ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

1 juni 2017 *

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde (btw) — Regeling extern douanevervoer — Vervoer van goederen via een vrijhaven in een lidstaat — Wetgeving van de betrokken lidstaat die vrijhavens uitsluit van het nationaal fiscaal grondgebied — Onttrekking aan het douanetoezicht — Ontstaan van een douaneschuld en verschuldigd worden van de btw”

In zaak C-571/15,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Hessen, Duitsland) bij beslissing van 29 september 2015, ingekomen bij het Hof op 6 november 2015, in de procedure

Wallenborn Transports SA

tegen

Hauptzollamt Gießen,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, M. Berger, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— Wallenborn Transports SA, vertegenwoordigd door B. Klüver, Rechtsanwalt,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door E. Tsaousi en A. Dimitrakopoulou als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Caeiros, M. Wasmeier en L. Grønfeldt als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 december 2016,

* Procestaal: Duits.

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007 (PB 2007, L 346, blz. 13) (hierna: „btw-richtlijn"), en van artikel 203, lid 1, en artikel 204, lid 1, onder a), van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006 (PB 2006, L 363, blz. 1) (hierna: „douanewetboek").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geschil tussen Wallenborn Transports SA (hierna: „Wallenborn") en het Hauptzollamt Gießen (douanekantoor Gießen, Duitsland) inzake de haar opgelegde verplichting om belasting over de toegevoegde waarde (btw) te betalen naar aanleiding van het ontstaan van een douaneschuld.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

d) de invoer van goederen."

4 Artikel 5 van de btw-richtlijn, onderdeel van titel II daarvan, met als opschrift „Geografisch toepassingsgebied", bepaalt:

„Voor de toepassing van deze richtlijn wordt verstaan onder:

1. ‚Gemeenschap' en ‚grondgebied van de Gemeenschap': het geheel van de grondgebieden van de lidstaten als omschreven in punt 2);

2. ‚lidstaat' en ‚grondgebied van een lidstaat': het grondgebied van iedere lidstaat van de Gemeenschap waarop het Verdrag houdende oprichting van de Europese Gemeenschap overeenkomstig zijn artikel 299 van toepassing is, met uitzondering van het (de) in artikel 6 van deze richtlijn genoemde gebied(en);

3. ‚derdelandsgebieden': de gebieden die in artikel 6 zijn genoemd;

4. ‚derde land': elke staat of elk grondgebied waarop het Verdrag niet van toepassing is."

5 Artikel 6 van deze richtlijn luidt:

„1. Deze richtlijn is niet van toepassing op de volgende gebieden die deel uitmaken van het douanegebied van de Gemeenschap:

a) de berg Athos;

b) de Canarische Eilanden;

c) de Franse overzeese departementen;

d) de Ålandseilanden;

e) de Kanaaleilanden.

2. Deze richtlijn is niet van toepassing op de volgende gebieden die geen deel uitmaken van het douanegebied van de Gemeenschap:

a) het eiland Helgoland;

b) het gebied Büsingen;

c) Ceuta;

d) Melilla;

e) Livigno;

f) Campione d'Italia;

g) de Italiaanse wateren van het meer van Lugano."

6 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."

7 Artikel 60 van die richtlijn luidt:

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

8 Artikel 61 van deze richtlijn bepaalt:

„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."

9 Artikel 70 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

10 Artikel 71 van deze richtlijn bepaalt:

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

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

2. In de gevallen waarin de ingevoerde goederen niet aan een van de in lid 1, tweede alinea, bedoelde rechten zijn onderworpen, passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten toe."

11 Artikel 156 van dezelfde richtlijn luidt:

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

a) de levering van goederen die bestemd zijn om bij de douane te worden aangebracht en, in voorkomend geval, in tijdelijke opslag te worden geplaatst;

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

c) de levering van goederen die bestemd zijn om onder een stelsel van douane-entrepots of onder een stelsel van actieve veredeling te worden geplaatst;

d) de levering van goederen die bestemd zijn om in de territoriale zee te worden toegelaten om integrerend deel uit te maken van boor- of werkeilanden, met het oog op de bouw, de reparatie, het onderhoud, de verbouwing of de uitrusting van die boor- of werkeilanden, of om die boor- of werkeilanden met het vasteland te verbinden;

e) de levering van goederen die bestemd zijn om in de territoriale zee te worden toegelaten voor de bevoorrading van boor- of werkeilanden.

2. De in lid 1 bedoelde plaatsen zijn de plaatsen die als zodanig in de geldende communautaire douanevoorschriften zijn omschreven."

12 Artikel 202 van de btw-richtlijn bepaalt:

„De [btw] is verschuldigd door degene door wiens toedoen de goederen worden onttrokken aan de in de artikelen 156, 157, 158, 160 en 161 genoemde regelingen of situaties."

Douanewetboek

13 Artikel 4 van het douanewetboek 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;

8. niet-communautaire goederen: andere dan de in punt 7 bedoelde goederen.

Onverminderd de artikelen 163 en 164 verliezen communautaire goederen deze douanestatus wanneer zij het douanegebied van de Gemeenschap daadwerkelijk verlaten;

[...]

10. rechten bij invoer:

   — de douanerechten en heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn;

   — de belastingen bij invoer die zijn vastgesteld in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid of in het kader van de specifieke regelingen die op bepaalde door verwerking van landbouwproducten verkregen goederen van toepassing zijn;

[...]

15. douanebestemming van goederen:
   a) plaatsing van goederen onder een douaneregeling;
   b) binnenbrengen van goederen in een vrije zone of in een vrij entrepot;

   [...]

16. douaneregeling:

[...]
b) douanevervoer;

[...]”

14 Artikel 37 van het douanewetboek luidt:

„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.”

15 Artikel 92 van dit wetboek luidt als volgt:

„1. De regeling extern douanevervoer eindigt en de verplichtingen van het subject zijn nagekomen wanneer de onder de regeling geplaatste goederen samen met de vereiste documenten bij de douane worden aangebracht op het douanekantoor van bestemming overeenkomstig de bepalingen van de betrokken regeling.

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.”

16 Artikel 96 van dat wetboek bepaalt:

„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.”

17 Artikel 166 van dat wetboek luidt:

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

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

b) communautaire goederen wegens plaatsing in een vrije zone of in een vrij entrepot in aanmerking komen voor maatregelen die in beginsel aan de uitvoer van goederen zijn verbonden indien specifieke communautaire wetgeving daarin voorziet."

18 Artikel 167 van het douanewetboek bepaalt:

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

2. De lidstaten bepalen van elke zone de geografische grenzen. De ruimten die bestemd zijn om als vrij entrepot te worden gebruikt, dienen door de lidstaten te worden goedgekeurd.

3. Met uitzondering van de overeenkomstig artikel 168 bis aangewezen vrije zones, zijn de vrije zones afgesloten. De lidstaten stellen de in- en uitgangen van elke vrije zone of vrij entrepot vast.

[...]"

19 Artikel 170 van dit wetboek luidt:

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

2. Bij de douane worden goederen aangebracht en aan de voorgeschreven douaneformaliteiten onderworpen die

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

[...]"

20 Artikel 202, leden 1 en 2, van het douanewetboek luidt als volgt:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht,

of

b) indien dergelijke, zich in een vrije zone of een vrij entrepot bevindende goederen op onregelmatige wijze in een ander deel van genoemd douanegebied worden binnengebracht.

Onder ‚op onregelmatige wijze binnenbrengen' van goederen in de zin van dit artikel wordt verstaan: elk binnenbrengen van goederen in strijd met de bepalingen van de artikelen 38 tot en met [41] en met die van artikel 177, tweede streepje.

2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de goederen op onregelmatige wijze worden binnengebracht."

21 Artikel 203 van datzelfde wetboek bepaalt:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat

— indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

3. Schuldenaren zijn:

— de persoon die de goederen aan het douanetoezicht heeft onttrokken;

— de personen die aan deze onttrekking hebben deelgenomen terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat de goederen aan het douanetoezicht werden onttrokken;

— de personen die de betrokken goederen hebben verworven of deze onder zich hebben gehad en die op het ogenblik waarop zij de goederen verwierven of ontvingen, wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat deze aan het douanetoezicht waren onttrokken;

— alsmede, in voorkomend geval, de persoon die de verplichtingen welke voortvloeien uit de tijdelijke opslag van de goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst, dient na te komen."

22 Artikel 204 van het douanewetboek luidt:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst [...]

[...]

in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is 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 het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden, 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."

Uitvoeringsverordening

23 Artikel 356 van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB 1993, L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1192/2008 van de Commissie van 17 november 2008 (PB 2008, L 329, blz. 1) (hierna: „uitvoeringsverordening"), bepaalt:

„1. Het kantoor van vertrek stelt de uiterste datum vast waarop de goederen bij het kantoor van bestemming moeten worden aangebracht, rekening houdende met de te volgen route en alle voorschriften inzake vervoer en andere toepasselijke voorschriften en, in voorkomend geval, de door de aangever verstrekte gegevens.

2. De aldus door het kantoor van vertrek vastgestelde termijn is bindend voor de douaneautoriteiten van de lidstaten over het grondgebied waarvan het communautaire douanevervoer geschiedt en kan door deze autoriteiten niet worden gewijzigd."

24 Titel V van deel II van de uitvoeringsverordening, met het opschrift „Overige douanebestemmingen", bevat een hoofdstuk 1 betreffende „Vrije zones en entrepots", met daarin artikel 799 van deze verordening. Dit artikel bepaalt:

„Voor de toepassing van dit hoofdstuk wordt verstaan onder:

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

[...]"

25 Deel IV van de uitvoeringsverordening, inzake de douaneschuld, bevat een titel II met het opschrift „Ontstaan van de schuld", waarvan artikel 859 van deze verordening deel uitmaakt. Dit artikel bepaalt:

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

— zij geen poging tot onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht inhouden,

— zij geen duidelijke nalatigheid van de zijde van de belanghebbende inhouden;

— alle formaliteiten voor het regulariseren van de situatie van de goederen alsnog worden vervuld:

[...]

2) voor onder de regeling douanevervoer geplaatste goederen, het niet voldoen aan een voorwaarde voor het gebruik van de regeling, mits:
   a) de onder de regeling geplaatste goederen in ongeschonden staat bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht;

[...]

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

[...]"

Duits recht

Wet op de omzetbelasting

26 § 1 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), in de versie ervan die op de feiten in het hoofdgeding van toepassing is (hierna: „wet op de omzetbelasting"), bepaalt:

„(1) Aan de omzetbelasting zijn onderworpen:

[...]

4. de invoer van goederen in het binnenland [...] (omzetbelasting bij invoer).

[...]

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

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

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

[...]

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

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

[...]"

27 Lid 2 van § 13 van de wet op de omzetbelasting, met het opschrift „Ontstaan van de belasting", luidt:

„§ 21, lid 2, is van toepassing op de omzetbelasting bij invoer."

28 § 21 van de wet op de omzetbelasting, met het opschrift „Bijzondere bepalingen voor de omzetbelasting bij invoer", bepaalt:

„[...]

(2) De bepalingen voor invoerrechten zijn van overeenkomstige toepassing op de omzetbelasting bij invoer;

[...]

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

Zollverwaltungsgesetz

29 Lid 1 van § 1 van het Zollverwaltungsgesetz (wet douane-administratie), met het opschrift „Taken van de douaneadministratie", bepaalt in de versie ervan die van toepassing is op het hoofdgeding:

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

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

30 Op 11 juni 2009 zijn goederen die de dag daarvoor op de luchthaven Frankfurt am Main (Duitsland) in het douanegebied van de Europese Unie waren binnengebracht en aangebracht, na een korte plaatsing in tijdelijke opslag aangemeld voor een regeling extern communautair douanevervoer.

31 Deze goederen waren bestemd voor een onderneming die was gevestigd in de vrijhaven Hamburg (Duitsland), die, ten tijde van de feiten, een vrije zone van controletype I in de zin van artikel 799 van de uitvoeringsverordening was en waarvan de grenzen onder douanetoezicht stonden. De regeling douanevervoer moest vóór 17 juni 2009 zijn beëindigd.

32 Wallenborn heeft, als gemachtigd vervoerder, de betrokken goederen per vrachtwagen vervoerd naar de vrijhaven Hamburg, waar zij op 11 juni 2009 na verbreking van de douaneverzegeling zijn gelost. De goederen zijn echter niet bij het douanekantoor van bestemming aangebracht. Terwijl deze goederen in de vrije zone verbleven, zijn zij noch in het vrije verkeer gebracht, noch geconsumeerd, noch gebruikt.

33 Op 16 juni 2009 zijn de betrokken goederen in een container geladen en per boot naar Finland vervoerd, waar zij onder de regeling douane-entrepot zijn geplaatst alvorens naar Rusland te worden vervoerd.

34 Op 2 september 2010 stuurde het Hauptzollamt Gießen een aanslag voor invoerrechten en btw bij invoer aan de aangever die, als afzender, de betrokken goederen onder de regeling douanevervoer had aangemeld, alsmede aan Wallenborn, als vervoerder.

35 Alleen verzoekster in het hoofdgeding werd echter verzocht te betalen, omdat de aangever had aangetoond dat de betrokken goederen en het document voor douanevervoer naar behoren waren aangeboden, terwijl Wallenborn had verzuimd de regeling douanevervoer naar behoren te beëindigen. De afnemer van deze goederen heeft op zijn beurt gemeld dat hij ervan was uitgegaan dat de goederen waren ingeklaard en dat het begeleidende document voor douanevervoer bij de aflevering niet aan hem was afgegeven.

36 Ter staving van haar beroep voor de verwijzende rechter geeft Wallenborn toe dat een douaneschuld is ontstaan bij het lossen van de vrachtwagen die de goederen vervoerde en het verbreken van de verzegeling. Zij betoogt echter dat de vrijhaven Hamburg, als vrije zone, geen onderdeel vormde van het Duitse grondgebied in de zin van de wet op de omzetbelasting. Wallenborn leidt hieruit af dat de douaneschuld is ontstaan, in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek, buiten het Duitse fiscale grondgebied en dat bijgevolg geen enkele belastbare handeling bestaat.

37 Verzoekster in het hoofdgeding voegt hieraan toe dat, ofschoon douanerechten en omzetbelasting bij invoer verschillende soorten heffingen vormen, de douaneschuld en de schuld inzake de omzetbelasting bij invoer niet op verschillende data zouden kunnen ontstaan. Ook zou de omzetbelasting bij invoer niet kunnen ontstaan wegens een ander belastbaar feit dan dat voor de douaneschuld.

38 Het Hauptzollamt Gießen stelt op zijn beurt dat tegelijkertijd met de douaneschuld ook de omzetbelasting bij invoer krachtens artikel 203, lid 1, van het douanewetboek verschuldigd is geworden, ongeacht of het feit waardoor de douaneschuld is ontstaan daadwerkelijk in het gebied van de vrijhaven Hamburg heeft plaatsgevonden. Daarenboven betoogt het dat het feit dat de betrokken goederen naar Finland zijn gebracht en vervolgens zijn uitgevoerd, irrelevant is.

39 Daar het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Hessen, Duitsland) van oordeel was dat het hoofdgeding vragen van uitlegging van het Unierecht doet rijzen, heeft het de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

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

Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord:

2) In het geval van goederen die aan invoerrechten zijn onderworpen, vindt dan overeenkomstig artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn het belastbare feit ook plaats en wordt de belasting ook verschuldigd op hetzelfde tijdstip als waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van de invoerrechten zich voordoen, wanneer het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van de invoerrechten zich voordoen in een vrije zone van het controletype I en de btw-regeling van de lidstaat tot wiens grondgebied de vrije zone behoort, bepaalt dat vrije zones van het controletype I (vrijhavens) niet tot het binnenland behoren?

Indien de tweede vraag ontkennend wordt beantwoord:

3) Wanneer een goed in een vrije zone van het controletype I is binnengebracht onder een regeling extern douanevervoer, zonder dat deze regeling is beëindigd, en in de vrije zone aan het douanetoezicht is onttrokken, zodat voor dat goed krachtens artikel 203, lid 1, van het douanewetboek een douaneschuld ontstaat, vinden het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting dan op hetzelfde tijdstip plaats wegens een ander ontstaansfeit namelijk artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek, omdat voorafgaand aan de handeling waardoor het goed aan het douanetoezicht is onttrokken, is verzuimd het goed bij een in het binnenland gelegen, voor een voor de vrije zone bevoegd douanekantoor aan te brengen en de regeling douanevervoer aldaar te beëindigen?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

40 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat goederen binnen een vrije zone kunnen worden geacht onder „een van de in artikel 156 [van deze richtlijn] bedoelde [...] situaties" te vallen wanneer de vrije zones, krachtens een bepaling van het recht van de betrokken lidstaat, met het oog op de heffing van btw geen onderdeel zijn van zijn grondgebied.

41 Vooraf moet worden opgemerkt dat de verwijzende rechter ervan lijkt uit te gaan dat deze vraag alleen bevestigend kan worden beantwoord indien een dergelijke nationale bepaling kan worden beschouwd als de invoering van een belastingvrijstelling in de zin van artikel 156 van de btw-richtlijn. Volgens het Hessische Finanzgericht is een bepaling op grond waarvan vrije zones, in het licht van de btw, zijn uitgesloten van het nationale grondgebied, geen dergelijke vrijstelling.

42 In navolging van de advocaat-generaal in de punten 50 en 51 van zijn conclusie, moet er echter aan worden herinnerd dat, ofschoon artikel 156 van de btw-richtlijn lidstaten de mogelijkheid biedt vrijstelling te verlenen voor bepaalde soorten handelingen die hierin worden opgesomd, zoals, in punt b), de levering van goederen die bestemd zijn om in een vrije zone of een vrij entrepot te worden geplaatst, artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van deze richtlijn niet verwijzen naar de voorwaarden voor toepassing van artikel 156 van die richtlijn, maar alleen naar de daarin genoemde situaties en douaneregelingen.

43 Volgens artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn vindt, wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Unie onder een van de in artikel 156 van die richtlijn bedoelde regelingen of situaties vallen, het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken. In dit geval vindt, overeenkomstig het bepaalde in artikel 61, eerste alinea, van die richtlijn, de invoer van die goederen plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen of situaties wordt onttrokken.

44 De in artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn vervatte verwijzing naar „een van de in [artikel 156 daarvan] bedoelde regelingen of situaties" moet dan ook in die zin worden opgevat dat deze verwijzing meer bepaald de vrije zones omvat.

45 Uit het voorgaande vloeit voort dat, overeenkomstig deze bepalingen, goederen die in een vrije zone zijn geplaatst in beginsel niet kunnen worden geacht te zijn ingevoerd voor de btw. In die zin komen de vrije zones waarnaar wordt verwezen door een nationale bepaling op grond waarvan, voor de heffing van btw, de vrije zones geen onderdeel vormen van zijn grondgebied, overeen met de zones als bedoeld in artikel 156 van de btw-richtlijn.

46 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de verwijzing naar „een van de in [artikel 156 daarvan] bedoelde regelingen of situaties" de vrije zones omvat.

Tweede vraag

47 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 71, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de onttrekking van een goed aan het douanetoezicht binnen een vrije zone tot gevolg heeft dat het belastbare feit intreedt en de btw bij invoer verschuldigd wordt.

48 Volgens artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn vindt, wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Unie onder de regeling extern douanevervoer of onder een van de in artikel 156 van die richtlijn bedoelde regelingen of situaties worden geplaatst, meer bepaald het belastbare feit plaats en wordt de btw verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken.

49 De tweede alinea van die bepaling betreft evenwel de specifieke situatie van ingevoerde goederen die onderworpen zijn aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, waarvoor 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.

50 In het hoofdgeding staat vast dat de onttrekking van de betrokken goederen aan het douanetoezicht ten gevolge van de onrechtmatige verbreking van de verzegelingen, ingevolge artikel 203, lid 1, van het douanewetboek, een douaneschuld heeft doen ontstaan (zie in dat verband arrest van 15 mei 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punt 34).

51 Met deze onttrekking aan het douanetoezicht is tevens de regeling extern douanevervoer beëindigd (zie in die zin arrest van 11 juli 2002, Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punt 53).

52 Aangezien deze onttrekking aan het douanetoezicht heeft plaatsgevonden binnen een vrije zone, zijn de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn steeds onder een van de in artikel 156, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn bedoelde situaties blijven vallen, zodat de voorwaarden voor het ontstaan van een btw-schuld van artikel 71, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn a priori niet waren vervuld.

53 Zoals voortvloeit uit punt 45 van dit arrest, verhindert de locatie van de goederen binnen een vrije zone op het tijdstip dat zij aan het douanetoezicht worden onttrokken ook de toepassing van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, aangezien aldus een plaats van invoer ontbreekt.

54 In deze context moet er niettemin aan worden herinnerd dat het Hof heeft geoordeeld dat naast de douaneschuld tevens een btw-schuld zou kunnen ontstaan als op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor de douaneschuld is ontstaan, kon worden aangenomen dat de betrokken goederen in het economische circuit van de Unie zijn gebracht en dus mogelijkerwijs zijn verbruikt, welke handeling aan btw is onderworpen (arrest van 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig, C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 65).

55 In dat verband moet, zoals de advocaat-generaal in de punten 67 tot en met 69 van zijn conclusie heeft opgemerkt, in het geval de aan rechten bij invoer onderworpen goederen binnen een vrije zone aan het douanetoezicht worden onttrokken en zich niet meer in deze zone bevinden, in beginsel worden verondersteld dat deze in het economische circuit van de Unie zijn binnengebracht.

56 Wanneer echter, in de omstandigheden als die in het hoofdgeding, waaraan in de punten 32 en 33 van dit arrest is herinnerd, blijkt dat de betrokken goederen niet in het economische circuit van de Unie zijn binnenbracht, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan, is geen btw bij invoer verschuldigd.

57 Gelet op het voorgaande moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 71, lid 1, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de onttrekking van een goed aan het douanetoezicht binnen een vrije zone niet leidt tot het plaatsvinden van het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw bij invoer indien dit goed niet in het economische circuit van de Unie is gebracht, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld.

Derde vraag

58 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer krachtens artikel 203 van het douanewetboek een douaneschuld ontstaat en, op grond van de omstandigheden van het hoofdgeding, is uitgesloten dat deze schuld het ontstaan van een btw-schuld tot gevolg heeft, artikel 204 van het douanewetboek moet worden toegepast om de intreding van het belastbare feit van deze belasting te rechtvaardigen.

59 In dit verband moet, in navolging van de advocaat-generaal in punt 74 van zijn conclusie, eerst worden opgemerkt dat de verwijzende rechter lijkt uit te gaan van de premisse dat, in de omstandigheden van het hoofdgeding, artikel 203 en artikel 204 van het douanewetboek cumulatief kunnen worden toegepast.

60 Deze rechter lijkt namelijk van oordeel dat, wanneer de onttrekking van het goed aan het douanetoezicht niet tot gevolg heeft dat een btw-schuld ontstaat, nog moet worden bepaald of het mogelijk is deze belasting te heffen ingevolge artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek.

61 Er zij evenwel aan herinnerd dat artikel 204 van het douanewetboek, zoals blijkt uit de tekst ervan, enkel van toepassing is in gevallen die niet onder artikel 203 van het douanewetboek vallen. Om uit te maken op basis van welk van deze twee artikelen een douaneschuld bij invoer is ontstaan, moet derhalve in de eerste plaats worden onderzocht of de betrokken feiten een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek vormen. Enkel wanneer het antwoord op deze vraag ontkennend is, kan artikel 204 van het douanewetboek worden toegepast (arrest van 12 februari 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punten 29 en 30).

62 Dientengevolge hoeft, wanneer een aan rechten bij invoer onderworpen goed aan het douanetoezicht is onttrokken, voor de toepassing van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn, geen toepassing te worden gemaakt van artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek om te bepalen of de btw-heffing kan worden gebaseerd op het ontstaan van een douaneschuld ingevolge deze bepaling.

63 Uit het voorgaande vloeit voort dat op derde vraag moet worden geantwoord dat artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat, wanneer krachtens artikel 203 van het douanewetboek een douaneschuld ontstaat en, op grond van de omstandigheden van het hoofdgeding, is uitgesloten dat deze schuld het ontstaan van een btw-schuld tot gevolg heeft, artikel 204 van dat wetboek niet hoeft te worden toegepast met het enkele doel de intreding van het belastbare feit van deze belasting te rechtvaardigen.

Kosten

64 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 61, eerste alinea, en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007, moeten aldus worden uitgelegd dat de verwijzing naar „een van de in [artikel 156 daarvan] bedoelde regelingen of situaties” de vrije zones omvat.**

2) **Artikel 71, lid 1, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75, moet aldus worden uitgelegd dat de onttrekking van een goed aan het douanetoezicht binnen een vrije zone niet leidt tot het plaatsvinden van het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer indien dit goed niet in het economische circuit van de Europese Unie is gebracht, hetgeen door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld.**

3) **Artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij richtlijn 2007/75, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een douaneschuld ontstaat krachtens artikel 203 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006, en, op grond van de omstandigheden van het hoofdgeding, is uitgesloten dat deze schuld het ontstaan van een schuld inzake belasting over de toegevoegde waarde tot gevolg heeft, artikel 204 van deze verordening niet hoeft te worden toegepast met het enkele doel de intreding van het belastbare feit van deze belasting te rechtvaardigen.**

ondertekeningen