoer kon niet worden beëindigd overeenkomstig artikel 366, lid 2, van de uitvoeringsverordening CDW, omdat de vereiste documenten niet konden worden voorgelegd.
- 3 Verweerder legde verzoekster op 8 augustus 2011 een aanslag op krachtens artikel 204, lid 1, sub a, CDW, waarbij onder andere omzetbelasting bij invoer ten bedrage van 6.002,01 EUR werd gevorderd. Op 29 februari 2012 verzocht verzoekster om terugbetaling van de op grond van deze aanslag voldane omzetbelasting bij invoer overeenkomstig artikel 236 CDW.
- 4 Bij besluit van 28 maart 2012 wees verweerder dit verzoek af. Toen haar bezwaar was afgewezen, stelde verzoekster op 24 juli 2012 beroep in.
- 5 Verzoekster vordert dat het weigeringsbesluit en de naderhand genomen beslissing op bezwaar worden ingetrokken en dat verweerder wordt verplicht de omzetbelasting bij invoer terug te betalen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 6 In casu gaat het in wezen om de vraag in hoeverre de bepalingen inzake invoerrechten ook van toepassing zijn op de omzetbelasting bij invoer (hierna overeenkomstig de terminologie van het Unierecht: belasting over de toegevoegde waarde bij invoer).
- 7 Dat terecht invoerrechten werden geheven, vloeit voort uit artikel 204, lid 1, CDW. Verzoekster was tot betaling hiervan gehouden, omdat zij de plichten had geschonden die op haar rustten op grond van de regeling extern douanevervoer (artikel 204, lid 3, CDW). Omdat de vereiste documenten niet waren voorgelegd, kon geen herstel van het verzuim plaatsvinden krachtens artikel 204, lid 1, laatste zinsnede, CDW juncto artikel 859, sub 6, van de uitvoeringsverordening CDW.
- 8 Op grond van de verwijzing in het nationale recht (§21, lid 2, UStG) is de bepaling van artikel 236 CDW in elk geval van overeenkomstige toepassing op de in geding zijnde belasting over de toegevoegde waarde bij invoer. Dienovereenkomstig moet aan verzoekster de door haar voldane belasting over de toegevoegde waarde bij invoer worden terugbetaald, indien deze niet wettelijk was verschuldigd op het tijdstip waarop de douaneschuld ontstond.
- 9 Aangezien de nationale bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer, zowel wat het belastbare feit als wat de tot voldoening van de belasting gehouden persoon betreft, verwijzen naar de douanewetgeving, dient het beroep te worden verworpen, tenzij uit de bij voorrang na te leven richtlijn 2006/112 voortvloeit dat in gevallen als het onderhavige hetzij in het geheel geen belasting over de toegevoegde waarde bij invoer mag worden geheven, hetzij verzoekster in elk geval niet is gehouden tot betaling daarvan. Mocht het Hof van

Justitie de gestelde vraag daarentegen bevestigend beantwoorden, dan dient het beroep gegrond te worden verklaard.

Eerste onderdeel van de vraag: verschuldigd worden van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer

- 10 Wat dit betreft, vraagt de verwijzende rechter zich (evenals in het geval dat ten grondslag ligt aan zaak C-226/14) af of automatisch belasting over de toegevoegde waarde bij invoer wordt verschuldigd, telkens wanneer invoerrechten worden verschuldigd.
- 11 Om hieromtrent opheldering te verkrijgen zet de verwijzende rechter eerst de systematiek van richtlijn 2006/112 uiteen. Aldus blijkt uit de artikelen 60 en 70 de 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. De artikelen 61, lid 1, en 71, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn 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 71, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn evenwel dat het belastbare feit plaatsvindt en dat de belasting 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 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 als voorloper van richtlijn 2006/112 – 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.
- 14 De verwijzende rechter acht evenwel een eenvormige toepassing van het Unierecht in de Unie als geheel wenselijk. Met name in het licht van punt 61 van de considerans van richtlijn 2006/112 is het van wezenlijk belang bij de toepassing van het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde uniformiteit te garanderen. 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 overeenkomstige 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 Hof derhalve mogelijkerwijze niet aan de beantwoording van deze vraag zal toekomen.

- 15 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.
- 16 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 is 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 terecht komen zonder te zijn ingeklaard, verwezenlijkt zich in dit geval niet bepaald.
- 17 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.
- 18 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, op grond waarvan 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 daadwerkelijk daarin slaagt. De desbetreffende bepalingen maken de mogelijkheid tot aftrek immers in het bijzonder afhankelijk van de vraag of de goederen door de belastingplichtige worden gebruikt voor belaste handelingen. Had bijvoorbeeld een entreposeur, of iemand die eigen goederen vervoert, zelf macht 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.

- 19 De verwijzende rechter refereert in verband met de problematiek van het recht op aftrek van personen die verkeren in dezelfde situatie als verzoekster, ook aan een beslissing van de Oostenrijkse Unabhängige Finanzsenat van 5 juli 2013, waarbij deze, onder verwijzing naar de huidige richtlijn 2006/112, maar ook naar beslissingen van het Hof van Justitie met betrekking tot de Zesde richtlijn als voorloper daarvan (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. In het geval waar het om ging, waren op grond van artikel 203 CDW invoerrechten opgelegd aan een expeditiebedrijf dat niet-ingekeurde en onbelaste goederen onder een douaneregeling had geplaatst in zijn douane-entrepot en vervolgens had nagelaten bij het douanekantoor de aankomst van de goederen in het douane-entrepot aan te geven. Met zijn beslissing ging de Unabhängige Finanzsenat in tegen een vonnis van het Finanzgericht Hamburg van 19 december 2012, waarbij deze rechtbank het beroep van een entreposeur gegrond had verklaard (die tevens verzoekster is in de samenhangende zaak C-226/14), waaraan de belastingdienst niet had toegestaan de haar opgelegde belasting over de toegevoegde waarde bij invoer af te trekken overeenkomstig de artikelen 203 en 204 CDW. 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 in die zaak een entreposeur van het type C was, kon zij op grond van de contractuele voorwaarden niet als een eigenaar beschikken over de bij haar opgeslagen goederen. Er was nooit sprake geweest van een rechtstreeks gebruik van de goederen ter uitvoering van eigen handelingen van verzoekster die recht zouden hebben gegeven op aftrek.

- 20 Volgens de verwijzende rechter bestaat er geen op het stelsel van belasting over de toegevoegde waarde gebaseerde objectieve rechtvaardiging voor een verschil in behandeling tussen belastingplichtigen naargelang van hun macht om over de ingevoerde goederen te beschikken. Volgens punt 4 van de considerans van richtlijn 2006/112 is integendeel vereist dat de belasting over de toegevoegde waarde neutraal is, zodat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust. Vermeden moet dus worden dat dienstverleners zoals vervoerders of entreposeurs zwaarder worden belast dan degenen die hun goederen zelf vervoeren of opslaan.

Tweede onderdeel van de vraag: tot voldoening van de belasting gehouden persoon

- 21 Volgens de verwijzende rechter is het onzeker of verzoekster als belastingplichtige dient te worden beschouwd, omdat de relevante bepalingen van richtlijn 2006/112 (artikelen 9 e.v.) slechts in abstracto bepalen 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, lid 1, van richtlijn 2006/112, op grond waarvan „de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” (sub a) en „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht” (sub c), aan belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen, een aanwijzing dat in beginsel (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, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald.
- 23 Hoewel de in casu relevante bepaling inzake import in artikel 2, lid 1, sub d, van richtlijn 2006/112 geen bewoordingen bevat die overeenstemmen met de hierboven vermelde basisregels, 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, met uitsluiting van andere personen die bij het belastbare feit zijn betrokken.

- 24 Een andere conclusie vloeit evenmin voort uit artikel 71, lid 1, tweede alinea van richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met de bepalingen van het communautair douanewetboek inzake invoerrechten. Terwijl volgens de eerstgenoemde bepaling voor goederen die onderworpen zijn aan invoerrechten, geldt 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, wordt immers niet uitdrukkelijk geregeld wie gehouden is tot voldoening van invoerrechten.
- 25 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, terwijl zij geen belastingplichtige kunnen zijn in de zin van de artikelen 9 e.v. van richtlijn 2006/112. Wie precies moet worden beschouwd als invoerder in de zin van artikel 2, lid 1, sub d, van richtlijn 2006/112 en derhalve de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer is verschuldigd, dient veeleer autonoom uit deze richtlijn zelf te worden afgeleid.
- 26 Om te bepalen wat volgens de opzet van richtlijn 2006/112 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 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.
- 27 Overeenkomstig artikel 168 van richtlijn 2006/112 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 178 van de richtlijn, dat betrekking heeft op de wijze waarop het recht op aftrek wordt uitgeoefend bij invoer, vereist onder andere dat 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 de importeur.

- 28 De verwijzende rechter acht het daarom passend richtlijn 2006/112 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 vervoerder in het kader van dienstverlening ten behoeve van derden niet-communautaire goederen vervoeren en wederuitvoeren, zonder dat zij de macht hebben om over die goederen te beschikken.