CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
van 12 januari 2016 [1]

Gevoegde zaken C-226/14 en C-228/14

Eurogate Distribution GmbH
tegen
Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14)
en
DHL Hub Leipzig GmbH
tegen
Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14)

[verzoeken van het Finanzgericht Hamburg (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Communautair douanewetboek — Douane-entrepot — Regeling extern douanevervoer — Ontstaan van een douaneschuld als gevolg van de niet-nakoming van een verplichting — Niet-tijdige opname in de voorraadadministratie — Niet-tijdige aangifte van goederen bij de bevoegde douaneautoriteit — Zesde richtlijn — Btw-richtlijn — Het verschuldigd worden van btw — Verband tussen douaneschuld en btw-schuld”

1. In de context van de niet-nakoming van de formele verplichtingen die gelden voor goederen die onder een opschortende regeling voor invoerrechten vallen, wenst de Duitse verwijzende rechter van het Hof te vernemen of, naast de douaneschuld die hierdoor ontstaat krachtens artikel 204 van het communautair douanewetboek (CDW) [2], ook belasting over de toegevoegde waarde (btw) geheven kan worden. Als dat inderdaad het geval zou zijn, dan vraagt de verwijzende rechter of de btw verschuldigd is door de persoon die de formele douaneverplichtingen niet is nagekomen, ook al gaat het om een entreposeur die niet over de betrokken goederen kon beschikken.

2. Deze zaken bieden het Hof de gelegenheid om de leer die het in arrest X [3] heeft ontwikkeld te verfijnen. In dat arrest legde het Hof artikel 7 van de Zesde richtlijn [4] aldus uit, dat btw verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken, zelfs indien een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 CDW is ontstaan.

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek [hierna: „CDW”] (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB L 117, blz. 13).

3 — C-480/12, EU:C:2014:329.

4 — Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd door richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 35).

3. Het antwoord op de prejudiciële vragen in deze twee zaken kan worden gegeven vanuit twee invalshoeken. Het Hof kan zich beperken tot een letterlijke herhaling van wat het al heeft verklaard in arrest X [5], zonder verdere nuancering. Het kan echter ook nuanceringen aanbrengen in de analyse van de voorgelegde problemen, vanuit een niet-formalistische benadering waarbij de nadruk ligt op de functie en de uniforme grondslag van de btw als belasting op de toegevoegde waarde in iedere fase van de productie of distributie van goederen en diensten.

4. Na zorgvuldige bestudering van het arrest van 15 mei 2014 ben ik van mening dat het gelijktijdige ontstaan van de btw-schuld en de douaneschuld als gevolg van de niet-inachtneming van bepaalde voorwaarden niet zo automatisch is als men zou kunnen afleiden uit de letterlijke bewoordingen van het dictum van arrest X. [6] Integendeel, zowel uit de overwegingen die eraan ten grondslag liggen, als, in het bijzonder, uit de aard van de btw zelf kan worden afgeleid dat het ontstaan van een douaneschuld niet noodzakelijkerwijs hoeft te betekenen dat ook btw bij invoer verschuldigd wordt.

I – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

1. Het communautair douanewetboek (CDW)

5. Artikel 4 CDW bepaalt:

„In de zin van dit wetboek wordt verstaan onder:

[...]

7. ‚communautaire goederen': goederen die

— geheel zijn verkregen in het douanegebied van de Gemeenschap onder de in artikel 23 bedoelde voorwaarden, zonder toevoeging van goederen die zijn ingevoerd uit landen of gebieden welke geen deel uitmaken van het douanegebied van de Gemeenschap. Goederen die zijn verkregen uit onder een schorsingsregeling geplaatste goederen, worden niet beschouwd als communautaire goederen in gevallen van bijzonder economisch belang die volgens de procedure van het Comité worden bepaald;

— zijn ingevoerd uit landen of gebieden die geen deel uitmaken van het douanegebied van de Gemeenschap en die in het vrije verkeer zijn gebracht;

— in het douanegebied van de Gemeenschap zijn verkregen, hetzij uitsluitend uit goederen als bedoeld in het tweede streepje, hetzij uit goederen als bedoeld in het eerste en het tweede streepje;

[...]"

5 — C-480/12, EU:C:2014:329.

6 — C-480/12, EU:C:2014:329.

6. Artikel 37 CDW bepaalt het volgende:

„1. De in het douanegebied van de Gemeenschap binnengebrachte goederen zijn vanaf het ogenblik waarop zij worden binnengebracht aan douanetoezicht onderworpen. Zij kunnen overeenkomstig de geldende bepalingen aan douanecontroles worden onderworpen.

2. Deze goederen blijven onder douanetoezicht zolang dit nodig is om de douanestatus ervan te bepalen en wanneer het niet-communautaire goederen betreft en onverminderd artikel 82, lid 1, tot het ogenblik waarop zij hetzij een andere douanestatus krijgen, hetzij in een vrije zone of een vrij entrepot worden binnengebracht, hetzij worden wederuitgevoerd of vernietigd overeenkomstig artikel 182."

7. Krachtens artikel 50 CDW hebben de bij de douane aangebrachte goederen „zodra zij zijn aangebracht, tot het tijdstip waarop zij een douanebestemming krijgen, de status van goederen in tijdelijke opslag".

8. Artikel 79 CDW bepaalt:

„Niet-communautaire goederen die in het vrije verkeer worden gebracht, verkrijgen daardoor de douanestatus van communautaire goederen.

[...]"

9. Krachtens artikel 89, lid 1, CDW wordt een „economische schorsingsregeling beëindigd wanneer de onder deze regeling geplaatste goederen of, in voorkomend geval, de onder deze regeling verkregen veredelings- of behandelde producten een nieuwe toegestane douanebestemming krijgen".

10. Artikel 91 CDW bevat de volgende bepalingen:

„1. De regeling extern douanevervoer maakt het vervoer mogelijk van een plaats in het douanegebied van de Gemeenschap naar een andere plaats in het douanegebied van de Gemeenschap:

a) van niet-communautaire goederen zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer en andere belastingen of aan handelspolitieke maatregelen worden onderworpen;

[...]

2. Het in lid 1 bedoelde vervoer geschiedt:

a) hetzij met toepassing van de regeling extern communautair douanevervoer;

[...]"

11. Artikel 92 CDW schrijft het volgende voor:

„1. De regeling gemeenschappelijk douanevervoer eindigt en de verplichtingen van de aangever zijn nagekomen wanneer de onder de regeling geplaatste goederen samen met de vereiste documenten, overeenkomstig de bepalingen van de regeling, werden aangebracht op het kantoor van bestemming.

2. De douaneautoriteiten zuiveren de regeling extern douanevervoer wanneer zij op grond van een vergelijking van de gegevens van het douanekantoor van vertrek met die van het douanekantoor van bestemming kunnen vaststellen dat de regeling naar behoren beëindigd is."

12. Artikel 96 CDW luidt als volgt:

„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."

13. Volgens artikel 98, lid 1, CDW kunnen „[o]nder het stelsel van douane-entrepots [...] in douane-entrepot worden opgeslagen: a) niet-communautaire goederen, zonder dat deze aan rechten bij invoer of aan handelspolitieke maatregelen worden onderworpen; [...]".

14. Krachtens artikel 105 CDW dient „[d]e door de douaneautoriteiten aangewezen persoon [...] in de door deze autoriteiten goedgekeurde vorm een voorraadadministratie te voeren van alle onder het stelsel van douane-entrepots geplaatste goederen. Een voorraadadministratie is niet vereist wanneer een publiek entrepot door de douaneautoriteiten wordt beheerd. [...]"

15. Artikel 204 CDW bepaalt:

„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, of

b) indien een van de voorwaarden die voor de plaatsing van de goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van de bijzondere bestemming van de goederen zijn gesteld, niet in acht is genomen,

in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.

2. De douaneschuld ontstaat, hetzij op het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan de niet-nakoming de douaneschuld doet ontstaan, hetzij op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf blijkt dat aan een van de voorwaarden voor de plaatsing van de genoemde goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van de bijzondere bestemming van de goederen, niet is voldaan.

3. Schuldenaar is de persoon die, naargelang van het geval, hetzij de verplichtingen moet nakomen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze goederen zijn geplaatst, hetzij de aan de plaatsing van de goederen onder de regeling verbonden voorwaarden in acht moet nemen."

2. Verordening nr. 2454/93[7]

16. Artikel 356 van de uitvoeringsverordening bepaalt het volgende:

„1. Het kantoor van vertrek stelt de uiterste datum vast waarop de goederen bij het kantoor van bestemming moeten worden aangeboden, rekening houdend met de te volgen reisweg en alle voorschriften inzake vervoer en andere relevante voorschriften en, eventueel, de door de aangever verstrekte gegevens.

[...]"

17. Artikel 512, lid 3, van de uitvoeringsverordening schrijft voor dat „[d]e overbrenging naar het kantoor van uitgang met het oog op de wederuitvoer kan geschieden onder dekking van de regeling. De regeling wordt in dit geval niet aangezuiverd totdat de voor wederuitvoer aangegeven goederen of producten het douanegebied van de Gemeenschap daadwerkelijk hebben verlaten."

18. Volgens artikel 529, lid 1, van de uitvoeringsverordening moet „[u]it de voorraadadministratie [...] te allen tijde zijn af te lezen welke goederen zich onder de regeling douane-entrepots bevinden. De entreposeur legt het controlekantoor, op door de douaneautoriteiten vast te stellen tijdstippen, een lijst van deze goederen voor".

19. Volgens artikel 530, lid 3, van de uitvoeringsverordening wordt „[u]iterlijk bij de uitslag van de goederen uit het douane-entrepot of de opslagplaatsen van de vergunninghouder [...] in de voorraadadministratie vermeld dat de regeling is aangezuiverd".

20. Overeenkomstig artikel 860 van de uitvoeringsverordening „[achten] [d]e douaneautoriteiten [...] een douaneschuld als te zijn ontstaan in de zin van artikel 204, lid 1, van het [douanewetboek], tenzij de persoon die mogelijkerwijze de schuldenaar is, aantoont dat de in artikel 859 bedoelde voorwaarden zijn vervuld".

21. Artikel 866 van de uitvoeringsverordening bepaalt dat, „[o]nverminderd de naleving van de bepalingen inzake verboden of beperkingen die eventueel op de betrokken goederen van toepassing zijn, [...] 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 [worden] aangemerkt, zonder dat een aangifte voor het vrije verkeer behoeft te worden gedaan".

3. Zesde richtlijn

22. Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalde dat „[a]an de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen: [...] 2. de invoer van goederen".

23. Artikel 7 van de Zesde richtlijn bepaalde:

„1. Als invoer van een goed wordt beschouwd:

a) het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen [23 EG en 24 EG] of dat, als het onder het [EGKS-Verdrag] valt, zich niet in het vrije verkeer bevindt;

7 — Verordening van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (hierna: „uitvoeringsverordening") (PB L 253, blz. 1), gewijzigd door verordening (EEG) nr. 402/2006 van de Commissie van 8 maart 2006 (PB L 70, blz. 35).

b) het binnenkomen in de Gemeenschap van een ander dan onder a) bedoeld goed uit een derdelandsgebied.

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

3. In afwijking van lid 2, vindt, wanneer een in lid 1, onder a), bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, onder B, onder a), b), c) en d), bedoelde regelingen, 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 wordt onttrokken.

Wanneer een in lid 1, onder b), bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 33bis, lid 1, onder b) of c), bedoelde regelingen wordt geplaatst, vindt de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken."

24. Volgens artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn „[vindt] het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van het goed geschiedt. Wanneer goederen vanaf hun binnenkomst in de Gemeenschap onder een van de in artikel 7, lid 3, bedoelde regelingen worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan deze regelingen worden onttrokken. [...]"

25. Artikel 17 van de Zesde richtlijn luidde:

„1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

b) de [btw] welke verschuldigd of voldaan is voor in het binnenland ingevoerde goederen;

[...]"

26. Volgens artikel 21, lid 4, van de Zesde richtlijn is „de [btw] [bij invoer] verschuldigd door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend".

4. Btw-richtlijn [8]

27. Ingevolge artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn zijn „[d]e volgende handelingen [...] aan de btw onderworpen: [...] d) de invoer van goederen".

28. Volgens artikel 9, lid 1, van de btw-richtlijn wordt als „belastingplichtige" beschouwd „eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit [...]".

8 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1).

29. Artikel 30 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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.

Naast het in de eerste alinea bedoelde geval wordt als invoer van goederen beschouwd het binnenbrengen in de Gemeenschap van een goed dat zich in het vrije verkeer bevindt, uit een derdelandsgebied dat deel uitmaakt van het douanegebied van de Gemeenschap."

30. Volgens artikel 60 van de btw-richtlijn vindt „[d]e invoer van goederen [...] plaats in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt".

31. Artikel 61 van de btw-richtlijn schrijft voor:

„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.

Wanneer een goed dat zich in het vrije verkeer bevindt, vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder een van de in de artikelen 276 en 277 bedoelde regelingen of situaties wordt geplaatst, vindt de invoer van dat goed plaats in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen of situaties wordt onttrokken."

32. Artikel 70 van de btw-richtlijn stelt vast dat „[h]et belastbare feit [plaatsvindt] en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt".

33. Artikel 71, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt dat „[w]anneer 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 tijdelijk invoer met volledig vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst, [...] het belastbare feit pas [plaatsvindt] en [...] de belasting pas verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken".

34. Krachtens artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn verlenen de lidstaten vrijstelling voor „de invoer van vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, indien de levering van deze goederen, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, overeenkomstig artikel 138 is vrijgesteld".

35. Volgens artikel 167 van de richtlijn ontstaat het recht op aftrek „op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt".

36. Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt het volgende:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]

e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen."

37. Artikel 178 van de btw-richtlijn preciseert dat de belastingplichtige, „[o]m zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, [...] aan de volgende voorwaarden [moet] voldoen: [...] e) voor de in artikel 168, punt e), bedoelde aftrek met betrekking tot invoer van goederen: in het bezit zijn van een document waaruit de invoer blijkt en waarin hij wordt aangeduid als degene voor wie de invoer bestemd is of als de importeur, en waarin het bedrag van de verschuldigde btw wordt vermeld of op grond waarvan dat bedrag kan worden berekend [...]".

38. Overeenkomstig artikel 201 van de btw-richtlijn is de btw „[b]ij invoer [...] verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend".

B – *Nationaal recht*

39. § 1 van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG"), in de versie die gold ten tijde van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten [9], bepaalde het volgende:

„(1) De volgende handelingen zijn aan de belasting onderworpen:

1. de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht";

[...]

4. de invoer van goederen in Duitsland [...] (belasting over de toegevoegde waarde bij invoer);

[...]"

40. § 15, lid 1, UStG luidt als volgt:

„De ondernemer mag de volgende bedragen van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting voor leveringen en andere prestaties die door een andere ondernemer voor zijn bedrijf zijn uitgevoerd;

2. de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer die verschuldigd is geworden voor goederen die overeenkomstig § 1, lid 1, punt 4, voor zijn bedrijf zijn ingevoerd;

[...]"

41. § 21 UStG bepaalt:

„(1) De belasting over de toegevoegde waarde bij invoer is een verbruiksbelasting in de zin van de Abgabenordnung (Duits belastingwetboek).

(2) De douanevoorschriften zijn van overeenkomstige toepassing op de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer, met uitzondering van de regeling actieve veredeling (terugbetalingssysteem) en de regeling passieve veredeling.

9 — BGBl. 2005 I, blz. 386.

[...]”

II – Feitelijke achtergrond van de gedingen en prejudiciële vragen

A – *Zaak C-226/14*

42. Zoals is toegelicht door de verwijzende rechter, heeft Eurogate Distribution GmbH (hierna: „Eurogate”), verzoekster in het hoofdgeding, 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 Eurogate overgenomen.

43. Uit een douanecontrole tijdens de periode van 1 juli tot en met 31 december 2006 bleek dat de uitslag uit het douane-entrepot ten dele met vertraging – tot 126 dagen na de uitslag – in de door de douanewetgeving voorgeschreven voorraadadministratie was opgenomen.

44. Bij de invordering van de invoerrechten op 1 juli 2008 heeft het Hauptzollamt Hamburg-Stadt zowel het bedrag van de douanerechten als dat van de btw bij invoer vastgesteld. Eurogate tekende hiertegen bezwaar aan, dat werd afgewezen. Verzoekster heeft vervolgens tegen deze afwijzende beslissing beroep ingesteld bij het Finanzgericht Hamburg.

45. Het Finanzgericht Hamburg heeft reeds een prejudiciële vraag over douaneschulden gesteld aan het Hof van Justitie. Deze vraag is beantwoord in het arrest Eurogate.[10] In punt 35 van dit arrest stelde het Hof van Justitie vast dat „artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat bij niet-communautaire goederen de niet-nakoming van de verplichting om de uitslag van de goederen uit een douane-entrepot in de daartoe bestemde voorraadadministratie in te schrijven, en dit uiterlijk op het tijdstip van deze uitslag, een douaneschuld voor deze goederen doet ontstaan, zelfs in geval van wederuitvoer”.

46. Eurogate handhaaft haar beroep tegen de aanslag, voor zover deze betrekking heeft op de btw bij invoer, en vordert de nietigverklaring van de aanslag voor deze belasting.

47. In dit kader stelt het Finanzgericht Hamburg de volgende 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, meer bepaald wegens het 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 bestemde voorraadadministratie?

Indien de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord:

2) Gebiedt richtlijn [77/388] 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

10 — C-28/11, EU:C:2012:533.

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 de krachtens artikel 10, lid 3, tweede alinea, van richtlijn [77/388] juncto artikel 204, lid 1, CDW op hem rustende verplichting, ook wanneer het goed niet wordt gebruikt voor zijn belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2, onder a), van richtlijn [77/388]?"

B – *Zaak C-228/14*

48. 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. DHL Hub Leipzig GmbH (hierna: „DHL") was een vervoerder van goederen in de zin van artikel 96, lid 2, CDW. Zij liet na de goederen aan te brengen op het douanekantoor Leipzig-luchthaven voordat zij naar Macao werden verzonden.

49. De regeling douanevervoer kon niet worden beëindigd overeenkomstig artikel 366, lid 2, van de uitvoeringsverordening, omdat de vereiste documenten niet waren overgelegd.

50. Het Hauptzollamt Braunschweig legde DHL op 8 augustus 2011 een aanslag op voor de btw bij invoer overeenkomstig artikel 204, lid 1, onder a), CDW ten bedrage van 6 002,01 EUR. Op 29 februari 2012 verzocht DHL overeenkomstig artikel 236 CDW om terugbetaling van de op grond van deze aanslag voldane btw bij invoer.

51. Bij besluit van 28 maart 2012 wees het Hauptzollamt Braunschweig dit verzoek om terugbetaling af. Nadat DHL hiertegen zonder succes bezwaar had gemaakt, stelde zij beroep in bij het Finanzgericht Hamburg. In haar beroep vordert DHL nietigverklaring van het besluit van het Hauptzollamt en terugbetaling van de btw bij invoer.

52. In dit verband stelt het Finanzgericht Hamburg de volgende 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, meer bepaald wegens het verzuim om de regeling extern communautair douanevervoer binnen de gestelde termijn uit te voeren door de goederen op het bevoegde douanekantoor aan te brengen vóór de overbrenging ervan 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 de belasting wordt gevorderd van diegene op wie de niet-nagekomen plicht rustte, zonder dat hij het recht had om over de goederen te beschikken?"

III – Procedure bij het Hof

53. De verzoeken om een prejudiciële beslissing in de zaken C-226/14 en C-228/14 zijn op respectievelijk 8 en 12 mei 2014 ingekomen ter griffie van het Hof.

54. Bij beschikking van 14 oktober 2014 heeft de president van het Hof deze zaken voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest gevoegd.

55. Er zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door het Hauptzollamt Hamburg-Stadt, het Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate, de Griekse regering en de Commissie.

56. Op 5 juni 2014 verzocht het Hof het Finanzgericht Hamburg om te bevestigen of het, gelet op het arrest van het Hof in de zaak X[11], zijn verzoek om een prejudiciële beslissing wilde handhaven. De verwijzende rechter heeft de handhaving van het verzoek bevestigd in zijn schriftelijke antwoord dat op 3 oktober 2014 ter griffie van het Hof is ingekomen. De verwijzende rechter vraagt het Hof in het bijzonder om bij de beantwoording van de eerste vraag „te verduidelijken of in alle gevallen waarin een douaneschuld is ontstaan krachtens artikel 204 [CDW], zonder meer – en zulks ongeacht of het betrokken goed al dan niet nog is onderworpen aan de schorsingsregeling als bedoeld in artikel 16, lid 1, B, onder b), van de Zesde richtlijn of aan de regeling extern douanevervoer – eveneens [btw] is verschuldigd krachtens de bepalingen van richtlijn 77/388, dan wel of [btw] bij invoer in het bijzonder niet mag worden geheven als het gaat om goederen die als niet-communautaire goederen onder de regeling douane-entrepots waren geplaatst en vervolgens, na correct te zijn gedeclareerd, wederuitgevoerd werden, maar waarvoor in de tussentijd krachtens artikel 204, lid 1, [CDW] een douaneschuld was ontstaan – die evenwel pas werd gevorderd nadat de wederuitvoer plaatsvond – omdat de entreposeur zijn verplichting om de uitslag van goederen uit een douane-entrepot uiterlijk op het tijdstip van hun uitslag op te nemen in de daartoe bestemde voorraadadministratie pas was nagekomen nadat meerdere dagen sinds de uitslag waren verstreken."

57. Bij beschikking van 1 oktober 2015 vroeg het Hof de partijen om hun pleidooien toe te spitsen op de tweede en de derde vraag in zaak C-226/14 en op de in zaak C-228/14 gestelde vraag. Het Hof verzocht de partijen eveneens om hun standpunt kenbaar te maken over de vraag of btw bij invoer verschuldigd moet worden geacht wanneer de goederen zijn wederuitgevoerd.

58. Op 11 november 2015 zijn het Hauptzollamt Hamburg-Stadt, het Hauptzollamt Braunschweig, Eurogate en de Commissie ter terechtzitting verschenen.

IV – Standpunten van de partijen

59. Wat de eerste prejudiciële vraag in zaak C-226/14 betreft, is Eurogate van mening dat de heffing van de btw bij invoer in strijd is met de Zesde richtlijn wanneer de douaneschuld is ontstaan krachtens artikel 204, lid 1, onder a), CDW, omdat er in dat geval geen sprake is van invoer in de zin van de Zesde richtlijn.

60. Met betrekking tot de tweede en de derde vraag in zaak C-226/14 stelt Eurogate zich op het standpunt dat de lidstaten geen speelruimte hebben wat de definitie van het begrip „invoer" in de zin van de Zesde richtlijn betreft. Volgens Eurogate beschikken de lidstaten over een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling wie btw verschuldigd is krachtens artikel 21 van de Zesde richtlijn, omdat het begrip „invoerder" op twee manieren kan worden uitgelegd, te weten: a) „invoerder" is degene die de niet-communautaire goederen binnenbrengt, dat wil zeggen, degene die de goederen bij de douane aanbrengt of een onregelmatigheid in het kader van het douanevervoer begaat, of b) „invoerder" is alleen degene die als eigenaar over de goederen kan beschikken op het moment van de invoer. In het eerste geval zou de invoerder gerechtigd moeten zijn tot aftrek van de verschuldigde btw ingevolge artikel 21 van de Zesde richtlijn, maar dit was niet het geval voor Eurogate. Hieruit blijkt volgens haar dat het toegepaste nationale recht niet strookt met het Unierecht.

61. Met betrekking tot de in zaak C-228/14 gestelde vraag is Eurogate van mening dat er geen verplichting tot betaling van btw bestaat als niet-communautaire goederen onder douanetoezicht zijn wederuitgevoerd op basis van een doorvoerregeling. Eurogate is van mening dat haar argumenten betreffende het begrip „invoerder" in de zin van de Zesde richtlijn ook gelden voor de btw-richtlijn.

11 — C-480/12, EU:C:2014:329.

62. Het Hauptzollamt Hamburg-Stadt en het Hauptzollamt Braunschweig stellen zich beide op het standpunt dat de niet-nakoming van de douaneverplichtingen niet alleen leidt tot het ontstaan van een douaneschuld, maar ook tot de verplichting om btw te betalen. Naar hun mening moet de niet-nakoming van de verplichting om goederen die zich in een douane-entrepot bevinden in de voorraadadministratie op te nemen gelijk worden gesteld met een onttrekking aan het douanetoezicht. In beide gevallen wordt de douaneautoriteiten de mogelijkheid ontnomen om het goederenverkeer te controleren en op die manier te waarborgen dat aan de voorwaarden van het stelsel van vooruitbetaling van uitvoerrestituties wordt voldaan.

63. Naar de mening van het Hauptzollamt Hamburg-Stadt betekent het feit dat de verplichting tot betaling van douanerechten ontstaat wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden om aanspraak te maken op de voordelen van het stelsel van douane-entrepots (wat de heffing van douanerechten rechtvaardigt), dat er ook geen aanspraak mag worden gemaakt op deze voordelen op het gebied van de btw wanneer de niet-nakoming van een door het stelsel van douane-entrepots opgelegde verplichting de controle door de douaneautoriteiten hindert.

64. De Griekse regering heeft met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag in zaak C-226/14 aangevoerd dat de heffing van btw in de omstandigheden van deze zaak in overeenstemming is met de Zesde richtlijn. Zij beroept zich daarbij op de Unierechtelijke regels inzake btw, gelezen in samenhang met de regels inzake douanerechten.

65. In verband met de tweede vraag is de Griekse regering van mening dat de bepalingen van de btw-richtlijn met betrekking tot de invoer van goederen en de heffing van btw bij invoer dwingend zijn. De onregelmatigheid in de voorraadadministratie genereert een douaneschuld zonder dat de autoriteiten de omstandigheden van het geval hoeven te beoordelen. Het ontstaan van de douaneschuld in de omstandigheden van het hoofdgeding brengt dus tevens een belastingplicht mee, waarbij de btw verschuldigd is door degene die de belastingschuld dient te betalen en de goederen dient in te schrijven (de entreposeur).

66. Met betrekking tot de derde vraag stelt de Griekse regering dat het aan de lidstaten is om te bepalen wie btw bij invoer verschuldigd is. Volgens de Griekse regering is dat niet alleen degene die goederen invoert, maar ook de schuldenaar van een ingevolge het CDW ontstane douaneschuld.

67. Met betrekking tot de vraag in zaak C-228/14 betoogt de Griekse regering dat in de eerste plaats moet worden vastgesteld of de niet-nakoming al dan niet inhoudt dat de goederen door het handelen of nalaten van de aangever aan het douanetoezicht worden onttrokken, en of de betrokken formele onregelmatigheden naderhand zijn hersteld. Uit de feitelijke omstandigheden van het geval blijkt dat niet is voldaan aan de voorschriften van artikel 859, lid 2, onder a) en c), van de uitvoeringsverordening. Daarom moet volgens de Griekse regering worden onderzocht of het kantoor van bestemming daadwerkelijk kan waarborgen dat de betrokken goederen een douanebestemming hebben gekregen na beëindiging van de regeling voor douanevervoer. Gelet op enerzijds de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende het ontstaan van de belastingschuld en anderzijds het arrest van het Hof in zaak X [12], is de Griekse regering van mening dat, wanneer een douaneschuld is ontstaan ingevolge artikel 204 CDW, ook de btw-schuld ontstaat, die onmiddellijk opeisbaar is. De btw is verschuldigd door degene die gehouden is tot nakoming van de verplichtingen die voortvloeien uit de douanevervoerregeling, te weten de aangever in het kader van deze regeling (artikel 96, lid 1, CDW) en de vervoerder (artikel 96, lid 2, CDW), ofschoon deze de btw niet in aftrek kan brengen.

12 — C-480/12, EU:C:2014:329.

68. Volgens de Commissie moet de eerste vraag in zaak C-226/14 bevestigend worden beantwoord, omdat er verschillen zijn tussen douanerechten en btw bij invoer. Op basis van deze verschillen heeft het Hof verklaard dat het ontstaan van de btw-schuld en het ontstaan van de douaneschuld altijd los van elkaar moeten worden onderzocht. Het kan immers voorkomen dat er wel btw verschuldigd is maar geen douanerechten, of omgekeerd.

69. De Commissie merkt op dat artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn als voorwaarde stelt dat een goed wordt ingevoerd. Goederen die onder een douaneregeling voor tijdelijke invoer of een douaneschorsingsregeling vallen zijn geen ingevoerde goederen. De btw bij invoer is dan ook alleen verschuldigd als de goederen aan die regeling worden onttrokken. In het geval dat ons hier bezighoudt waren de goederen onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst toen zij het douanegebied feitelijk verlieten, en waren zij bijgevolg nog steeds onderworpen aan een „douaneschorsingsregeling". Er was dus geen sprake van invoer en er mocht dus ook geen btw bij invoer worden geheven.

70. Wanneer het plichtsverzuim van de entreposeur een douaneschuld doet ontstaan op grond van artikel 204, lid 1, onder a), CDW, kan hieruit volgens de Commissie niet worden afgeleid dat de goederen zijn ingevoerd. In tegenstelling tot de schulden die ontstaan krachtens de artikelen 202 en 203 CDW, is voor het ontstaan van de schuld uit hoofde van artikel 204 CDW immers niet vereist dat de goederen in het economische circuit van de Unie zijn gebracht. Het begrip „invoer" kan ook niet worden verruimd door een loutere verwijzing in de nationale wetgeving naar de douanewetgeving van de Unie, zoals het geval is in § 21 UStG.

71. De Commissie meent dan ook dat de tweede en de derde prejudiciële vraag in zaak C-226/14 niet hoeven te worden beantwoord. In dit verband merkt zij enkel op dat, indien het Hof dit standpunt niet zou delen, de tweede vraag aldus moet worden beantwoord dat de lidstaten verplicht zijn om btw bij invoer te heffen en dienaangaande geen speelruimte hebben. Volgens de Commissie moet de derde vraag aldus worden beantwoord dat het de lidstaten vrijstaat om te bepalen wie btw bij invoer verschuldigd is overeenkomstig artikel 21, lid 4, van de Zesde richtlijn, mits zij de beginselen van het communautaire btw-stelsel respecteren.

72. De Commissie stelt dat haar opmerkingen met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag in zaak C-226/14 globaal genomen ook gelden voor zaak C-228/14.

V – Beoordeling

A – *Zaak C-226/14*

1. Eerste prejudiciële vraag

73. Het Finanzgericht Hamburg heeft reeds eerder een prejudiciële vraag gesteld in de nationale procedure die ten grondslag ligt aan zaak C-226/14.[13] In antwoord hierop heeft het Hof verklaard dat artikel 204, lid 1, onder a), CDW „aldus [moet] worden uitgelegd dat bij niet-communautaire goederen de niet-nakoming van de verplichting om de uitslag van de goederen uit een douane-entrepot in de daartoe bestemde voorraadadministratie in te schrijven, en dit uiterlijk op het tijdstip van deze uitslag, een douaneschuld voor deze goederen doet ontstaan, zelfs in geval van wederuitvoer".[14]

13 — Procedure die heeft geleid tot het eerste arrest Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533.

14 — Arrest Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:533, punt 35 en dictum.

74. Het Finanzgericht Hamburg wenst nu te vernemen of, gelet op het voorgaande, „het ontstaan van een douaneschuld bij invoer steeds automatisch meebrengt dat belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd wordt”. [15]

75. Zoals Advocaat-generaal Jääskinen in zijn conclusie in de (eerste) zaak Eurogate heeft opgemerkt, had de prejudiciële vraag in kwestie geen betrekking op „de door de Duitse wettelijke regeling gemaakte koppeling tussen de heffing van douanerechten en de oplegging van belasting over de toegevoegde waarde enerzijds, en de invoer anderzijds”. [16] Het probleem werd bij die gelegenheid dus niet opgelost [17], maar trad kort daarna opnieuw voor het daglicht in zaak X. [18] Deze keer vroeg de Nederlandse verwijzende rechter onder meer of artikel 7 van de Zesde richtlijn aldus moest worden uitgelegd „dat btw wordt verschuldigd indien een douaneschuld uitsluitend op grond van artikel 204 [CDW] ontstaat”.

76. In zijn antwoord op de prejudiciële vraag in de zaak X [19] verklaarde het Hof dat artikel 7 van de Zesde richtlijn „in die zin [moet] worden uitgelegd dat [btw] verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken, zelfs indien een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, is ontstaan”. [20]

77. In antwoord op de vraag of het Finanzgericht Hamburg, gelet op dit (tweede) arrest van het Hof zijn verzoek om een prejudiciële beslissing wilde handhaven, heeft de verwijzende rechter verklaard dat hij „uit het arrest in zaak C-480/12 niet ondubbelzinnig [kan] afleiden dat een goed reeds, of ook dan, is onttrokken aan de in artikel 7, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde douaneregelingen en daarom moet worden geacht te zijn ingevoerd in de zin van de wetgeving inzake de belasting over de toegevoegde waarde, wanneer een douaneschuld is ontstaan krachtens artikel 204 van het communautair douanewetboek”. [21]

78. Het Finanzgericht Hamburg is van oordeel dat een goed niet kan worden geacht te zijn ingevoerd in de zin van de Zesde richtlijn, zolang dit goed is onderworpen aan een douaneregeling waarvoor een volledige vrijstelling van invoerheffingen geldt. De verwijzende rechter neemt bovendien aan dat „een goed dat, zoals in casu, niet aan het douanetoezicht is onttrokken, nog steeds aan deze douaneregeling kan onderworpen zijn, wanneer in de tussentijd een douaneschuld krachtens artikel 204 [CDW] is ontstaan, omdat een van de uit deze douaneregeling voortvloeiende verplichtingen niet werd nageleefd”. [22]

79. Zoals het Finanzgericht aangeeft, komt deze zienswijze overeen met die van advocaat-generaal Jääskinen in zijn conclusie in de zaak X. [23] Volgens het Finanzgericht is dit de manier waarop de verwijzende rechter invulling moet geven aan de hem door het Hof in het arrest X overgelaten taak om na te gaan of de goederen in kwestie op de datum van hun wederuitvoer waren onttrokken aan de regeling van de artikelen 7, lid 3, en 16, lid 1, B, onder a), van de Zesde richtlijn. [24]

15 — Verwijzingsbeschikking in zaak C-226/14 [II. 3. b) (1) (b)].

16 — Conclusie in de zaak Eurogate, C-28/11, EU:C:2012:131, punt 45.

17 — Advocaat-generaal Jääskinen gaf wel aan dat „de door de Commissie opgeworpen vragen over de verenigbaarheid van dat verband met het Unierecht inzake de belasting over de toegevoegde waarde” hem „niet irrelevant” leken (loc. ult. cit.).

18 — C-480/12, EU:C:2014:329.

19 — C-480/12, EU:C:2014:329.

20 — C-480/12, EU:C:2014:329, punt 2 van het dictum.

21 — Punt 1, tweede alinea, van het schrijven van het Finanzgericht, ingekomen bij het Hof op 3 oktober 2014.

22 — Loc. ult. cit.

23 — C-480/12, EU:C:2014:84, punt 66.

24 — Arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 54.

80. Het Hof heeft in het dictum van het arrest X [25] vastgesteld dat artikel 7 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat btw verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken, „zelfs indien een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 [CDW]".

81. Zoals het Finanzgericht opmerkt, heeft het Hof deze vaststelling echter in punt 54 van hetzelfde arrest genuanceerd door te onderstrepen dat het kritieke moment voor de constatering of de goederen zijn onttrokken aan de bedoelde douaneregeling „de datum van de wederuitvoer" is. [26] Deze nuancering is naar mijn mening van bijzondere betekenis. Het Hof stelde immers in dat arrest het ontstaan van een douaneschuld ingevolge artikel 204 CDW op gelijke voet met de onttrekking van het goed aan een douaneregeling – waardoor btw verschuldigd wordt – omdat, zoals wordt toegelicht in punt 51 van het arrest „uit artikel 866 van de uitvoeringsverordening [volgt] dat dit goed, wanneer een douaneschuld bij invoer is ontstaan krachtens deze bepalingen, en met name artikel 203 of 204 van het douanewetboek, en de rechten bij invoer zijn betaald, als communautair wordt aangemerkt, zonder dat een aangifte voor het vrije verkeer behoeft te worden gedaan".

82. Ik deel het standpunt van de Commissie [27] dat artikel 866 van de uitvoeringsverordening tot doel heeft goederen die zich in het douanegebied van de Unie bevinden zonder dat de vereiste formaliteiten om ze in het vrije verkeer te brengen zijn vervuld, te behandelen als communautaire goederen in de zin van artikel 4 CDW. Zolang dit soort goederen (dat wil zeggen, goederen die niet voldoen aan de voorwaarden die bij niet-vervulling een douaneschuld doen ontstaan) [28] zich in het douanegebied van de Unie bevinden, bestaat de mogelijkheid dat zij in het economische circuit van de Unie worden gebracht zonder de in artikel 79 CDW bedoelde „douanestatus van communautaire goederen" te hebben verkregen. Volgens ditzelfde artikel verkrijgen goederen deze status wanneer ze „in het vrije verkeer worden gebracht", en dit „omvat de toepassing van de handelspolitieke maatregelen en het vervullen van de andere formaliteiten voor de invoer van goederen alsmede de toepassing van de wettelijk verschuldigde rechten". [29]

83. Het in het vrije verkeer brengen is dus de gangbare of normale weg waarlangs goederen de status van communautaire goederen verkrijgen. Het is echter niet de enige weg, want juist uit de bewoordingen van artikel 866 van de uitvoeringsverordening volgt dat deze status ook kan worden verkregen als wordt voldaan aan de twee voorwaarden van dat artikel: a) het ontstaan van een douaneschuld bij invoer krachtens (het in deze zaak relevante) artikel 204 CDW en b) de betaling van invoerrechten. De vervulling van beide voorwaarden staat gelijk aan „de toepassing van de handelspolitieke maatregelen en het vervullen van de andere formaliteiten voor de invoer van goederen alsmede de toepassing van de wettelijk verschuldigde rechten". Met andere woorden, dit staat gelijk aan de vervulling van de in artikel 79, tweede alinea, CDW gestelde vereisten voor het in het vrije verkeer brengen van goederen.

84. Artikel 866 van de uitvoeringsverordening, zoals ik het begrijp, legt in feite een specifieke grond vast voor de toekenning van de status van communautaire goederen die equivalent is aan het in het vrije verkeer brengen, maar de werkingssfeer van dit artikel is beperkt tot goederen die zich in het douanegebied van de Unie bevinden en is het niet van toepassing op goederen die zijn

25 — C-480/12, EU:C:2014:329.

26 — Punt 54 van arrest X luidt als volgt: „Indien dat goed echter reeds aan deze regelingen is onttrokken op de datum van de wederuitvoer ervan vanwege het ontstaan van een douaneschuld, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, zou het moeten worden geacht te zijn ingevoerd in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn."

27 — Punt 76 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

28 — Ingevolge de in de artikelen 202 tot en met 205 CDW omschreven gedragingen.

29 — Artikel 79, tweede alinea, CDW.

wederuitgevoerd. Deze laatste goederen hebben het douanegebied van de Unie verlaten en kunnen daarom fysiek niet in het economische circuit van de Unie worden gebracht. Deze goederen hebben de status van communautair goed, op basis waarvan zij rechtmatig in dat circuit kunnen worden gebracht, dus niet nodig.

85. In de omstandigheden van het hoofdgeding waren de goederen in kwestie, zoals blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie, tot de datum van wederuitvoer steeds onder een opschortende douaneregeling geplaatst (in een douane-entrepot). De begane overtreding – die overeenkomstig de uitspraak van het Hof in het eerste arrest Eurogate [30] leidde tot de toepassing van artikel 204 CDW – was van formele aard: Eurogate had de uitslag van de goederen uit het douane-entrepot niet tijdig opgenomen in de voorraadadministratie. Volgens het Finanzgericht bestond er geen enkel risico dat de goederen in het economische circuit van de Unie werden gebracht, omdat het verzuim van de verplichting pas werd vastgesteld toen de wederuitvoer van de goederen al had plaatsgevonden.

86. Zoals ook de verwijzende rechter heeft verklaard in zijn antwoord op de vraag van het Hof over de gevolgen van het arrest X voor de onderhavige zaak [31], kan artikel 866 van de uitvoeringsverordening dus wellicht niet worden toegepast in het onderhavige geval. De betrokken goederen waren immers onafgebroken onderworpen aan een opschortende douaneregeling en de douaneschuld ontstond pas nadat de goederen wederuitgevoerd waren. Met de betaling van de uit hoofde van deze schuld geheven rechten kon onmogelijk worden voldaan aan de noodzakelijke voorwaarden om de goederen in het vrije verkeer te brengen en dus als communautaire goederen te behandelen – eenvoudigweg omdat de goederen, gelet op hun wederuitvoer, deze status onmogelijk konden verkrijgen.

87. De goederen in kwestie waren op de *datum van hun wederuitvoer* niet aan het stelsel van douane-entrepots onttrokken. Er is dus in deze niet voldaan aan de door het Hof in het arrest X [32] gestelde vereisten om te kunnen constateren dat er sprake was van „invoer” in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn. De betrokken goederen verlieten het stelsel van douane-entrepots immers *door hun wederuitvoer*, maar niet *door het ontstaan van een douaneschuld krachtens artikel 204 CDW*, waarvan de betaling, indien de goederen zich nog binnen het douanegebied van de Unie bevonden, gelijkgesteld kon worden met het in het vrije verkeer brengen van deze goederen en, bijgevolg, kon leiden tot de kwalificatie ervan als „communautaire goederen”.

88. Samenvattend ben ik van mening dat het dictum van het arrest X [33] ruimer moet worden uitgelegd dan de letterlijke bewoordingen ervan en moet worden begrepen in de context van de specifieke omstandigheid die is genoemd in punt 54 van het arrest. De uitspraak van het Hof moet dus in verband worden gebracht met het feit dat de onttrekking aan de douaneregeling plaatsvond vóór de wederuitvoer van de goederen, en worden beschouwd als een logisch gevolg van het feit dat een douaneschuld was ontstaan op basis van een van de in artikel 866 van de uitvoeringsverordening genoemde gronden.

89. Deze *geïntegreerde* uitlegging van de betekenis van het arrest X [34] sluit naar mijn mening het beste aan bij de logica van het onderlinge verband tussen de Zesde richtlijn en het CDW.

30 — C-28/11, EU:C:2012:533.

31 — Punt 2 van het geschrift van het Finanzgericht, ingekomen bij het Hof op 3 oktober 2014.

32 — C-480/12, EU:C:2014:329, punt 54.

33 — C-480/12, EU:C:2014:329.

34 — C-480/12, EU:C:2014:329.

90. Volgens vaste rechtspraak van het Hof „[zijn] de btw bij invoer en de douanerechten [op belangrijke punten vergelijkbaar] [...]: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden gebracht". Dit parallellisme wordt „bevestigd door het feit 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 btw bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten". [35]

91. Vergelijkbaar betekent echter niet hetzelfde als identiek. Daarom is het Hof van oordeel dat het ontstaan van de douaneschuld en de btw-schuld los van elkaar moeten worden onderzocht. Dat kan ook niet anders, als we rekening houden met de verschillende aard van deze schulden. Dit verschil des te groter wanneer de douaneschuld feitelijk niet is ontstaan als gevolg van de reguliere introductie van goederen in het douanegebied, maar als gevolg van de niet-inachtneming van bepaalde vereisten of verplichtingen.

92. Volgens artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn is de invoer van goederen aan btw onderworpen. Artikel 7, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn bepaalt dat „het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen [23 EG en 24 EG]" als „invoer van een goed" wordt beschouwd.

93. Gelet op artikel 7, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn betekent de fysieke binnenkomst van een goed op het grondgebied van de Unie in beginsel niet noodzakelijkerwijs dat dit goed ook wordt ingevoerd in de zin van de btw-regeling. Als het goed, zoals in casu, vanaf zijn fysieke binnenkomst in de Unie onder het stelsel van douane-entrepots wordt geplaatst, dat wil zeggen onder de regeling die is bedoeld in artikel 16, lid 1, B, onder c), van de Zesde richtlijn, dan is alleen sprake van invoer in de zin van de btw-regeling wanneer het goed aan die douaneregeling wordt onttrokken. Deze onttrekking kan plaatsvinden op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waar het goed de Unie fysiek is binnengekomen. Hieruit volgt dat een goed door de Unie kan circuleren *zonder het grondgebied van de Unie binnen te komen* in de zin van de btw-voorschriften.

94. Wanneer het goed onder een van de in artikel 16, lid 1, B, onder a), b), c) en d), van de Zesde richtlijn bedoelde regelingen is geplaatst, is het onmogelijk om het in het economische circuit van de Unie te brengen. Dit circuit is voorbehouden aan communautaire goederen en dat zijn – overeenkomstig met artikel 4, punt 7, CDW – in wezen goederen die in het douanegebied van de Unie zijn verkregen onder de voorwaarden van artikel 23 CDW, of goederen die zijn ingevoerd uit gebieden buiten het douanegebied en in het vrije verkeer zijn gebracht. Bij deze laatste categorie gaat het om goederen waarvoor rechten en heffingen zijn betaald, die niet gelden voor goederen die onder een van de hierboven genoemde regelingen zijn geplaatst.

95. Als de onder het stelsel van douane-entrepots geplaatste goederen, zoals in het voorliggende geval, wederuitgevoerd zijn zonder aan dat stelsel te zijn onttrokken, ook al bevonden zij zich fysiek op het grondgebied van de Unie, dan zijn die goederen niet ingevoerd in de zin van de Zesde richtlijn [36] en kan er geen btw op worden geheven.

96. Als de goederen daarentegen aan de douaneregeling waren onttrokken terwijl zij zich nog op het grondgebied van de Unie bevonden, dan moeten zij wel worden beschouwd als ingevoerde goederen en is er bijgevolg btw over verschuldigd. Het maakt daarbij geen verschil of de onttrekking van de goederen aan de douaneregeling het resultaat is van de correcte beëindiging van deze regeling onder betaling van de toepasselijke rechten, dan wel het resultaat is van de niet-vervulling van de toepasselijke voorwaarden (dat wil zeggen, wanneer er, zoals artikel 866 van de uitvoeringsverordening bepaalt, sprake is van een van de in de artikelen 202 tot en met 205 CDW bedoelde gevallen).

35 — Arrest Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 41 en aldaar aangehaalde arresten Witzemann, C-343/89, EU:C:1999:445, punt 18, en Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punten 90 en 91.

36 — Zie in die zin arrest Profitube, C-165/11, EU:2012:692, punt 46.

97. Wanneer de schuld die ontstaan is krachtens de artikelen 202 tot en met 205 CDW betrekking heeft op goederen die al zijn wederuitgevoerd, heeft het feit dat zij het grondgebied van de Unie hebben verlaten geen invloed op de verplichting om de douanerechten te betalen. Naast deze douaneschuld kan tevens de betaling van btw worden geëist, als op basis van het specifieke onrechtmatige gedrag waardoor de douaneschuld is ontstaan, kan worden aangenomen dat de goederen in het economische circuit van de Unie zijn gebracht en mogelijkerwijs zijn verbruikt, welke handeling aan btw is onderworpen.

98. Dat zou het geval zijn in de in artikel 202, lid 1, onder a), CDW bedoelde situatie (wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied worden binnengebracht) of in de in artikel 203, lid 1, CDW bedoelde situatie (wanneer goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken).

99. Dit is echter niet noodzakelijkerwijs het geval in de in artikel 204 CDW bedoelde situatie. Dit artikel „doelt [...] op omstandigheden waarin niet wordt voldaan aan verplichtingen en aan voorwaarden met betrekking tot de diverse douaneregelingen, zonder dat dit gevolgen heeft gehad voor het douanetoezicht”.[37] Dit is dus in casu evenmin het geval. Zoals het Finanzgericht Hamburg heeft aangegeven, waren de goederen immers tot het tijdstip van hun wederuitvoer onafgebroken onderworpen aan het stelsel van douane-entrepots, zonder in het economische circuit van de lidstaten te zijn gebracht. De douaneschuld die is ontstaan door de niet-nakoming van de verplichtingen krachtens artikel 204 CDW moet dus worden betaald, maar er is geen btw verschuldigd, omdat niet kan worden aangenomen dat de goederen zijn verbruikt binnen het grondgebied van de Unie.

100. Het Hof heeft het risico (of het vermoeden) dat de goederen in het economische circuit van de lidstaten worden gebracht herhaaldelijk genoemd als grondslag voor het ontstaan van een douaneschuld wegens plichtsverzuim en daarbij onderstreept dat de douaneschuld bedoeld is om dat economische circuit te beschermen.[38] De niet-inachtneming van de verplichtingen en voorwaarden die worden opgelegd door de verschillende douaneregelingen kunnen dan ook het gevaar inhouden dat de goederen terecht komen in de interne markt en op oneerlijke wijze concurreren met communautaire producten, nog afgezien van het verlies aan belastinginkomsten dat ermee gepaard gaat.

101. Als de verwijzende rechter, zoals in casu, de mogelijkheid uitsluit dat dit risico aanwezig was en dat de goederen het economische circuit van de lidstaten konden binnenkomen, dan is moeilijk te begrijpen op basis van welke economische realiteit een indirecte belasting over het verbruik, zoals btw, geheven kan worden, ook al is een douaneschuld ontstaan als gevolg van de niet-naleving van de geldende vereisten.

102. Gelet op het voorgaande stel ik het Hof voor om de eerste prejudiciële vraag in die zin te beantwoorden dat artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat btw verschuldigd is wanneer de goederen op het tijdstip van hun wederuitvoer door het ontstaan van een douaneschuld krachtens artikel 204 CDW zijn onttrokken aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen onder omstandigheden die kunnen doen vermoeden dat zij in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen.

2. Tweede prejudiciële vraag

103. Gelet op het bovenstaande antwoord op de eerste vraag hoeven de twee resterende prejudiciële vragen van het Finanzgericht Hamburg in zaak C-226/14 niet meer te worden beantwoord. Voor het geval het Hof deze zienswijze niet deelt, zal ik deze vragen echter subsidiair analyseren.

37 — Arrest X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 31, en het hierin aangehaalde arrest Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punt 28.

38 — Zie bijvoorbeeld arresten Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 31, en Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punt 52.

104. Indien het antwoord op de eerste vraag ontkennend zou luiden, wenst het Finanzgericht te vernemen of de Zesde richtlijn, gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding, verplicht tot heffing van btw bij invoer of dat de lidstaten in dat opzicht een zekere speelruimte hebben.

105. Zowel de partijen in het hoofdgeding als de Griekse regering en de Commissie stellen zich op het standpunt dat deze vraag ontkennend beantwoord moet worden, aangezien artikel 7 van de Zesde richtlijn een uitputtende en definitieve regel vastlegt.

106. Ook ik onderschrijf deze zienswijze. De „invoer van goederen" als grondslag voor de heffing van btw en de omschrijving van dit begrip in artikel 7 van de Zesde richtlijn zijn kwesties die in de Zesde richtlijn op definitieve en uitputtende wijze zijn behandeld en die in het Unierecht autonoom moeten worden uitgelegd. Anders zouden verschillen tussen de lidstaten ten aanzien van het belastbare feit de doelstelling van de Zesde richtlijn in gevaar brengen. Zoals de Commissie in herinnering heeft gebracht [39], bestaat die doelstelling in de totstandbrenging van een gemeenschappelijke markt waarvan de kenmerken – in de bewoordingen van de vierde overweging van de Zesde richtlijn – analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt en waarin de maatstaf van de heffing moet worden geharmoniseerd, „opdat de toepassing van het communautaire tarief op de belastbare handelingen in alle lidstaten tot vergelijkbare resultaten leidt". [40]

107. Hieruit volgt dat wanneer op grond van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn btw verschuldigd wordt als uitvloeisel van het ontstaan van een douaneschuld krachtens artikel 204 CDW, de lidstaten niet over de nodige speelruimte beschikken om het tegendeel te bepalen.

108. Op grond hiervan stel ik het Hof subsidiair voor om de tweede prejudiciële vraag aldus te beantwoorden dat de lidstaten geen speelruimte hebben met betrekking tot de heffing van btw bij invoer.

3. Derde prejudiciële vraag

109. Eveneens subsidiair ga ik hieronder in op de derde vraag van het Finanzgericht Hamburg. Met deze vraag wenst het Finanzgericht te vernemen of in een geval als dat van het hoofdgeding, waarin btw wordt geheven als uitvloeisel van een douaneschuld die is ontstaan krachtens de gecombineerde toepassing van artikel 10, lid 3, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, en artikel 204 CDW, de btw verschuldigd is door de entreposeur die het goed in een douane-entrepot opslaat, ook al kan hij daarover niet beschikken en gebruikt hij het goed niet voor zijn belaste handelingen in de zin van artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn.

110. Alle deelnemers aan de procedure zijn het erover eens dat artikel 21, lid 4, van de Zesde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt om te bepalen wie btw verschuldigd is bij invoerhandelingen. Dit vooropgesteld, verplicht volgens de Griekse regering niets ertoe alleen de invoerder van de goederen als schuldenaar van de btw te beschouwen, zodat de schuldenaar van de douaneschuld die krachtens het CDW wegens plichtsverzuim is ontstaan, tevens schuldenaar van de btw kan zijn.

111. Eurogate wijst deze tweede mogelijkheid af, omdat dit naar haar mening wordt uitgesloten door het feit dat de entreposeur, wanneer hij slechts optreedt als dienstverlener, geen recht zou hebben op aftrek van de verschuldigde btw, in tegenstelling tot de entreposeur die over de goederen kan beschikken. Dit zou een ongerechtvaardigd verschil in behandeling opleveren.

39 — Punt 72 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

40 — Negende overweging van de Zesde richtlijn.

112. Artikel 21, lid 4, van de Zesde richtlijn bepaalt overduidelijk dat de btw bij invoer verschuldigd is „door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend". Als Eurogate door het Duitse recht als invoerder zou worden erkend of aangewezen – wat door de nationale rechter moet worden vastgesteld – dan zou Eurogate inderdaad geen aanspraak kunnen maken op aftrek van de btw. Volgens artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn mag de belastingplichtige de door hem verschuldigde belasting immers alleen aftrekken „voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen".

113. Het Hof heeft zich onlangs (op 25 juni 2015) uitgesproken over een probleem dat vergelijkbaar is met het onderhavige geval. Bij die gelegenheid heeft het Hof verklaard dat artikel 168, onder e), van de btw-richtlijn – het equivalent van artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn – „aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling die de aftrek uitsluit van de btw bij invoer welke is verschuldigd door de vervoerder die noch de invoerder, noch de eigenaar is van de betrokken goederen, doch enkel, in het kader van zijn activiteit als vervoerder, het vervoer en de douaneafhandeling ervan heeft verzorgd, als deel van zijn, aan btw onderworpen, transportdienst".[41]

114. Uit het arrest van het Hof van 25 juni 2015 zijn twee conclusies te trekken. In de eerste plaats staat niets eraan in de weg dat de wetgeving van een lidstaat (in dit geval Duitsland) de vervoerder aanwijst als belastingplichtige ten aanzien van de btw bij invoer. In de tweede plaats is er evenmin bezwaar tegen dat de vervoerder van de ingevoerde goederen in dat geval de verschuldigde btw niet kan aftrekken.

115. Onder deze omstandigheden wordt de vrijheid van de lidstaten om de entreposeur van de goederen aan te wijzen als schuldenaar van de btw bij invoer dus niet beperkt door het feit dat de aangewezen persoon de verschuldigde btw niet in aftrek kan brengen.

B – *Zaak C-228/14*

116. De prejudiciële vraag in zaak C-228/14 heeft eveneens betrekking op het ontstaan van een douaneschuld bij invoer krachtens artikel 204 CDW. Het gaat hier echter niet om een verzuim van de verplichtingen die het stelsel van douane-entrepots oplegt, maar om niet-nakoming van de verplichtingen in het kader van de regeling extern douanevervoer, die is neergelegd in de artikelen 91 tot en met 97 CDW. Bovendien is de Zesde richtlijn ratione temporis niet van toepassing op deze zaak, maar wel de btw-richtlijn.

117. Het Finanzgericht Hamburg wenst in het bijzonder te vernemen of in een geval waarin goederen als niet-communautaire goederen onder douanetoezicht wederuitgevoerd zijn, maar voor deze goederen een douaneschuld is ontstaan wegens niet-nakoming van een in artikel 204 CDW bedoelde verplichting, artikel 236, lid 1, CDW, gelezen in samenhang met de bepalingen van de btw-richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat de btw niet verschuldigd is wanneer de douaneschuld wordt opgelegd aan iemand die niet over deze goederen kon beschikken.

118. Ik ben het met de Commissie eens dat deze vraag beantwoord kan worden op basis van dezelfde overwegingen als die welke gelden voor zaak C-226/14.[42]

41 — Arrest DSV Road, C-187/14, EU:C:2015:421, punt 51. Het transport- en logistiekbedrijf DSV heeft gebruikgemaakt van twee regelingen voor extern communautair douanevervoer. Aan het einde daarvan werden zowel douanerechten (krachtens artikel 203 CDW en, subsidiair, krachtens artikel 304 CDW) als btw bij invoer geheven, terwijl het bedrijf deze btw niet in aftrek mocht brengen.

42 — Punten 89 tot en met 95 van de schriftelijke opmerkingen van de Commissie.

119. Net zoals in die zaak gaat het hier om goederen die zijn wederuitgevoerd zonder dat zij zijn onttrokken aan een opschortende douaneregeling (in dit geval de regeling extern douanevervoer). Ik ben dan ook om de in de punten 98 tot en met 115 van deze conclusie uiteengezette redenen van mening dat hier geen sprake is van daadwerkelijke invoer en dat er dus geen btw bij invoer verschuldigd is.

120. Voor het geval het Hof dit standpunt niet deelt, stel ik voor op grond van de overwegingen met betrekking tot de derde vraag in zaak C-226/14 [43] vast te stellen dat de btw bij invoer verschuldigd kan zijn door een vervoerder die niet over de goederen kan beschikken.

VI – Conclusie

121. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof in overweging de gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„Primair:

1) Artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn en artikel 61 van de btw-richtlijn moeten aldus worden uitgelegd dat btw verschuldigd is wanneer de goederen op het tijdstip van hun wederuitvoer door het ontstaan van een douaneschuld krachtens artikel 204 CDW zijn onttrokken aan de in die artikelen bedoelde douaneregelingen, onder omstandigheden die kunnen doen vermoeden dat zij in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen.

Subsidiair:

2) De lidstaten hebben geen speelruimte met betrekking tot de heffing van btw wanneer een douaneschuld ontstaat krachtens artikel 204 van het communautair douanewetboek.

3) Als btw moet worden geheven in de omstandigheden van de hoofdgedingen, kan de nationale wetgeving de entreposeur of de vervoerder aanwijzen als schuldenaar van deze belasting, ook wanneer zij niet over de goederen kunnen beschikken en geen aanspraak kunnen maken op aftrek van de verschuldigde btw.”

43 — Zie de punten 112 tot en met 114 hierboven.