

Zaak C-368/21

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:

14 juni 2021

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Hamburg (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

2 juni 2021

Verzoekende partij:

R.T.

Verwerende partij:

Hauptzollamt Hamburg

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112 – Plaats van invoer van een in een derde land geregistreerd vervoermiddel dat in strijd met de douanewetgeving in de Unie wordt binnengebracht – Toelaatbaarheid van een overeenkomstige toepassing van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013 op de btw bij invoer

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag

Uitlegging van het recht van de Unie, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

- 1) Moeten de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat de plaats van invoer voor btw-doeleinden van een in een derde land geregistreerd vervoermiddel dat in strijd met de douanewetgeving de

- Unie wordt binnengebracht, is gelegen in de lidstaat waar de uit de douanewetgeving voortvloeiende verplichtingen zijn geschonden en waar het vervoermiddel voor het eerst als vervoermiddel in de Unie is gebruikt, dan wel in de lidstaat waar de persoon die deze verplichtingen heeft geschonden, is gevestigd en het voertuig gebruikt?
- 2) Ingeval de plaats van invoer is gelegen in een andere lidstaat dan Duitsland: is een bepaling van een lidstaat die artikel 87, lid 4, van verordening (EU) nr. 952/2013 van overeenkomstige toepassing verklaart op de btw bij invoer, in strijd met richtlijn 2006/112/EG, in het bijzonder de artikelen 30 en 60 daarvan?

Aangehaalde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 91/680/EEG van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG, met name artikel 1, punt 6

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, met name de artikelen 30 en 60 en artikel 71, lid 1, tweede alinea

Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie, met name de artikelen 79, 87, lid 4, en 139

Aangehaalde bepalingen van nationaal recht

Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”) van 21 februari 2005, met name § 21, lid 2

Korte weergave van de feiten en de procedure

- 1 Verzoeker komt op tegen de vaststelling van btw bij invoer van een voertuig dat in strijd met de douanewetgeving binnen het grondgebied van de Unie is gebracht.
- 2 Verzoeker, die sinds verschillende jaren in Duitsland woont en ingeschreven is en de Georgische nationaliteit heeft, heeft in januari 2019 in Georgië een voertuig gekocht dat daar op zijn naam is gesteld. In maart 2019 reed hij met het voertuig van Georgië via Turkije, Bulgarije, Servië, Hongarije en Oostenrijk naar Duitsland zonder het voertuig te vervoeren naar en aan te brengen bij een douanekantoor van invoer in de Unie. Hij gebruikte het voertuig in Duitsland zowel voor privé- als – wat verweerder betwist – zakelijke ritten. Tijdens een van deze ritten werd hij op 28 maart 2019 gecontroleerd door een controle-eenheid van verweerder.

- 3 Bij aanslag van 13 mei 2019 heeft verweerder ten laste van verzoeker invoerrechten en een bedrag van 8 460,59 EUR aan btw bij invoer vastgesteld. Als reden voerde verweerder aan dat verzoeker, in strijd met zijn verplichting krachtens artikel 139 van verordening nr. 952/2013, het voertuig niet bij het eerste douanekantoor op het grondgebied van de Unie had aangebracht. Het voertuig was dus in strijd met de regels in het douanegebied van de Unie gebracht, waardoor op grond van artikel 79, lid 1, onder a), van verordening nr. 952/2013 een douaneschuld bij invoer was ontstaan. Verzoeker was schuldenaar in de zin van artikel 79, lid 3, onder a), van verordening nr. 952/2013, omdat hij verplicht was geweest om het voertuig aan te brengen. De btw bij invoer was ontstaan door overeenkomstige toepassing van de voornoemde douanevoorschriften krachtens § 21, lid 2, UStG.
- 4 Na een vergeefse bezwaarprocedure heeft verzoeker beroep tegen deze aanslag ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 5 Voor de verwijzende rechter staat niet ter discussie dat de douaneschuld als bedoeld in artikel 79, lid 1, onder a), van verordening nr. 952/2013 is ontstaan. Daarentegen betwijfelt hij of de Bondsrepubliek Duitsland ook bevoegd is tot het vaststellen van de btw bij invoer. Dit zou het geval zijn indien uit de uitlegging van de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112 blijkt dat de plaats van invoer in Duitsland is gelegen, ofschoon verzoeker voor aankomst in Duitsland met het voertuig door verschillende lidstaten is gereden. Hierop ziet de eerste prejudiciële vraag. Zo niet, dan zou een overeenkomstige toepassing van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013 moeten worden overwogen. Hierop ziet de tweede prejudiciële vraag.

Eerste prejudiciële vraag

- 6 Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) kan naast de douaneschuld tevens een btw-schuld bestaan wanneer op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor de douaneschuld is ontstaan, kan worden aangenomen dat de betrokken goederen in het economisch circuit van de Unie zijn gebracht en dus mogelijkwjs zijn verbruikt, welke handeling aan btw is onderworpen (arresten van 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig, C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 65; 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punt 54; 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punt 44, en 3 maart 2021, VS, C-7/20, EU:C:2021:161, punt 30). Een dergelijk vermoeden kan echter worden weerlegd indien wordt vastgesteld dat, ondanks de inbreuken op de douanewetgeving die een douaneschuld bij invoer doen ontstaan in de lidstaat waar deze inbreuken zijn gepleegd, een goed in het economisch circuit van de Unie is terechtgekomen op het grondgebied van een andere lidstaat, waar dit bestemd was voor verbruik. In dat geval vindt het feit dat aanleiding geeft tot

de btw bij invoer plaats in deze andere lidstaat (arresten van 10 juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punt 48, en 3 maart 2021, *VS*, C-7/20, EU:C:2021:161, punt 30).

- 7 Deze arresten van het Hof zijn gewezen met betrekking tot goederen die in strijd met de douanewetgeving door verschillende lidstaten zijn vervoerd. In casu gaat het echter niet om vervoerde goederen, maar om een goed – een voertuig – dat zelf als vervoermiddel werd gebruikt. Wat vervoermiddelen betreft, hebben verschillende Duitse belastingrechters de hierboven uiteengezette rechtspraak van het Hof aldus opgevat dat vervoermiddelen in het economisch circuit van de Unie terecht komen in de lidstaat waar zij voor het eerst daadwerkelijk als vervoermiddel worden gebruikt. Weliswaar worden zij niet „verbruikt” in de zin van punt 44 van het arrest in de zaak *Federal Express*. Zij worden echter wel gebruikt, hetgeen een noodzakelijk tussenstadium is naar verbruik. Bovendien concurreren goederen uit derde landen die in de Unie als vervoermiddel worden gebruikt, met vervoers- en verhuurdiensten die in de Unie worden aangeboden.
- 8 In overeenstemming hiermee zou de verwijzende rechter in het hoofdgeding moeten vaststellen dat het voertuig van verzoeker in Bulgarije in het economisch circuit van de Unie is terechtgekomen, aangezien het daar voor het eerst binnen de Unie als vervoermiddel is gebruikt. Bijgevolg zou daar dan de plaats van invoer in de zin van artikel 60 van richtlijn 2006/112 zijn.
- 9 Deze juridische opvatting is echter twijfelachtig door het arrest van het Hof van 3 maart 2021, *VS*, C-7/20, EU:C:2021:161. De feiten in die zaak komen op beslissende punten overeen met die in de onderhavige zaak. In de punten 32 en 33 van dit arrest verwijst het Hof om te beginnen naar de zaak *Federal Express*, waarin het ging om aan btw onderworpen pakketzendingen: er was weliswaar in Duitsland inbreuk gepleegd op de douanewetgeving, maar de betrokken goederen waren vervolgens doorgestuurd naar hun eindbestemming in Griekenland en daar in het economisch circuit van de Unie terechtgekomen. Bijgevolg was naar het oordeel van het Hof in deze zaak ondanks de niet-naleving van de douanewetgeving in Duitsland de btw bij invoer niet daar, maar pas in Griekenland ontstaan.
- 10 Vervolgens vergelijkt het Hof de feiten in de zaak *Federal Express* met die in de zaak *VS*, om tot de – voor de verwijzende rechter onverwachte – conclusie te komen dat beide situaties vergelijkbaar zijn: in de zaak *VS* was het voertuig weliswaar „het grondgebied van de Unie [...] fysiek binnengekomen via Bulgarije” en waren derhalve „in Bulgarije de douaneverplichtingen niet [...] nageleefd” (punt 34). Maar het voertuig was „in werkelijkheid [...] gebruikt in Duitsland, de lidstaat waar *VS* woonachtig is”. Naar het oordeel van het Hof in punt 35 van het arrest in de zaak *VS* was het voertuig pas in Duitsland in het economisch circuit van de Unie gebracht, en de btw bij invoer dan ook pas daar ontstaan.

- 11 In het licht van de hierboven (punt 6) gegeven definitie van „in het economisch circuit terechtkomen” wenst de verwijzende rechter te vernemen of hij juist heeft begrepen dat het gebruik van een voertuig als vervoermiddel ten behoeve van de doorreis door een lidstaat er niet toe leidt dat het reeds in die lidstaat, maar pas in de lidstaat waar de bestuurder van het voertuig woonachtig is, in het economisch circuit van de Unie terechtkomt. In het arrest VS (punt 35) is het Hof ervan uitgegaan dat het betrokken voertuig weliswaar het eerst in Bulgarije het douanegebied van de Unie is binnengekomen (est d'abord entré), maar in werkelijkheid is gebruikt (a été utilisé effectivement) in Duitsland.
- 12 De verwijzende rechter is van oordeel dat in casu het voertuig reeds in Bulgarije werd gebruikt en dus *voor het eerst daar* in het economisch circuit van de Unie is gebracht. Verzoeker heeft het voertuig immers gebruikt voor de doorreis door Bulgarije. De verwijzende rechter ziet niet waarin dit gebruik van het voertuig als vervoermiddel, dat volgens het arrest van het Hof in de zaak VS er niet toe leidt dat het terechtkomt in het economisch circuit van de Unie, verschilt van de nadien in Duitsland gemaakte ritten, die volgens datzelfde arrest ertoe leiden dat het voertuig (pas) aldaar in het economisch circuit is terechtgekomen.
- 13 Het Hof voert in punt 35 van het arrest in de zaak VS aan dat VS in Duitsland woonachtig is. Dat zou de indruk kunnen wekken dat het Hof de woonplaats van degene die een goed gebruikt, doorslaggevend acht voor de plaats waar het goed in het economisch circuit terechtkomt. De verwijzende rechter kent evenwel geen arresten van het Hof waarin de woonstaat van de betrokkene relevant is voor de vraag in welke lidstaat een goed in het economisch circuit van de Unie is terechtgekomen.

Tweede prejudiciële vraag

- 14 De tweede prejudiciële vraag is slechts aan de orde wanneer de plaats van invoer in de zin van de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112 in een andere lidstaat dan Duitsland is gelegen. Pas dan is van belang of de Duitse douaneautoriteiten de bevoegdheid toekomt om de btw bij invoer vast te stellen op grond van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013, dat krachtens § 21, lid 2, UStG van overeenkomstige toepassing is op de btw bij invoer. Aan de vereisten van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013 zou in casu zijn voldaan: overeenkomstig artikel 79, lid 1, onder a), van de verordening, dat van overeenkomstige toepassing is, zou de btw-schuld bij invoer geacht worden te zijn ontstaan in Bulgarije. De in Duitsland verschuldigde btw bij invoer bedraagt minder dan 10 000 EUR. De enige vraag is dus of de overeenkomstige toepassing van artikel 87, lid 4, van de verordening in strijd is met richtlijn 2006/112.
- 15 Aan de overeenkomstige toepassing van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013 zou Unierechtelijk geen bezwaar kleven, indien het Unierecht zelf de toepassing ervan in de onderhavige constellatie zou gebieden [zie hierna onder a)]. Zelfs indien richtlijn 2006/112 de overeenkomstige toepassing van artikel 87,

lid 4, niet gebiedt, zou zij volgens het recht van de Unie zijn toegestaan indien de richtlijn dit niet verbiedt [zie hierna onder b)].

a) Uitlegging van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112

- 16 De enige bepaling van richtlijn 2006/112 die in casu de toepassing van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013 op de btw bij invoer zou kunnen gebieden, is artikel 71, lid 1, tweede alinea [van deze richtlijn]. Deze bepaling veronderstelt – in tegenstelling tot artikel 71, lid 2, van de richtlijn – dat goederen daadwerkelijk aan douanerechten zijn onderworpen. Dit is het geval in onderhavige zaak. Voor onder andere dit geval bepaalt artikel 71, lid 1, tweede alinea, dat „het belastbare feit pas plaats[vindt] en de belasting pas verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen”. Volgens artikel 62, punt 1, van richtlijn 2006/112 wordt onder „belastbaar feit” verstaan het feit waardoor de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting, worden vervuld. Volgens artikel 62, punt 2, van richtlijn 2006/112 wordt de belasting geacht „verschuldigd te zijn” wanneer deze kan worden gevorderd.
- 17 Volgens de verwijzende rechter kan de verwijzing naar de douanewetgeving in artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 op twee manieren worden opgevat. Ruim opgevat, verwijst de bepaling wat betreft alle voorwaarden voor het ontstaan van de btw naar de douanewetgeving. In engere zin verwijst de bepaling slechts naar de douanewetgeving wat betreft het tijdstip waarop het btw-feit en het verschuldigd worden van de btw zich voordoen. Het Hof heeft zich over deze vraag tot dusver nog niet eenduidig uitgelaten.
- 18 Het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) vat artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 op als verwijzing naar de douanewetgeving in ruime zin. Daarmee dient te worden gewaarborgd dat de bij invoer te heffen rechten eenvoudig en doeltreffend door één en dezelfde autoriteit kunnen worden geheven. Hierbij aansluitend, zou artikel 71, lid 1, tweede alinea, uitdrukkelijk de overeenkomstige toepassing van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013 gebieden. Daarmee zou de tweede prejudiciële vraag ontkennend moeten worden beantwoord.
- 19 De verwijzende rechter begrijpt artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 daarentegen aldus dat daarin slechts voor het *tijdstip* waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw zich hebben voorgedaan, naar de douanewetgeving wordt verwezen. Dit wordt ondersteund door de bewoordingen, de ontstaansgeschiedenis en de systematiek van de bepaling.
- 20 De bewoordingen van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 koppelen alleen het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw zich voordoen aan de douanewetgeving. Zij gaan uit van de veronderstelling dat er sprake is van een btw-feit en btw-verschuldigdheid in de zin van artikel 62 van deze richtlijn.

- 21 In de voorafgaande bepalingen van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 werd aanvankelijk uitdrukkelijk een verband gelegd met het ontstaan en de opeisbaarheid van douaneschuld en btw-schuld. Pas sinds een bij richtlijn 91/680 doorgevoerde wijziging is het verband tussen het belastbare feit en de verschuldigdheid van invoer-btw en douanerechten beperkt tot het tijdstip waarop de belasting ontstaat.
- 22 Ook de plaats van artikel 71, lid 1, tweede alinea, binnen de systematiek van richtlijn 2006/112 verzet zich tegen een verwijzing naar douanewetgeving die betrekking heeft op andere aspecten dan het tijdstip waarop de belasting is ontstaan. Zo wordt de plaats van invoer behandeld in hoofdstuk 4 van titel V van de richtlijn (artikelen 60 en 61). Deze titel regelt uitdrukkelijk de „plaats van de belastbare handelingen”. Artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de richtlijn daarentegen is gerangschikt onder titel VI, „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”.
- 23 Ook de positie van artikel 71 binnen hoofdstuk 4 van titel VI van richtlijn 2006/112 pleit ervoor dat de bepaling uitsluitend betrekking heeft op het tijdstip waarop een btw-schuld ontstaat en niet op de plaats ervan. Dit hoofdstuk bestaat uit twee artikelen (70 en 71). In artikel 70 van de richtlijn wordt bepaald dat het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw zich voordoen op het tijdstip van de invoer, terwijl artikel 71 bijzondere regels bevat met betrekking tot artikel 70.
- 24 Tot slot pleit tegen een ruime lezing van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 dat de bepalingen van de richtlijn inzake btw bij invoer obsoleet zouden zijn, wanneer deze bepaling daadwerkelijk in ruime zin naar de douanewetgeving zou verwijzen.
- 25 Uit de rechtspraak van het Hof (met name arresten van 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punten 91 en 102; 11 juli 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 41; 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig, C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405; 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punt 41) kan de verwijzende rechter niet eenduidig opmaken of artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 ook wat betreft de plaats waar de btw-schuld is ontstaan naar de douanewetgeving verwijst.
- 26 Het Hof heeft de hier gestelde tweede vraag evenmin in het arrest van 3 maart 2021, VS (C-7/20, EU:C:2021:161), beantwoord. Weliswaar had de verwijzende rechter in die zaak gevraagd naar de overeenkomstige toepasselijkheid van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013, maar het Hof heeft zich daarover niet uitgesproken.

b) Richtlijn 2006/112 bevat geen uitputtende bevoegdheidsregels

- 27 Indien richtlijn 2006/112 de overeenkomstige toepassing van artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013 niet gebiedt, rijst vervolgens de vraag of zij de overeenkomstige toepassing ervan verbiedt. Voor een dergelijk verbod zou kunnen spreken dat de artikelen 60 en 61 van richtlijn 2006/112 de plaats van invoer regelen. De verwijzende rechter begrijpt de arresten van 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405), en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C-26/18, EU:C:2019:579), echter aldus dat de btw-gevolgen van niet-naleving van de douanewetgeving niet uitputtend in richtlijn 2006/112 zijn geregeld. Zo kon het Hof in deze gevallen de btw bij invoer afhankelijk stellen van een ongeschreven element van het belastbare feit, namelijk het terechtkomen in het economisch circuit.
- 28 De formulering van artikel 60 van richtlijn 2006/112 biedt daartoe ruimte. Artikel 87, lid 4, van verordening nr. 952/2013, dat van overeenkomstige toepassing is, legt geen plaats van invoer vast die in tegenspraak is met artikel 60 van de richtlijn, maar fingeert slechts de bevoegdheid van een andere lidstaat om tot een maximum van 10 000 EUR op effectieve wijze een btw-schuld te innen. Anders acht de verwijzende rechter het gevaar reëel dat de btw bij invoer helemaal niet wordt gevorderd. Indien in het onderhavige geval Duitsland niet bevoegd zou zijn om btw bij invoer te heffen, zou deze moeten worden geheven in de lidstaat waar zij oorspronkelijk is ontstaan. Het verwerende Hauptzollamt (douanehoofdkantoor) heeft erop gewezen dat dit denkelijk in de praktijk vaak niet uitvoerbaar is.