

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

10 juli 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Douane-unie – Verordening (EEG) nr. 2913/92 – Artikelen 202 en 203 – Douanerechten bij invoer – Ontstaan van een douaneschuld als gevolg van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 – Btw bij invoer – Belastbaar feit – Begrip ‚invoer‘ van een goed – Eis dat het goed in het economische circuit van de Europese Unie terechtkomt – Vervoer van dit goed naar een andere lidstaat dan die waar de douaneschuld is ontstaan”

In zaak C-26/18,

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 2 november 2017, ingekomen bij het Hof op 16 januari 2018, in de procedure

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

tegen

Hauptzollamt Frankfurt am Main,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: J.-C. Bonichot, kamerpresident, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen en M. Safjan (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: D. Dittert, hoofd van een administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 5 december 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, vertegenwoordigd door R. Welzel en U. Reimer, Steuerberater,
- het Hauptzollamt Frankfurt am Main, vertegenwoordigd door U. Beck als gemachtigde,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis en M. Tassopoulou als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Clotuche-Duvieusart en B. Killmann als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 februari 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 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 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (hierna: „FedEx”) en het Hauptzollamt Frankfurt am Main (hoofddouanekantoor Frankfurt am Main, Duitsland; hierna: „Duits hoofddouanekantoor”) over de verplichting tot betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) in Duitsland wegens het ontstaan van een douaneschuld bij invoer als gevolg van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze in deze lidstaat.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Verordening nr. 2913/92

3 Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PB 2013, L 269, blz. 1, met rectificatie in PB 2013, L 287, blz. 90) heeft verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1) met ingang van 1 mei 2016 ingetrokken en vervangen. Gezien de datum van de feiten in het hoofdgeding blijft verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006 (PB 2006, L 363, blz. 1; hierna: „douanewetboek”), evenwel van toepassing op de onderhavige zaak.

4 Artikel 40 van het douanewetboek bepaalde:

„Goederen die het douanegebied van de Gemeenschap binnenkomen, worden bij de douane aangebracht door de persoon die ze aldaar heeft binnengebracht of, in voorkomend geval, door de persoon die de aansprakelijkheid aanvaardt van het vervoer van de goederen nadat deze zijn binnengebracht, behalve wanneer de goederen uitsluitend door het luchtruim of de territoriale wateren van het douanegebied gaan zonder dat er een tussenstop wordt gemaakt in dit gebied. De persoon die de goederen aanbrengt, verwijst naar de eerder voor deze goederen in gediende summier aangifte of douaneaangifte.”

5 In artikel 50 van het douanewetboek was bepaald:

„De bij de douane aangebrachte goederen hebben, zodra zij zijn aangebracht, tot het tijdstip waarop zij een douanebestemming krijgen, de status van goederen in tijdelijke opslag. Deze goederen worden hierna ‚goederen in tijdelijke opslag’ genoemd.”

6 Artikel 91, lid 1, onder a), van het douanewetboek luidde:

„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”.

7 In de leden 1 en 2 van artikel 202 van het douanewetboek stond te lezen:

„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.”

8 De leden 1 en 2 van artikel 203 van het douanewetboek waren als volgt verwoord:

„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.”

Btw-richtlijn

9 Artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn bepaalt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

d) de invoer van goederen.”

10 In artikel 30 van deze richtlijn wordt bepaald:

„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.”

11 Artikel 60 van deze 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.”

12 In artikel 61 van deze richtlijn staat te lezen:

„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.”

13 Artikel 70 van de btw-richtlijn luidt:

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

14 In artikel 71 van deze richtlijn is bepaald:

„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.”

Duits recht

15 § 1 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding (hierna: „UStG”), heeft als opschrift „Belastbare handelingen” en bepaalt in lid 1, punt 4:

„Aan de omzetbelasting zijn onderworpen:

[...]

4. de invoer van goederen op het nationaal grondgebied [...] (omzetbelasting bij invoer);
[...]"

16 § 13 UStG draagt het opschrift „Ontstaan van de belasting” en bepaalt in lid 2:

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

17 § 21 UStG heeft als opschrift „Bijzondere regels voor de omzetbelasting bij invoer” en bepaalt in lid 2:

„De douanevoorschriften zijn van overeenkomstige toepassing op de omzetbelasting bij invoer”.

18 § 14 van de Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (federale regeling betreffende de vrijstelling van omzetbelasting bij invoer) van 11 augustus 1992 (BGBl. 1992 I, blz. 1526), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, draagt het opschrift „Terugbetaling of kwijtschelding” en bepaalt in lid 1:

„De omzetbelasting bij invoer wordt terugbetaald of kwijtgescholden in de gevallen bedoeld in de artikelen 235 tot en met 242 van het douanewetboek. Deze bepalingen en de uitvoeringsbepalingen daarvan zijn van overeenkomstige toepassing.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

19 In januari 2008 heeft FedEx goederen uit Israël, Mexico en de Verenigde Staten (hierna: „betrokken goederen”), die aan rechten bij invoer zijn onderworpen, verzonden naar verschillende geadresseerden in Griekenland, hun eindbestemming. Deze goederen zijn in 18 afzonderlijke partijen (hierna: „18 partijen”) per vliegtuig vervoerd naar Frankfurt am Main (Duitsland), waar ze op een ander vliegtuig zijn geplaatst voor vervoer naar Griekenland.

20 Bij brief van 23 oktober 2008 heeft het douanekantoor van de luchthaven van Athene (Griekenland) het Duitse hoofddouanekantoor meegedeeld dat de 18 partijen in strijd met de douanewetgeving naar Griekenland waren vervoerd.

21 Op basis van deze informatie heeft het Duitse hoofddouanekantoor opgemerkt dat 14 van de 18 partijen niet overeenkomstig artikel 40 van het douanewetboek bij de douane in Duitsland waren aangebracht, en hieruit afgeleid dat ze op onregelmatige wijze het douanegebied van de Europese Unie waren binnengebracht. Het Duitse hoofddouanekantoor was derhalve van mening dat het onregelmatig binnenbrengen van deze partijen op grond van artikel 202 van het douanewetboek een douaneschuld bij invoer had doen ontstaan.

22 Voor 3 van de 18 partijen was het Duitse hoofddouanekantoor van mening dat de betrokken goederen bij aankomst op de luchthaven van Frankfurt am Main tijdelijk waren opgeslagen, dat zij naar Athene waren vervoerd zonder onder de regeling extern communautair douanevervoer te zijn geplaatst en dat zij derhalve zonder toestemming uit de opslagplaats waren verwijderd. Met betrekking tot de laatste verzonden partij is vastgesteld dat het vervoer van de goederen naar Athene werd voorafgegaan door een naar behoren ingeklaard extern douanevervoer van Parijs (Frankrijk) naar Frankfurt am Main, maar dat deze goederen eveneens zonder toestemming uit de opslagplaats waren verwijderd. Voor deze 4 partijen was het Duitse hoofddouanekantoor van mening dat de overtredingen van de douanewetgeving op grond van artikel 203 van het douanewetboek een douaneschuld bij invoer hebben doen ontstaan.

23 Als gevolg hiervan heeft het Duitse hoofddouanekantoor FedEx op 30 november en 1

december 2010 voor de 18 partijen vijf aanslagen ter inning van douanerechten bij invoer opgelegd. Dit kantoor was van mening dat btw bij invoer – die in Duitsland als omzetbelasting bij invoer wordt aangemerkt – voor deze partijen verschuldigd was, aangezien de douanevoorschriften op grond van § 21, lid 2, UStG van overeenkomstige toepassing zijn op deze belasting.

24 FedEx heeft de bij deze vijf aanslagen opgelegde douanerechten bij invoer en omzetbelasting bij invoer betaald. In november 2011 heeft deze vennootschap echter om terugbetaling verzocht van deze rechten en deze belasting, met name op grond van het feit dat zij in strijd met het Unierecht dubbel waren geïnd. Dienaangaande heeft FedEx aangevoerd dat de betrokken goederen na aankomst in Athene in het vrije verkeer zijn gebracht en dat invoerrechten, waaronder de Griekse omzetbelasting bij invoer, waren geïnd. Bij besluiten van 9 en 10 april 2013 heeft het Duitse hoofdouanekantoor deze verzoeken om terugbetaling afgewezen.

25 Naar aanleiding van de bezwaarprocedures die FedEx tegen deze aanslagen heeft ingesteld, heeft de fiscus de belastingtarieven voor twee van de vijf aanslagen van 30 november en 1 december 2010 gewijzigd en een deel van de omzetbelasting bij invoer met betrekking tot deze twee aanslagen terugbetaald.

26 Op 13 juni 2014 heeft FedEx tegen deze vijf aanslagen beroep ingesteld bij het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Hessen, Duitsland). Tijdens de terechtzitting heeft FedEx haar beroep met betrekking tot de douanerechten bij invoer ingetrokken, maar heeft zij haar verzoek met betrekking tot de omzetbelasting bij invoer in stand gehouden. Dienaangaande heeft zij betoogd dat deze belasting een verbruiksbelasting is die alleen van toepassing is op goederen die daadwerkelijk op het nationale grondgebied worden verbruikt. Aangezien de betrokken goederen naar Griekenland zijn verzonden zonder in het Duitse economische circuit te zijn binnengebracht, kunnen ze niet worden geacht op het Duitse grondgebied te zijn ingevoerd en op basis daarvan te worden belast.

27 De verwijzende rechter twijfelt dus of de betrokken goederen als gevolg van de in de punten 21 en 22 van dit arrest genoemde douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze, die een douaneschuld bij invoer heeft doen ontstaan, in Duitsland aan btw bij invoer zijn onderworpen.

28 Dienaangaande vermeldt de verwijzende rechter punt 65 van het arrest van 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405), waarin wordt verwezen naar het begrip „risico” om in het economische circuit van de Europese Unie terecht te komen. Indien dit begrip moet worden toegepast, dan moet volgens deze rechter in gevallen waarin de op het grondgebied van de Unie binnengebrachte goederen niet onder een douaneregeling zijn geplaatst of zijn onttrokken aan de regeling waaronder ze waren geplaatst, alleen nog worden onderzocht of het risico bestaat dat deze goederen in het economische circuit van de Unie terechtkomen in het belastinggebied van de betrokken lidstaat. In casu moet ervan worden uitgegaan dat dit risico bestond, aangezien de betrokken goederen door het onregelmatig binnenbrengen ervan of de onttrekking ervan aan het douanetoezicht juist niet of niet langer aan dit toezicht waren onderworpen. De onregelmatig in het douanegebied van de Unie binnengebrachte goederen hadden met name ongemerkt kunnen worden verwijderd en onbelast kunnen worden verbruikt.

29 Gelet op de arresten van het Hof van 1 juni 2017, Wallenborn Transports (C-571/15, EU:C:2017:417), en 18 mei 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392), rijst voor de verwijzende rechter echter de vraag of met betrekking tot de lidstaat in het belastinggebied waarvan goederen in de Unie zijn binnengebracht, alleen btw bij invoer verschuldigd is indien deze goederen ook in het belastinggebied van deze lidstaat in het economische circuit van de Unie terechtkomen. In dat geval zouden deze goederen pas in dit economische circuit terechtkomen

wanneer de goederen overeenkomstig de douanewetgeving in het vrije verkeer zijn gebracht of wanneer een overtreding van de douanewetgeving het vermoeden doet ontstaan dat de goederen in dit economische circuit zijn terechtgekomen en mogelijk zijn verbruikt of gebruikt. Enkel deze twee situaties zouden een „invoer” in de zin van de btw-richtlijn vormen.

30 In die omstandigheden heeft het Hessische Finanzgericht de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Veronderstelt de invoer van goederen, in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van [de btw-richtlijn], dat een in de Unie binnengebracht goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen, of volstaat het loutere risico dat het binnengebrachte goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt?

2) In het geval dat de invoer van goederen veronderstelt dat de goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen:

Komt een in de Unie binnengebracht goed in het economische circuit van de Unie terecht wanneer het goed in strijd met de douanewetgeving niet onder een regeling is geplaatst in de zin van artikel 61, eerste alinea, van [de btw-richtlijn] of aanvankelijk wel onder een dergelijke regeling is geplaatst maar later op grond van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze aan deze regeling wordt onttrokken, of veronderstelt het binnenbrengen in het economische circuit van de Unie in het geval van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze dat kan worden aangenomen dat het goed op grond van deze douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze in het belastinggebied van de lidstaat waar de onrechtmatige handelwijze heeft plaatsgevonden, in het economische circuit van de Unie terecht is gekomen en dus mogelijkerwijs is verbruikt of gebruikt?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

31 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het begrip „invoer van een goed” in de zin van deze bepalingen bij het binnenbrengen van een goed in de Unie enkel betrekking heeft op het terechtkomen van dit goed in het economische circuit van de Unie, dan wel of dit begrip ook betrekking heeft op het risico dat dit goed in dit circuit terechtkomt.

32 Om te beginnen moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof er een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek om een prejudiciële beslissing van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de aan het Hof gestelde vragen (arrest van 28 maart 2019, Cogeco Communications, C-637/17, EU:C:2019:263, punt 57 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Volgens artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is de invoer van goederen onderworpen aan de btw. In artikel 30, eerste alinea, van deze richtlijn is bepaald dat het binnenbrengen in de Gemeenschap van goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden in de zin van artikel 24 EG als „invoer van goederen” wordt beschouwd.

34 Aangezien de btw uit haar aard een verbruiksbelasting is, is zij volgens de rechtspraak van het Hof van toepassing op goederen en diensten die in het economische circuit van de Unie terechtkomen en kunnen worden verbruikt (arrest van 18 mei 2017, Latvijas Dzēlcešs, C-154/16, EU:C:2017:392, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In casu blijkt uit de bewoordingen van de verwijzingsbeslissing dat de betrokken goederen zijn vervoerd naar Griekenland, hun eindbestemming, waar ze zijn verbruikt. Het staat dan ook vast dat deze goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen in de zin van de btw-richtlijn.

36 Zoals de advocaat-generaal in punt 43 van zijn conclusie heeft opgemerkt, lijkt de vraag of het bestaan van een „risico” dat een goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt, voldoende is om ervan uit te gaan dat dit goed is „ingevoerd” in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van de btw-richtlijn, een hypothetische vraag te zijn in een zaak als die in het hoofdgeding.

37 Bijgevolg is de eerste prejudiciële vraag, gelet op de in punt 32 van dit arrest genoemde rechtspraak, niet-ontvankelijk.

Tweede vraag

38 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het bij het binnenbrengen van een goed in de Unie voldoende is dat er ten aanzien van dit goed in een bepaalde lidstaat sprake was van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze, waardoor een douaneschuld bij invoer is ontstaan, om ervan uit te gaan dat dit goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen in deze lidstaat.

39 In dit verband zij erop gewezen dat volgens artikel 60 van de btw-richtlijn de invoer van goederen plaatsvindt in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen van de Gemeenschap bevindt. In artikel 61, eerste alinea, van deze richtlijn is bepaald dat, in afwijking van dat artikel 60, 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 van deze richtlijn 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 plaatsvindt in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen of situaties wordt onttrokken.

40 Artikel 70 van de btw-richtlijn bepaalt dat het belastbare feit plaatsvindt en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt. In artikel 71, lid 1, van de btw-richtlijn wordt met name in de eerste alinea bepaald dat wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Unie onder het stelsel van douane-entrepots worden geplaatst, het belastbare feit pas plaatsvindt en de belasting pas verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen aan dit stelsel worden onttrokken. De tweede alinea van dit artikel ziet evenwel op de specifieke situatie waarin de ingevoerde goederen onderworpen zijn aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid. In dat geval 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.

41 Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben de btw bij invoer en de douanerechten enkele belangrijke kenmerken gemeen: ze ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economische verkeer van de lidstaten worden gebracht. Dit parallellisme wordt trouwens bevestigd door het feit dat de lidstaten op grond van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de douanerechten (arresten van 28 februari 1984, Einberger, 294/82, EU:C:1984:81, punt 18, en 11 juli 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 41).

42 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in 2008 verschillende aan invoerrechten onderworpen goederen uit derde landen naar Duitsland en vervolgens naar Griekenland – hun eindbestemming – zijn vervoerd. Sommige van deze goederen zijn niet bij de Duitse douaneautoriteiten aangebracht en zijn derhalve op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Unie binnengebracht. De andere goederen zijn op regelmatige wijze – in Duitsland – in dit gebied binnengebracht, maar zijn vervolgens in strijd met de douanewetgeving naar Griekenland vervoerd aangezien ze aan het douanetoezicht zijn onttrokken.

43 Het wordt niet betwist dat deze inbreuken op de douanewetgeving in het hoofdgeding op grond van artikel 202, lid 1, onder a), respectievelijk artikel 203, lid 1, van het douanewetboek in Duitsland een douaneschuld bij invoer hebben doen ontstaan ten aanzien van de vennootschap die de betrokken goederen in de Unie heeft binnengebracht.

44 Volgens de rechtspraak van het Hof kan naast de douaneschuld tevens een btw-schuld 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 (arresten van 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig, C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 65, en 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punt 54).

45 Het Hof heeft met name geoordeeld dat, in het geval dat 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 moet worden verondersteld dat deze in het economische circuit van de Unie zijn binnengebracht (arrest van 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C-571/15, EU:C:2017:417, punt 55).

46 Wat de betrokken goederen betreft die niet op regelmatige wijze in het douanegebied van de Unie zijn binnengebracht, moet in casu in beginsel worden aangenomen dat deze goederen, gelet op de in de punten 44 en 45 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen op het grondgebied van de lidstaat waar zij in de Unie zijn binnengebracht, namelijk Duitsland.

47 Wat de betrokken goederen betreft die aan het douanetoezicht zijn onttrokken, moet worden aangenomen dat ze in Duitsland niet meer onder de douaneregeling vallen waaronder ze waren geplaatst. Gelet op de in de punten 44 en 45 van dit arrest aangehaalde rechtspraak moet er derhalve ook van worden uitgegaan dat ze in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen in deze lidstaat.

48 Zoals de advocaat-generaal in de punten 56 en 68 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan een dergelijk vermoeden echter worden weerlegd indien wordt vastgesteld dat, ondanks de

inbreuken op de douanewetgeving die een douaneschuld bij invoer doen ontstaan in de lidstaat waar deze inbreuken zijn gepleegd, een goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen op het grondgebied van een andere lidstaat, waar dit bestemd was voor verbruik. In dat geval vindt het feit dat aanleiding geeft tot de btw bij invoer plaats in deze andere lidstaat.

49 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat er ten aanzien van de betrokken goederen weliswaar sprake was van inbreuken op de douanewetgeving op het Duitse grondgebied, maar dat deze goederen op dat grondgebied slechts van het ene vliegtuig op het andere zijn overgeladen.

50 Als gevolg van deze inbreuken op de douanewetgeving stonden de betrokken goederen, die zich fysiek op het grondgebied van de Unie bevonden, niet langer onder toezicht van de Duitse douaneautoriteiten, die het verkeer van deze goederen niet langer konden controleren.

51 In casu blijkt echter uit de verwijzingsbeslissing dat vaststaat dat de betrokken goederen zijn vervoerd naar Griekenland, hun eindbestemming, waar zij zijn verbruikt.

52 In een zaak als die in het hoofdgeding vormen de inbreuken op de douanewetgeving op het Duitse grondgebied derhalve op zich geen voldoende grond om aan te nemen dat de betrokken goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen in Duitsland.

53 In deze omstandigheden moet worden vastgesteld dat in een dergelijke zaak de goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen in de lidstaat van hun eindbestemming en dat de btw bij invoer van deze goederen bijgevolg in deze lidstaat is ontstaan.

54 Gelet op een en ander moet op de tweede prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat het bij het binnenbrengen van een goed in de Unie niet voldoende is dat er ten aanzien van dit goed in een bepaalde lidstaat sprake was van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze, waardoor in deze lidstaat een douaneschuld bij invoer is ontstaan, om ervan uit te gaan dat dit goed in deze lidstaat in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen wanneer vaststaat dat dit goed is vervoerd naar een andere lidstaat, die de eindbestemming ervan is en waar het is verbruikt. De btw bij invoer van dit goed is dan alleen in deze andere lidstaat verschuldigd.

Kosten

55 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:

Artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat het bij het binnenbrengen van een goed in de Europese Unie niet voldoende is dat er ten aanzien van dit goed in een bepaalde lidstaat sprake was van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze, waardoor in deze lidstaat een douaneschuld bij invoer is ontstaan, om ervan uit te gaan dat dit goed in deze lidstaat in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen wanneer vaststaat dat dit goed is vervoerd naar een andere lidstaat, die de eindbestemming ervan is en waar het is verbruikt. De belasting over de toegevoegde waarde bij invoer van dit goed is dan alleen in deze andere lidstaat verschuldigd.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.