ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

2 juni 2016*

„Prejudiciële verwijzing — Belasting over de toegevoegde waarde — Regeling douane-entrepot — Regeling extern douanevervoer — Ontstaan van een douaneschuld naar aanleiding van de niet-nakoming van een verplichting — Opeisbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde”

In de gevoegde zaken C-226/14 en C-228/14,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter Hamburg, Duitsland) bij beslissingen van 18 februari 2014, ingekomen bij het Hof op respectievelijk 8 en 12 mei 2014, in de procedures

Eurogate Distribution GmbH

tegen

Hauptzollamt Hamburg-Stadt (C-226/14),

en

DHL Hub Leipzig GmbH

tegen

Hauptzollamt Braunschweig (C-228/14),

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, vicepresident van het Hof, waarnemend voor de president van de Eerste kamer, F. Biltgen, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Berger en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: M. Aleksejev, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 november 2015,

gelet op de opmerkingen van:

— Eurogate Distribution GmbH en DHL Hub Leipzig GmbH, vertegenwoordigd door U. Schrömbges, Rechtsanwalt,

* Procestaal: Duits.

— het Hauptzollamt Hamburg-Stadt, vertegenwoordigd door J. Thaler als gemachtigde,

— het Hauptzollamt Braunschweig, vertegenwoordigd door F. Zimmerer als gemachtigde,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis en K. Karavasili als gemachtigden,

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Owsiany-Hornung, M. Wasmeier en A. Caeiros als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 12 januari 2016,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van de artikelen 204 en 236 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. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB 2005, L 117, blz. 13; hierna: „douanewetboek"), van artikel 7, artikel 10, lid 3, tweede alinea, en artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde 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 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB 2004, L 168, blz. 35; hierna: „Zesde richtlijn"), alsmede van de artikelen 30 en 61 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; hierna: „btw-richtlijn").

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van twee gedingen tussen, ten eerste, Eurogate Distribution GmbH (hierna: „Eurogate") en het Hauptzollamt Hamburg-Stadt (douanehoofdkantoor van de stad Hamburg, Duitsland) en, ten tweede, DHL Hub Leipzig GmbH (hierna: „DHL") en het Hauptzollamt Braunschweig (douanehoofdkantoor van Braunschweig, Duitsland) met betrekking tot de aan deze ondernemingen opgelegde verplichting om belasting over de toegevoegde waarde (btw) te betalen wegens het ontstaan van een douaneschuld op grondslag van artikel 204 van het douanewetboek.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 De feiten in het hoofdgeding hebben zich voorgedaan in de loop van de jaren 2006 en 2011. Derhalve is de Zesde richtlijn van toepassing in zaak C-266/14 en de btw-richtlijn in zaak C-228/14.

Zesde richtlijn

4 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

[...]

2. de invoer van goederen."

5 Artikel 7 van die richtlijn luidt:

„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;

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 op het grondgebied waarvan het 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 33 bis, 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."

6 Artikel 10, lid 3, van dezelfde richtlijn bepaalt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt 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.

[...]"

7 Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„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 verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

b) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor ingevoerde goederen;

[...]"

8 Artikel 21 van die richtlijn luidt als volgt:

„De [btw] is verschuldigd:

[...]

2. bij invoer: door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend."

De btw-richtlijn

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

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

d) de invoer van goederen."

10 Artikel 9, lid 1, van deze richtlijn bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

[...]"

11 Artikel 30 van die richtlijn bepaalt:

„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."

12 Artikel 60 van de btw-richtlijn bepaalt:

„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."

13 Artikel 61 van deze richtlijn luidt:

„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."

14 Artikel 70 van deze richtlijn bepaalt:

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

15 Artikel 71, lid 1, van deze richtlijn luidt als volgt:

„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."

16 Artikel 167 van de btw-richtlijn bepaalt:

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

17 Artikel 168 van deze richtlijn bepaalt:

„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."

18 Artikel 201 van die richtlijn bepaalt:

„Bij invoer is de btw verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend."

Douanewetboek

19 Artikel 4, leden 7 en 10, 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;

[...]

10) rechten bij invoer:

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

[...]”

20 Artikel 79 van dit wetboek bepaalt:

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

[...]”

21 Artikel 89, lid 1, van dit wetboek bepaalt:

„Een economische schorsingsregeling wordt 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.”

22 Artikel 91 van het douanewetboek bepaalt:

„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;

[...]”

23 Artikel 92 van dit wetboek bepaalt:

„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.”

24 Artikel 96 van het wetboek 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."

25 Artikel 98, lid 1, van dit wetboek bepaalt:

„Onder het stelsel van douane-entrepots kunnen in douane-entrepot worden opgeslagen:

a) niet-communautaire goederen, zonder dat deze aan rechten bij invoer of aan handelspolitieke maatregelen worden onderworpen;

[...]"

26 Artikel 105 van het douanewetboek luidt:

„De door de douaneautoriteiten aangewezen persoon dient 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 douane-autoriteiten wordt beheerd.

[...]"

27 Artikel 204 van dat wetboek 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."

28 Artikel 236 van dat wetboek luidt:

„1. Tot terugbetaling van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer wordt overgegaan wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van de rechten op het tijdstip van betaling niet wettelijk verschuldigd was, dan wel dat het bedrag in strijd met artikel 220, lid 2, werd geboekt.

Tot kwijtschelding van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer wordt overgegaan wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van deze rechten op het tijdstip van boeking niet wettelijk verschuldigd was, dan wel dat het bedrag in strijd met artikel 220, lid 2, werd geboekt.

Er wordt geen terugbetaling of kwijtschelding verleend wanneer de feiten die aanleiding hebben gegeven tot de betaling of de boeking van een wettelijk niet verschuldigd bedrag het gevolg zijn van een frauduleuze handeling van de zijde van de belanghebbende.

2. Terugbetaling of kwijtschelding van rechten bij invoer of van rechten bij uitvoer wordt verleend indien bij het betrokken douanekantoor vóór het verstrijken van een termijn van drie jaren te rekenen vanaf de datum waarop genoemde rechten aan de schuldenaar zijn medegedeeld, een daartoe strekkend verzoek wordt ingediend.

Deze termijn wordt verlengd indien de belanghebbende het bewijs levert dat hij ten gevolge van toeval of overmacht zijn verzoek niet binnen de genoemde termijn heeft kunnen indienen.

De douaneautoriteiten gaan ambtshalve tot terugbetaling of kwijtschelding over wanneer zij zelf gedurende deze termijn het bestaan van een der in lid 1, eerste en tweede alinea, bedoelde omstandigheden vaststellen."

Uitvoeringsverordening

29 Artikel 866 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; hierna: „uitvoeringsverordening"), bepaalt:

„Onverminderd de naleving van de bepalingen inzake verboden of beperkingen die eventueel op de betrokken goederen van toepassing zijn, worden deze goederen, wanneer een douaneschuld krachtens artikel 202, 203, 204 of 205 van het [douanewetboek] is ontstaan en de rechten bij invoer zijn betaald, als communautaire goederen aangemerkt, zonder dat een aangifte voor het vrije verkeer behoeft te worden gedaan."

Duits recht

30 § 1 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), in de versie die gold ten tijde van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten (hierna: „UStG"), bepaalt:

„(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 op het Duitse grondgebied verricht;

[...]

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

[...]"

31 § 5 UStG bepaalt:

„[...]

(2) Het Bondsministerie van Financiën kan bij wege van een algemene maatregel van bestuur de vrijstelling of verlaging van de belasting gelasten [...]

[...]

5. voor goederen die slechts tijdelijk worden ingevoerd en vervolgens onder de regeling van douanetoezicht weer worden uitgevoerd;

[...]

(3) Het Bondsministerie van Financiën kan bij wege van een algemene maatregel van bestuur de terugbetaling of gedeeltelijke of volledige kwijtschelding van omzetbelasting bij invoer gelasten, onder naar analogie toe te passen voorwaarden van de handelingen van de Raad van de Europese Unie of de Europese Commissie inzake de terugbetaling of kwijtschelding van invoerrechten.

[...]"

32 § 13 UStG bepaalt:

„(1) De belasting wordt verschuldigd

1. voor leveringen en overige diensten [...]

[...]

(2) § 21, lid 2, is van toepassing op de omzetbelasting bij invoer.

[...]"

33 § 15, lid 1, UStG luidt:

„De ondernemer mag de volgende bedragen aan voorbelasting aftrekken:

1. de wettelijk verschuldigde belasting ter zake van leveringen en overige diensten die door een andere ondernemer ten behoeve van zijn onderneming zijn verricht;

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

[...]"

34 § 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.

[...]"

35 § 1, lid 2, van de Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (algemene maatregel van bestuur betreffende de vrijstelling van de omzetbelasting bij invoer) van 11 augustus 1992 (BGBl. 1992 I, blz. 1526), in de versie die gold ten tijde van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten (BGBl. 2004 I, blz. 21), bepaalt:

„Onverminderd § 11 is van de omzetbelasting bij invoer vrijgesteld, de tijdelijke invoer van goederen die

1. krachtens de artikelen 137 tot en met 144 van het douanewetboek met vrijstelling van de in artikel 4, punt 10, van het douanewetboek bedoelde invoerrechten mogen worden ingevoerd [...]

[...]

onder overeenkomstige toepassing van de bovengenoemde regels en de hiermee verband houdende uitvoeringsregels; de regels inzake de tijdelijke toepassing in geval van gedeeltelijke vrijstelling van de in artikel 4, punt 10, van het douanewetboek bedoelde invoerrechten vormen hierop een uitzondering."

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-226/14

36 Aan Eurogate is sinds 2006 vergunning verleend voor het beheer van een particulier douane-entrepot. De voorraadadministratie van dat douane-entrepot wordt gevoerd met behulp van een computerprogramma.

37 Eurogate heeft als entreposeur in haar particuliere douane-entrepot van haar klanten afkomstige niet-communautaire goederen opgeslagen met het oog op de verdere verzending ervan buiten het grondgebied van de Europese Unie. Bij de uitslag van deze goederen uit het douane-entrepot zijn douaneaangiften opgesteld voor de wederuitvoer ervan.

38 Bij een douanecontrole op 31 januari 2007 is geconstateerd dat de uitslag van de litigieuze goederen pas na 11 tot 126 dagen, en derhalve volgens artikel 105, eerste alinea, van het douanewetboek junctis de artikelen 529, lid 1, en 530, lid 3, van de uitvoeringsverordening, te laat is ingeschreven in de voorraadadministratie.

39 Bij aanslag van 1 juli 2008 heeft het Hauptzollamt Hamburg-Stadt voor de te laat in de voorraadadministratie ingeschreven goederen invoerrechten en btw bij invoer gevorderd. Eurogate heeft deze aanslag betwist.

40 Nadat bij aanslag van 11 augustus 2009 een deel van deze rechten was kwijtgescholden, heeft het Hauptzollamt Hamburg-Stadt voor de nog verschuldigde rechten bij beslissing van 8 december 2009 het bezwaar van Eurogate ongegrond verklaard, op grond dat de te late inschrijvingen in de voorraadadministratie moesten worden aangemerkt als een niet-nakoming van haar verplichtingen in het kader van de regeling douane-entrepots en dat dit verzuim derhalve een douaneschuld had doen ontstaan op basis van artikel 204, lid 1, van het douanewetboek.

41 Daarop heeft Eurogate bij het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter Hamburg) beroep ingesteld tot nietigverklaring van de aanslag van 1 juli 2008, zoals gewijzigd bij de aanslag van 11 augustus 2009 en bevestigd bij de beslissing van 8 december 2009. Daartoe heeft zij met name aangevoerd dat de te late inschrijvingen van de uitslag uit het douane-entrepot in de voorraadadministratie geen niet-nakoming van haar verplichtingen vormen in de zin van artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek, aangezien deze verplichting tot inschrijving, die voortvloeit uit artikel 105 van het douanewetboek juncto artikel 530, lid 3, van de uitvoeringsverordening, pas na de aanzuivering van de regeling douane-entrepot moet worden vervuld.

42 De vraag met betrekking tot de vaststelling van de douanerechten is voorgelegd aan het Hof in een zaak die heeft geleid tot het arrest van 6 september 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533).

43 In punt 35 van dat arrest heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek aldus moest 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.

44 Eurogate betwist daarentegen de aanslag voor de btw bij invoer op grond dat, los van het ontstaan van deze douaneschuld, de voorwaarden voor de heffing van btw bij invoer niet zijn vervuld, aangezien de betrokken goederen niet in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen.

45 Het Hauptzollamt Hamburg-Stadt heeft op dit argument geantwoord dat het ontstaan van de douaneschuld er tevens toe leidt dat btw bij invoer verschuldigd is geworden, aangezien de nationale wettelijke bepalingen betreffende de omzetbelasting en de Unieregeling inzake de btw verwijzen naar de douanewetgeving.

46 In dat verband herinnert de verwijzende rechter eraan dat deze motivering overeenkomt met de rechtspraak van de Duitse gerechten, zodat het beroep op die grond zou moeten worden verworpen omdat geen enkele voorwaarde voor vrijstelling van de belasting bij invoer, zoals genoemd in § 5 UStG en in §1, lid 2, van de Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung, in de versie die gold ten tijde van de aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten, is vervuld.

47 De verwijzende rechter vraagt zich echter af of, ten eerste, de btw bij invoer noodzakelijkerwijze verschuldigd is wanneer een douaneschuld bij invoer ontstaat krachtens artikel 204 van het douanewetboek en of, ten tweede, een douane-entreposeur als verzoekster in het hoofdgeding in het voorkomende geval btw-plichtig kan zijn.

48 Daarop heeft het Finanzgericht Hamburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is het in strijd met de Zesde richtlijn om btw bij invoer te heffen over goederen die als niet-communautaire goederen wederuitgevoerd zijn, maar waarvoor overeenkomstig artikel 204 van het douanewetboek 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 het antwoord op de eerste vraag ontkennend luidt:

2) Gebiedt de Zesde richtlijn in dergelijke gevallen dat over de goederen btw bij invoer wordt geheven of beschikken de lidstaten in dit opzicht over een speelruimte?

en

3) Is een entreposeur die een goed uit een derde land op grond van een dienstverleningsverhouding in een douane-entrepot opslaat zonder daarover te kunnen beschikken, schuldenaar van de btw die is ontstaan als gevolg van de niet-nakoming van de krachtens artikel 10, lid 3, tweede alinea, van de Zesde richtlijn juncto artikel 204, lid 1, van het douanewetboek 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 de Zesde richtlijn?”

Zaak C-228/14

49 Op 5 januari 2011 werden niet-communautaire goederen onder de regeling extern communautair douanevervoer T 1 geplaatst. Zij moesten vervolgens binnen de gestelde termijn en uiterlijk op 12 januari 2011 via het douanekantoor van de luchthaven van Hannover (Duitsland) of Leipzig (Duitsland) naar Macao (China) worden getransporteerd. DHL, een vervoerder in de zin van artikel 96, lid 2, van het douanewetboek, heeft nagelaten de goederen aan te brengen op het douanekantoor van de luchthaven van Leipzig voordat zij naar Macao werden verzonden.

50 De regeling douanevervoer kon niet worden beëindigd krachtens artikel 366, lid 2, van de uitvoeringsverordening, omdat de vereiste documenten niet konden worden overgelegd.

51 Op 8 augustus 2011 legde het Hauptzollamt Braunschweig (douanehoofdkantoor Braunschweig) DHL krachtens artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek een aanslag omzetbelasting bij invoer van 6 002,01 EUR op. Hiertegen is geen bezwaar gemaakt.

52 Op 29 februari 2012 heeft DHL op grond van artikel 236 van het douanewetboek verzocht om terugbetaling van de btw bij invoer die naar aanleiding van deze aanslag was voldaan.

53 Bij beslissingen van 28 maart 2012 en 5 juli 2012 heeft het Hauptzollamt Braunschweig het verzoek om terugbetaling van de invoerrechten en het bezwaar van DHL afgewezen.

54 DHL heeft beroep ingesteld bij het Finanzgericht Hamburg met het betoog dat geen btw kon worden geheven over goederen in doorvoer die niet in het Duitse economische circuit zijn terechtgekomen.

55 Daarop heeft het Finanzgericht Hamburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet btw bij invoer ter zake van goederen die als niet-communautaire goederen onder douanetoezicht wederuitgevoerd zijn, maar waarvoor overeenkomstig artikel 204 van het douanewetboek 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, van het douanewetboek, gelezen in samenhang met de bepalingen van de btw-richtlijn, 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?"

56 Bij beschikking van de President van het Hof van 14 oktober 2014 zijn de zaken C-226/14 en C-228/14 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag in zaak C-226/14

57 Met zijn eerste vraag in zaak C-266/14 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat btw verschuldigd is over goederen die als niet-communautaire goederen zijn wederuitgevoerd, in het geval uitsluitend op grondslag van artikel 204 van het douanewetboek een douaneschuld is ontstaan.

58 Vooraf zij eraan herinnerd dat krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn, de invoer van goederen en de leveringen van goederen en de diensten die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, aan de btw zijn onderworpen.

59 Allereerst moet worden nagegaan of de goederen zoals die in het hoofdgeding aan de orde zijn, zijn ingevoerd in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn.

60 Volgens artikel 7, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn wordt als „invoer van een goed" beschouwd het binnenkomen in de Unie van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 23 en 24 EG.

61 Artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn preciseert dat wanneer een dergelijk goed vanaf het binnenkomen in de Unie onder een van de in artikel 16, lid 1, B, onder a) tot en met d), van dezelfde richtlijn bedoelde regelingen wordt geplaatst, de invoer ervan plaatsvindt in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken.

62 In casu zijn de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn – afkomstig uit een derde land – onder de regeling douane-entrepot van een lidstaat geplaatst alvorens te worden wederuitgevoerd uit het douanegebied.

63 Deze goederen waren dus sinds het binnenkomen ervan in de Unie en tot de datum van hun wederuitvoer onder een van in artikel 16, lid 1, B, sub c, van de Zesde richtlijn genoemde regelingen geplaatst.

64 Er zij aan herinnerd dat het Hof in punt 35 van het arrest van 6 september 2012, Eurogate Distribution (C-28/11, EU:C:2012:533), voor recht heeft verklaard 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, krachtens artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek een douaneschuld voor deze goederen doet ontstaan, zelfs in geval van wederuitvoer.

65 In het hoofdgeding staat echter vast dat is vastgesteld dat deze verplichting niet is nagekomen nádat de betrokken goederen waren wederuitgevoerd. Hierdoor vielen deze goederen tot hun wederuitvoer onder de regeling douane-entrepot. Ook wordt niet betwist dat er geen enkel risico bestond dat zij in het economische circuit van de Unie terecht zouden komen. Zoals de advocaat-generaal in punt 97 van zijn conclusie heeft opgemerkt, zou naast deze douaneschuld tevens een btw-schuld 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.

66 Aangezien de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn nog niet aan die regelingen waren onttrokken op het ogenblik van de wederuitvoer ervan, kunnen zij dus, hoewel zij fysiek op het grondgebied van de Unie waren binnengebracht, niet worden geacht te zijn „ingevoerd” in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 46).

67 Aangezien geen sprake was van invoer op het ogenblik van de feiten van het hoofdgeding, waren de betrokken goederen niet onderworpen aan de btw op grond van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn (arrest van 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 48).

68 Zoals de Europese Commissie terecht opmerkt, kan het arrest van 15 mei 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), niet aan dit antwoord afdoen. In de zaak die tot dit arrest heeft geleid, was toepassing gemaakt van artikel 866 van de uitvoeringsverordening, dat bepaalt dat het betrokken 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.

69 Zoals de advocaat-generaal in punt 84 van zijn conclusie heeft opgemerkt, is de werkingssfeer van dat artikel 866 beperkt tot de goederen die zich in het douanegebied van de Unie bevinden, met uitzondering van diegene die zijn wederuitgevoerd. Uit punt 65 van het onderhavige arrest vloeit voort dat de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, het douanegebied van de Unie reeds hadden verlaten en dus niet fysiek in het economische circuit van de Unie terecht konden komen.

70 Dientengevolge kan, zoals de advocaat-generaal in de punten 86 en 87 van zijn conclusie heeft opgemerkt, artikel 866 van de uitvoeringsverordening in het onderhavige geval dus geen toepassing vinden, omdat de douaneschuld ter zake van de betrokken goederen, die onafgebroken waren onderworpen aan een opschortende douaneregeling, pas is ontstaan nadat de goederen wederuitgevoerd waren. Deze goederen zijn namelijk enkel aan de regeling douane-entrepot onttrokken wegens de wederuitvoer ervan, zodat geen enkele invoer heeft plaatsgevonden.

71 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag in zaak C-226/14 worden geantwoord dat artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat over goederen die als niet-communautaire goederen zijn wederuitgevoerd geen btw verschuldigd is wanneer deze goederen niet aan de in deze bepaling bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken op het ogenblik van hun wederuitvoer, maar aan deze regelingen zijn onttrokken vanwege deze wederuitvoer, zelfs indien uitsluitend op grondslag van artikel 204 van het douanewetboek een douaneschuld is ontstaan.

Tweede en derde vraag in zaak C-226/14

72 Gelet op het antwoord dat op de eerste vraag in zaak C-226/14 is gegeven, behoeven de tweede en derde vraag in deze zaak niet te worden beantwoord.

Vraag in zaak C-228/14

73 Met zijn vraag in zaak C-228/14 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 236, lid 1, van het douanewetboek, gelezen in samenhang met het bepaalde in de btw-richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat de btw bij invoer over de goederen die als niet-communautaire goederen onder douanetoezicht zijn wederuitgevoerd, maar een douaneschuld hebben doen ontstaan vanwege de niet-nakoming van een in artikel 204 van het douanewetboek bedoelde verplichting, als wettelijk niet verschuldigd wordt beschouwd wanneer degene die als belastingplichtige is aangewezen, diegene is die tot de geschonden verplichting gehouden was, zonder dat hij bevoegd was over deze goederen te beschikken.

74 Vooraf zij eraan herinnerd dat in zaak C-228/14 de btw-richtlijn van toepassing is. Aangezien de bepalingen van deze richtlijn die op de onderhavige zaak van toepassing zijn echter overeenkomen met de artikelen van de Zesde richtlijn die van toepassing zijn in zaak C-226/14, moet mutatis mutandis worden verwezen naar de analyse van het Hof in de punten 58 tot en met 61 van het onderhavige arrest om, vooraf, na te gaan of inderdaad btw verschuldigd is.

75 In dat verband zijn de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn – afkomstig uit een derde land – onder de regeling extern douanevervoer geplaatst alvorens uit het douanegebied te worden wederuitgevoerd.

76 Deze goederen zijn dus sinds het binnenkomen ervan in de Unie geplaatst geweest onder een van de in artikel 61, eerste alinea, van de btw-richtlijn genoemde regelingen.

77 Uit de verwijzingsbeslissing vloeit voort dat de niet-nakoming van de verplichting tot afsluiting van de regeling extern douanevervoer door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde goederen bij het bevoegde douanekantoor aan te brengen vóór de overbrenging ervan naar het derde land, heeft geleid tot het ontstaan van een douaneschuld op grond van artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek, hetgeen door partijen in het hoofdgeding niet wordt betwist. Het moet echter worden vastgesteld dat deze goederen, die zijn wederuitgevoerd zonder in het economisch circuit van de Unie te worden gebracht, dus tot de datum van de wederuitvoer ervan, onder de regeling extern douanevervoer zijn gebleven.

78 Aangezien de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn niet aan die regelingen waren onttrokken op het ogenblik van de wederuitvoer ervan, kunnen zij dus, hoewel zij zich fysiek op het grondgebied van de Unie bevonden, niet worden geacht te zijn „ingevoerd” in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 46).

79 Bijgevolg waren de betrokken goederen bij gebreke van invoer op het ogenblik van de feiten van het hoofdgeding, niet onderworpen aan de btw op grond van artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn (arrest van 8 november 2012, Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 48).

80 Hieruit vloeit voort dat het bij gebreke van het belastbare feit voor de btw, namelijk de invoer, overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, niet langer de vraag is wie de belastingplichtige is.

81 Daarenboven heeft het Hof al geoordeeld dat artikel 4, punt 10, van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat de invoerrechten niet de bij invoer van goederen te innen btw omvatten (arrest van 29 juli 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punt 47).

82 Dientengevolge kan artikel 236, lid 1, van het douanewetboek, dat voorziet in terugbetaling van rechten bij invoer wanneer wordt vastgesteld dat het bedrag van de rechten op het tijdstip van betaling niet wettelijk verschuldigd was, geen teruggave van de btw omvatten.

83 Gelet op het voorgaande moet op de in zaak C-228/14 gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 236, lid 1, van het douanewetboek, gelezen in samenhang met het bepaalde in de btw-richtlijn, in die zin moet worden uitgelegd dat er in een situatie als die aan de orde in het hoofdgeding, aangezien geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is over goederen die als niet-communautaire goederen zijn wederuitgevoerd wanneer deze goederen niet zijn onttrokken aan de douaneregelingen van artikel 61 van de btw-richtlijn, zelfs niet indien uitsluitend op grond van artikel 204 van het douanewetboek een douaneschuld is ontstaan, geen enkele btw-plichtige bestaat. Artikel 236 van dit wetboek moet aldus worden uitgelegd dat het geen toepassing kan vinden in situaties die betrekking hebben op de teruggave van de btw.

Kosten

84 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 (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 7, lid 3, van de Zesde 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004, moet in die zin worden uitgelegd dat over goederen die als niet-communautaire goederen zijn wederuitgevoerd, geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is wanneer deze goederen niet aan de in deze bepaling bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken op het ogenblik van hun wederuitvoer, maar aan deze regelingen zijn onttrokken vanwege deze wederuitvoer, zelfs indien uitsluitend op grondslag van artikel 204 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. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 een douaneschuld is ontstaan.**

2) **Artikel 236, lid 1, van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005, gelezen in samenhang met het bepaalde van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, moet in die zin worden uitgelegd dat er in een situatie als die aan de orde in het hoofdgeding, aangezien geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is over goederen die als niet-communautaire goederen zijn wederuitgevoerd wanneer deze goederen niet zijn onttrokken aan de douaneregelingen van artikel 61 van deze richtlijn, zelfs niet indien uitsluitend op grond van artikel 204 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, een douaneschuld is ontstaan, geen enkele belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. Artikel 236 van deze verordening moet in die zin worden uitgelegd dat het geen toepassing kan vinden in situaties die betrekking hebben op de teruggave van de belasting over de toegevoegde waarde.**

ondertekeningen