ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 november 2012 *

„Zesde btw-richtlijn — Toepasselijkheid — Communautair douanewetboek — Goederen uit derde land op grondgebied van lidstaat onder stelsel van douane-entrepots geplaatst — Verwerking van goederen onder regeling actieve veredeling in de vorm van schorsingssysteem — Verkoop van goederen en opnieuw plaatsing onder stelsel van douane-entrepots — Opslag in zelfde douane-entrepot tijdens alle handelingen — Levering van goederen onder bezwarende titel op nationaal grondgebied — Belastbaar feit voor btw”

In zaak C-165/11,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slowakije) bij beslissing van 22 maart 2011, ingekomen bij het Hof op 4 april 2011, in de procedure

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

tegen

Profitube spol. s r.o.,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet, E. Levits, J.-J. Kasel en M. Safjan (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, vertegenwoordigd door V. Paňko als gemachtigde,

— Profitube spol. s r.o., vertegenwoordigd door M. Čižmárik, advokát,

— de Slowaakse regering, vertegenwoordigd door B. Ricziová als gemachtigde,

— de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,

* Procestaal: Slowaaks.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios en P. Pecho als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 22 mei 2012,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (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; hierna: „douanewetboek"), en 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 L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 35; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slowaaks directoraat belastingen; hierna: „Daňové riaditeľstvo") en de te Košice (Slowakije) gevestigde vennootschap Profitube spol. s r.o. (hierna: „Profitube") over de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") over de verkoop van goederen uit een derde land die in een douane-entrepot in Slowakije achtereenvolgens onder het stelsel van douane-entrepots en de regeling actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing waren geplaatst.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Douanewetboek

3 Het douanewetboek is ingetrokken en vervangen bij verordening (EG) nr. 450/2008 van het Europees Parlement en de Raad van 23 april 2008 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (gemoderniseerd douanewetboek) (PB L 145, blz. 1). Gelet op de datum van de feiten in het hoofdgeding blijft de onderhavige zaak echter onderworpen aan het douanewetboek.

4 Artikel 3 van het douanewetboek bepaalde:

„1. Het douanegebied van de Gemeenschap omvat:

[...]

— het grondgebied van de Slowaakse Republiek;

[...]

3. In het douanegebied van de Gemeenschap zijn begrepen de territoriale zee, de maritieme binnenwateren en het luchtruim van de lidstaten en van de in lid 2 bedoelde gebieden, met uitzondering van de territoriale zee, de maritieme binnenwateren en het luchtruim van de gebieden die overeenkomstig lid 1 niet onder het douanegebied van de Gemeenschap vallen."

5 Artikel 84, lid 1, van het douanewetboek luidde:

„Indien in de artikelen 85 tot en met 90

a) de term ‚schorsingsregeling' wordt gebruikt, heeft deze in het geval van niet-communautaire goederen betrekking op de volgende regelingen:

[...]

— douane-entrepot,

— actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing,

[...]"

6 Artikel 98, leden 1 en 2, van het douanewetboek bepaalde:

„1. 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;

[...]

2. Onder ‚douane-entrepot' wordt verstaan: elke door de douaneautoriteiten erkende, aan hun toezicht onderworpen plaats waar goederen onder de vastgestelde voorwaarden kunnen worden opgeslagen."

7 Artikel 99, eerste en tweede alinea, van het douanewetboek luidde:

„Het douane-entrepot kan een publiek entrepot dan wel een particulier entrepot zijn.

Wordt verstaan onder:

— ‚publiek entrepot': douane-entrepot dat door elke persoon voor de opslag van goederen kan worden gebruikt;

— ‚particulier entrepot': douane-entrepot dat is gereserveerd voor de opslag van goederen door de entreposeur."

8 Artikel 114, lid 1 en lid 2, sub a, van het douanewetboek bepaalde:

„1. Onverminderd artikel 115, kunnen in het douanegebied van de Gemeenschap onder de regeling actieve veredeling de volgende goederen een of meer veredelingshandelingen ondergaan:

a) niet-communautaire goederen die bestemd zijn om in de vorm van veredelingsproducten uit het douanegebied van de Gemeenschap te worden wederuitgevoerd, zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer of aan handelspolitieke maatregelen onderworpen zijn;

[...]

2. Er wordt verstaan onder:

a) systeem inzake schorsing: de regeling actieve veredeling in de in lid 1, sub a, bedoelde vorm".

Zesde richtlijn

9 De Zesde richtlijn is ingetrokken en vervangen bij 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). Gelet op de datum van de feiten in het hoofdgeding blijft de onderhavige zaak echter onderworpen aan de Zesde richtlijn.

10 Artikel 2 van de Zesde richtlijn luidde:

„Aan de [btw] zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. de invoer van goederen."

11 Artikel 3, leden 1 tot en met 3, van de Zesde richtlijn bepaalde:

„1. In de zin van deze richtlijn wordt verstaan onder:

— ‚grondgebied van een lidstaat': het binnenland zoals dat in de leden 2 en 3 voor elke lidstaat wordt omschreven;

— ‚Gemeenschap' en ‚grondgebied van de Gemeenschap': het binnenland van de lidstaten zoals dat in de leden 2 en 3 voor elke lidstaat wordt omschreven;

— ‚derdelands gebied' en ‚derde land': elk ander grondgebied dan die welke in de leden 2 en 3 als het binnenland van een lidstaat worden omschreven.

2. Voor de toepassing van deze richtlijn komt ‚het binnenland' overeen met de werkingssfeer van het [EG-Verdrag] zoals die in artikel [299 EG] voor elke lidstaat is omschreven.

3. Het binnenland omvat niet de volgende nationale gebieden:

— Bondsrepubliek Duitsland:

het eiland Helgoland,

het gebied Büsingen;

— Koninkrijk Spanje:

Ceuta,

Melilla;

— Italiaanse Republiek:

Livigno,

Campione d'Italia,

de nationale wateren van het meer van Lugano;

Het binnenland omvat ook niet de volgende nationale gebieden:

— Koninkrijk Spanje:

Canarische Eilanden,

— Franse Republiek:

de overzeese departementen;

— Helleense Republiek:

Άγιο Όπος[.]”

12 Volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als „levering van een goed” beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

13 Artikel 7, lid 1 tot en met lid 3, eerste alinea, 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;

b) het binnenkomen in de Gemeenschap van een ander dan sub 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, sub a, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, B, sub 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.”

14 Artikel 10, lid 1 tot en met lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bepaalde:

„1.

a) Als ‚belastbaar feit’ wordt beschouwd het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b) De belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn’ wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

[...]

3. 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."

15 Artikel 16 van de Zesde richtlijn, „Bijzondere vrijstellingen in verband met het internationale goederenverkeer", in de versie die voortvloeit uit artikel 28 quater, E, punt 1, daarvan, bepaalde in lid 1:

„Onverminderd de andere communautaire belastingbepalingen kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, bijzondere maatregelen nemen teneinde vrijstelling te verlenen voor de volgende handelingen of sommige daarvan, mits zij geen betrekking hebben op eindgebruik en/of eindverbruik en het bedrag van de [btw] dat verschuldigd is bij het onttrekken van de goederen aan de in A tot en met E bedoelde regelingen of situaties overeenkomt met het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien elk van deze handelingen in het binnenland was belast:

[...]

B. leveringen van goederen

[...]

c) die komen te vallen onder een stelsel van douane-entrepots of onder een stelsel van actieve veredeling;

[...]

De sub a, b, c en d bedoelde plaatsen zijn de plaatsen die als zodanig zijn omschreven in de geldende communautaire douanevoorschriften;

[...]

D. leveringen van goederen en dienstverrichtingen

a) in de in B, sub a, b, c en d, genoemde plaatsen met handhaving van een van de in die punten genoemde situaties;

b) in de in B, sub e, genoemde plaatsen met handhaving, in het binnenland, van de in dat punt genoemde situatie.

Wanneer voor handelingen die worden verricht in een douane-entrepot, gebruik wordt gemaakt van de sub a bepaalde mogelijkheid, nemen de lidstaten de nodige maatregelen om te verzekeren dat zij andere stelsels van entrepots dan douane-entrepots hebben gedefinieerd die de toepassing van het bepaalde sub b mogelijk maken op dezelfde handelingen met betrekking tot in de lijst van bijlage J opgenomen goederen die worden verricht in die andere entrepots dan douane-entrepots;

[...]"

Nationaal recht

16 Krachtens artikel 46, lid 1, van de Slowaakse grondwet kan eenieder in overeenstemming met de wet zijn rechten doen gelden voor een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie.

17 Wet nr. 222/2004 Z.z. van 6 april 2004 op de belasting over de toegevoegde waarde, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „btw-wet"), strekt tot omzetting van de Zesde richtlijn in Slowaaks recht.

18 Artikel 2, lid 1, sub a, van die wet bepaalt dat de levering van goederen die op het nationale grondgebied door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, aan de btw is onderworpen.

19 Volgens artikel 2, lid 2, sub a, van dezelfde wet wordt voor de toepassing van de btw onder „nationaal grondgebied" het grondgebied van de Slowaakse Republiek verstaan.

20 Artikel 8, lid 1, sub a, van de btw-wet bepaalt dat als „levering van goederen" wordt beschouwd de levering van een lichamelijke zaak waardoor het eigendomsrecht wordt gewijzigd.

21 Volgens artikel 12 van die wet wordt onder „invoer van goederen" verstaan het binnenbrengen van goederen uit derde landen op het grondgebied van de Europese Unie, en zijn bij de invoer van goederen op het nationale grondgebied op belastingen de bepalingen van de douaneregeling van toepassing, behoudens andersluidende bepalingen in deze wet.

22 Krachtens artikel 13, lid 1, sub a, van dezelfde wet is de plaats van levering van goederen, als het goed wordt verzonden of vervoerd, de plaats waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer bevindt, behoudens de in artikel 13, lid 1, sub b, en lid 2, en artikel 14 van die wet genoemde uitzondering.

23 Artikel 18, lid 2, van de btw-wet bepaalt dat wanneer een ingevoerd goed bij het binnenbrengen op het grondgebied van de Unie tijdelijk bij de douane wordt opgeslagen, in een vrije zone of een vrij entrepot wordt geplaatst, of komt te vallen onder een stelsel van douane-entrepots, een stelsel van actieve veredeling of een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten, of wanneer het in de territoriale zee wordt toegelaten, de plaats van invoer de lidstaat is waar die douanemaatregelen een einde nemen.

24 Artikel 19, lid 1, van die wet bepaalt dat de btw verschuldigd wordt op de dag van levering van de goederen, zijnde de dag waarop de koper het recht verwerft om als eigenaar over de goederen te beschikken.

25 Volgens artikel 69, lid 1, van dezelfde wet is de belastingplichtige die op het nationale grondgebied goederen levert of diensten verricht tot voldoening van de btw gehouden.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

26 Blijkens de verwijzingsbeslissing en de bij het Hof gemaakte opmerkingen heeft de Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (belastingadministratie voor bepaalde belastingplichtigen; hierna: „Daňový úrad") bij Profitube een btw-controle verricht voor de maanden juli, augustus, september en oktober 2005 en januari, februari, april, mei en december 2006.

27 Uit die controle is gebleken dat de te Košice gevestigde vennootschap SSIM a.s. in de loop van het gecontroleerde tijdvak uit Oekraïne halfafgewerkte stalen goederen, te weten warmgewalste staalrollen, heeft laten komen, die zij heeft verkocht aan Profitube. Die staalrollen, die waren opgeslagen in een door Profitube gebruikt publiek douane-entrepot op Slowaaks grondgebied, werden geplaatst onder het stelsel van douane-entrepots in de zin van artikel 98 van het douanewetboek.

28 De betrokken warmgewalste staalrollen werden vervolgens onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing in de zin van artikel 114 van het douanewetboek geplaatst, voor hun verwerking tot staalprofielen.

29 Profitube heeft die staalprofielen (hierna: „betrokken goederen") verkocht aan de vennootschap Mercurius s.r.o., die is gevestigd te Košice en is geregistreerd als btw-plichtige (hierna: „litigieuze verkoop"). De betrokken goederen zijn opnieuw onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst. Volgens Profitube was de litigieuze verkoop niet aan de btw onderworpen.

30 Tijdens al deze in de belastingjaren 2005 en 2006 verrichte handelingen zijn de betrokken goederen in hetzelfde publieke douane-entrepot gebleven.

31 Bij besluiten van 27 juni 2006 heeft de Daňový úrad vastgesteld dat Profitube, door geen btw te voldoen over de litigieuze verkoop, artikel 69, lid 1, van de btw-wet juncto de artikelen 2, lid 1, sub a, en lid 2, sub a, 8, lid 1, sub a, 13, lid 1, sub a, en 19, lid 1, van die wet had geschonden.

32 Dienaangaande was de Daňový úrad van mening dat Profitube, door in een publiek douane-entrepot op Slowaaks grondgebied opgeslagen goederen te verkopen, een levering van goederen had verricht die op grond van artikel 2, lid 1, sub a, van de btw-wet aan de btw was onderworpen.

33 Bij besluiten van 25 oktober 2007 heeft de Daňové riaditeľstvo de besluiten van de Daňový úrad bevestigd.

34 Bij beslissing van 23 juli 2008 heeft de Krajský súd v Bratislave (regionaal gerechtshof te Bratislava) het door Profitube tegen de besluiten van de Daňové riaditeľstvo ingestelde beroep toegewezen en de zaak naar die laatste terugverwezen. De Krajský súd v Bratislave heeft met name geoordeeld dat goederen uit een derde land in het vrije verkeer moeten worden gebracht om aan de btw onderworpen te zijn.

35 Nadat de Daňové riaditeľstvo tegen die beslissing hoger beroep had ingesteld, heeft de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hooggerechtshof) bij beslissing van 20 oktober 2009 de beslissing van de Krajský súd v Bratislave herzien op grond dat een douane-entrepot dat is gelegen op het grondgebied van een lidstaat, juridisch gezien tot dit grondgebied behoort. De Daňové riaditeľstvo zou dus terecht hebben vastgesteld dat de litigieuze verkoop een op het nationale grondgebied verrichte levering van goederen onder bezwarende titel was in de zin van artikel 2, lid 1, sub a, van de btw-wet. Voorts zouden de betrokken goederen niet het voorwerp zijn geweest van een invoer in de zin van artikel 12 van dezelfde wet.

36 Profitube heeft tegen het arrest van de Najvyšší súd Slovenskej republiky hogere voorziening ingesteld bij de Ústavný súd Slovenskej republiky (grondwettelijk hof). Bij beslissing van 27 oktober 2010 heeft deze laatste het arrest van de Najvyšší súd Slovenskej republiky vernietigd en de zaak naar deze rechterlijke instantie terugverwezen voor een nieuwe beoordeling.

37 De Ústavný súd Slovenskej republiky heeft geoordeeld dat de Najvyšší súd Slovenskej republiky Profitubes grondrecht op rechterlijke bescherming in de zin van artikel 46, lid 1, van de Slowaakse grondwet en haar recht op een eerlijk proces in de zin van artikel 6, lid 1, van het op 4 november 1950 te Rome ondertekende Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de

fundamentele vrijheden, had geschonden. De cassatierechter heeft met name geoordeeld dat de Najvyšší súd Slovenskej republiky niet had onderzocht of artikel 12 van de btw-wet van toepassing is, op grond waarvan, in het geval van een invoer, de douaneregeling voorrang moet hebben op deze wet.

38 In die omstandigheden heeft de Najvyšší súd Slovenskej republiky de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is – in een situatie waarin in 2005 en 2006 goederen uit een niet tot de Europese Unie behorende staat (Oekraïne) door een importeur van een lidstaat van de Europese Unie zijn ingevoerd in een publiek douane-entrepot op het grondgebied van deze lidstaat en vervolgens in dat douane-entrepot zijn verwerkt onder de regeling actieve veredeling (schorsingssysteem), en waarin het eindproduct niet onmiddellijk is uitgevoerd in de zin van artikel 114 van [het douanewetboek], maar in datzelfde douane-entrepot door de veredelaar is verkocht aan een andere ondernemer van die lidstaat, die het niet in het vrije verkeer heeft gebracht, maar opnieuw onder het stelsel van douane-entrepots heeft geplaatst – op de voormelde verkoop van goederen in datzelfde douane-entrepot altijd en alleen de communautaire douaneregeling van toepassing, of is de juridische situatie als gevolg van de betrokken verkoop zodanig gewijzigd dat op de voornoemde handeling de regeling van de Zesde richtlijn [...] van toepassing wordt? Kan, met andere woorden, een publiek douane-entrepot op het grondgebied van een lidstaat in het kader van de regeling van de [btw] in de zin van de Zesde richtlijn worden beschouwd als behorend tot het grondgebied van de Gemeenschap en in het bijzonder tot het grondgebied van die lidstaat in de zin van de definitie in artikel 3 van de Zesde richtlijn?

2) Kan de hierboven weergegeven situatie in het licht van het leerstuk over rechtsmisbruik dat het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot de toepassing van de Zesde richtlijn heeft ontwikkeld [arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609], aldus worden opgevat dat [Profitube], door de goederen in een op het grondgebied van de Slowaakse Republiek gelegen publiek douane-entrepot te verkopen, al een levering van goederen onder bezwarende titel op het nationale grondgebied heeft verricht?

3) Zo de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord in die zin dat de betrokken handeling aan de regeling van de Zesde richtlijn moet worden onderworpen, is die handeling dan een belastbaar feit:

   a) dat verband houdt met het verschuldigd worden van de belasting in de zin van artikel 10, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn, doordat een levering van goederen heeft plaatsgevonden in een op het grondgebied van de Slowaakse Republiek gelegen douane-entrepot, of

   b) doordat de douaneregeling na de import van de goederen uit een derde land (artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn), dat wil zeggen tijdens het verblijf ervan in het voormelde douane-entrepot, is beëindigd met de verkoop van de opgeslagen goederen aan een andere persoon van die lidstaat?

4) Wordt voldaan aan de in de considerans van de Zesde richtlijn geformuleerde doelen, in het bijzonder aan de doelen van de [Algemene Overeenkomst inzake Tarieven en Handel 1994 (GATT)] [opgenomen in bijlage 1 A bij de Overeenkomst tot oprichting van de Wereldhandelsorganisatie (WTO), die is goedgekeurd bij besluit 94/800/EG van de Raad van 22 december 1994 betreffende de sluiting, namens de Europese Gemeenschap voor wat betreft de onder haar bevoegdheid vallende aangelegenheden, van de uit de multilaterale handelsbesprekingen in het kader van de Uruguayronde (1986-1994) voortvloeiende overeenkomsten (PB L 336, blz. 1)], wanneer een levering van goederen die uit een derde land zijn ingevoerd in een douane-entrepot, vervolgens aldaar zijn verwerkt en in een op het

grondgebied van een lidstaat van de Europese Gemeenschap gelegen douane-entrepot zijn verkocht aan een andere persoon van die lidstaat, in die lidstaat niet wordt onderworpen aan de regeling van de [btw]?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste en derde vraag

39 Met zijn eerste en zijn derde vraag, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de verkoop van goederen uit een derde land die in een lidstaat onder het stelsel van douane-entrepots zijn geplaatst, vervolgens zijn verwerkt onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing en daarna zijn verkocht en opnieuw onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst, zonder tijdens die handelingen hetzelfde douane-entrepot op het grondgebied van die lidstaat te verlaten, aan de btw is onderworpen, en zo ja, wat het belastbare feit is.

40 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.

41 In de eerste plaats moet worden nagegaan of goederen zoals die in het hoofdgeding het voorwerp zijn geweest van een invoer in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn.

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

43 Artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn preciseert in dit verband dat wanneer een dergelijk goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, B, sub a, b, c en 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.

44 In casu zijn de betrokken goederen, die afkomstig zijn uit een derde land, onder het stelsel van douane-entrepots van een lidstaat geplaatst, vervolgens onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing en daarna verkocht, waarna zij opnieuw onder het stelsel van douane-entrepots in diezelfde lidstaat zijn geplaatst.

45 Deze goederen zijn dus sinds het binnenkomen ervan in de Gemeenschap geplaatst geweest onder de twee in artikel 16, lid 1, B, sub c, van de Zesde richtlijn genoemde stelsels.

46 Aangezien de betrokken goederen nog niet aan die regelingen waren onttrokken op het ogenblik van de litigieuze verkoop, zijn zij, hoewel zij fysiek op het grondgebied van de Unie waren binnengebracht, niet het voorwerp geweest van een „invoer" in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 9 februari 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-305/03, Jurispr. blz. I-1213, punt 41).

47 In dat opzicht verleent het feit dat de goederen onder een andere douaneregeling zijn geplaatst hun niet de hoedanigheid van ingevoerde goederen, aangezien beide betrokken douaneregelingen worden genoemd in artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn.

48 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.

49 In die omstandigheden moet in de tweede plaats worden onderzocht of de verkoop van goederen zoals die in het hoofdgeding een levering van goederen is die in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

50 In dat verband moet ten eerste worden opgemerkt dat volgens artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn als een „levering van goederen" wordt beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Blijkens de rechtspraak van het Hof omvat dit begrip elke overdrachtshandeling voor een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over die zaak te beschikken als ware zij de eigenaar daarvan (zie met name arresten van 8 februari 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Jurispr. blz. I-285, punt 7, en 10 maart 2011, Bog e.a., C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09, Jurispr. blz. I-1457, punt 59).

51 Ten tweede veronderstelt een goederenlevering „onder bezwarende titel" in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn een rechtstreeks verband tussen het geleverde goed en de ontvangen tegenwaarde (zie arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 12, en 7 oktober 2010, Loyalty Management UK en Baxi Group, C-53/09 en C-55/09, Jurispr. blz. I-9187, punt 51).

52 Ten derde moet de goederenlevering worden verricht door een „als zodanig handelende belastingplichtige". Een belastingplichtige handelt als zodanig wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit (arrest van 27 september 2012, VSTR, C-587/10, punt 49). In casu is Profitube blijkens de verwijzingsbeslissing een voor btw-doeleinden geregistreerde belastingplichtige.

53 Bijgevolg is een verkoop zoals de litigieuze een levering van goederen die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. In het hoofdgeding was de plaats van levering de plaats waar het goed zich bevond op het ogenblik van die verkoop, te weten het op Slowaaks grondgebied gelegen, publieke douane-entrepot dat Profitube gebruikte.

54 Ten vierde vraagt de verwijzende rechter meer in het bijzonder of een douane-entrepot op het grondgebeid van een lidstaat zich „in het binnenland" in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bevindt.

55 In dat verband zij eraan herinnerd dat krachtens artikel 3, lid 2, van de Zesde richtlijn, het „binnenland" overeenkomt met de territoriale werkingssfeer van het EG-Verdrag zoals die in artikel 299 EG voor elke lidstaat is omschreven.

56 Artikel 299 EG vermeldt in lid 1 de lijst van lidstaten waarop het EG-Verdrag van toepassing is en formuleert in de volgende leden bijzondere bepalingen met betrekking tot een aantal specifieke grondgebieden.

57 Artikel 3, lid 3, van de Zesde richtlijn sluit uitdrukkelijk bepaalde nationale grondgebieden van het geografische toepassingsgebied van die richtlijn uit.

58 Geen van de in de punten 56 en 57 van het onderhavige arrest genoemde bepalingen, noch enige andere bepaling van de Zesde richtlijn, bepaalt dat – publieke of particuliere – douane-entrepots zich niet „in het binnenland" bevinden wanneer zij zijn gelegen op het grondgebied van een lidstaat, zoals gepreciseerd in artikel 3, lid 1, van de Zesde richtlijn. Het douanewetboek kent wat het toepassingsgebied ervan betreft douane-entrepots evenmin een bijzondere status toe.

59 Bijgevolg bevindt een douane-entrepot zich in het „binnenland” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wanneer het op het grondgebied van een lidstaat is gelegen.

60 Bovendien zij opgemerkt dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn geen onderscheid maakt naargelang een levering communautaire goederen betreft of niet. Anders dan Profitube aanvoert in haar schriftelijke opmerkingen, sluit het feit dat de betrokken goederen geen voorwerp waren van een invoer dus op zich het bestaan van een levering op het grondgebied van een lidstaat niet uit.

61 Gelet op een en ander zij vastgesteld dat een verkoop zoals de litigieuze in beginsel is onderworpen aan de btw op grond van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, waarbij het belastbare feit overeenkomstig artikel 10, lid 2, van die richtlijn plaatsvindt op het ogenblik waarop de goederen worden geleverd.

62 Artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt echter dat, gelet op de in B en D van hetzelfde lid genoemde regelingen, de lidstaten btw-vrijstelling kunnen verlenen voor leveringen van goederen die komen te vallen onder een stelsel van douane-entrepots of onder een stelsel van actieve veredeling, of leveringen in de in B, sub a tot en met d, genoemde plaatsen met handhaving van een van de in die punten genoemde situaties, mits deze handelingen geen betrekking hebben op eindgebruik of -verbruik en het bedrag van de btw dat verschuldigd is bij onttrekking aan de regeling overeenkomt met het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn geweest indien elk van deze handelingen in het binnenland was belast.

63 De lidstaten kunnen dus vrijstelling verlenen voor bepaalde in het binnenland verrichte handelingen met betrekking tot goederen die onder de in dat artikel 16, lid 1, B en D, genoemde regelingen of situaties zijn geplaatst, waaronder de stelsels van douane-entrepots en actieve veredeling, of voor de in een douane-entrepot verrichte handelingen (zie in die zin arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk, reeds aangehaald, punt 40).

64 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 29 en 30 van zijn conclusie, bevestigt artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn duidelijk de uitlegging op grond waarvan een levering van onder een douaneschorsingsregeling geplaatste goederen die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht in een douane-entrepot op het grondgebied van een lidstaat, in beginsel onderworpen is aan de btw op grond van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

65 In casu is, zoals de Daňové riaditeľstvo, de lidstaten die schriftelijke opmerkingen hebben gemaakt en de Europese Commissie aanvoeren, de litigieuze verkoop aan de btw onderworpen, tenzij de Slowaakse Republiek gebruik zou hebben gemaakt van de haar krachtens artikel 16, lid 1, van die richtlijn toekomende mogelijkheid om die verkoop van de btw vrij te stellen.

66 Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of de Slowaakse Republiek van die mogelijkheid gebruik heeft gemaakt.

67 Derhalve moet op de eerste en de derde vraag worden geantwoord dat de verkoop van goederen uit een derde land die in een lidstaat onder het stelsel van douane-entrepots zijn geplaatst, vervolgens zijn bewerkt onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing en daarna zijn verkocht en opnieuw onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst, zonder tijdens die handelingen hetzelfde douane-entrepot op het grondgebied van die lidstaat te verlaten, aan de btw is onderworpen op grond van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn, tenzij de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de hem krachtens artikel 16, lid 1, van die richtlijn toekomende mogelijkheid om die verkoop van belasting vrij te stellen. Het staat aan de nationale rechter dit na te gaan.

Tweede en vierde vraag

68 Gelet op het antwoord op de eerste en de derde vraag hoeft op de tweede en de vierde vraag van de verwijzende rechter niet te worden geantwoord.

Kosten

69 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale 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:

De verkoop van goederen uit een derde land die in een lidstaat onder het stelsel van douane-entrepots zijn geplaatst, vervolgens zijn bewerkt onder de regeling actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing en daarna zijn verkocht en opnieuw onder het stelsel van douane-entrepots geplaatst, zonder tijdens die handelingen hetzelfde douane-entrepot op het grondgebied van die lidstaat te verlaten, is aan de btw onderworpen op grond van artikel 2, punt 1, 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, tenzij de betrokken lidstaat gebruik heeft gemaakt van de hem krachtens artikel 16, lid 1, van die richtlijn toekomende mogelijkheid om die verkoop van belasting vrij te stellen. Het staat aan de nationale rechter dit na te gaan.

ondertekeningen