

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

8 september 2022 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Douane-unie – Douanewetboek van de Unie – Verordening (EU) nr. 952/2013 – Plaats waar de douaneschuld ontstaat – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 30 – Artikel 60 – Artikel 71, lid 1 – Belastbaar feit en verschuldigdheid van de btw bij invoer – Plaats waar de belastingschuld ontstaat – Vaststelling dat een door de douanewetgeving van de Unie opgelegde verplichting niet is nageleefd – Bepaling van de plaats van invoer van de goederen – Vervoermiddel dat in een derde land is geregistreerd en in strijd met de douanewetgeving wordt binnengebracht in de Europese Unie”

In zaak C-368/21,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter in eerste aanleg Hamburg, Duitsland) bij beslissing van 2 juni 2021, ingekomen bij het Hof op 14 juni 2021, in de procedure

R.T.

tegen

Hauptzollamt Hamburg,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: S. Rodin, kamerpresident, J.-C. Bonichot en O. Spineanu-Matei (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: G. Pitruzzella,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- R.T., vertegenwoordigd door Y. Özkan en U. Schrömbges, Rechtsanwältin,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Clotuche-Duvieusart, J. Jokubauskaitė en R. Pethke als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018 (PB 2018, L 329, blz. 3) (hierna: „richtlijn 2006/112”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen R.T. en het Hauptzollamt Hamburg (douanehoofdkantoor Hamburg, Duitsland; hierna: „douanekantoor”) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) bij invoer van een voertuig dat in strijd met de douanewetgeving wordt binnengebracht op het grondgebied van de Europese Unie.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Richtlijn 2006/112

3 Volgens artikel 2, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112 zijn onder meer de volgende handelingen aan de btw onderworpen:

„[...]

d) de invoer van goederen.”

4 Artikel 30, eerste alinea, van deze 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.”

5 In artikel 60 van diezelfde richtlijn, onder hoofdstuk 4, „Plaats van invoer van goederen”, van titel V, „Plaats van de belastbare handelingen”, is bepaald:

„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.”

6 Artikel 71 van richtlijn 2006/112, dat is opgenomen in hoofdstuk 4, „Invoer van goederen”, van titel VI, „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, luidt als volgt:

„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 volledige 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 [...] 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.”

Douanewetboek

7 Artikel 79, lid 1, onder a), van 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; hierna: „douanewetboek”) luidt als volgt:

„Ten aanzien van aan invoerrechten onderworpen goederen ontstaat een douaneschuld bij invoer door niet-naleving van:

a) een van de bij de douanewetgeving vastgestelde verplichtingen betreffende het binnenbrengen van niet-Uniegoederen in het douanegebied van de Unie, de onttrekking van dergelijke goederen aan douanetoezicht, of het verkeer, de veredeling, de opslag, de tijdelijke opslag, de tijdelijke invoer of de verwijdering van dergelijke goederen binnen dat douanegebied;

[...]”

8 Artikel 87 van het douanewetboek, met als opschrift „Plaats waar de douaneschuld ontstaat”, bepaalt:

„1. Een douaneschuld ontstaat op de plaats waar de in de artikelen 77, 78 en 81 bedoelde douaneaangifte of aangifte tot wederuitvoer wordt ingediend.

In alle andere gevallen is de plaats waar een douaneschuld ontstaat, de plaats waar de feiten zich voordoen die tot het ontstaan van deze schuld leiden.

Indien deze plaats niet kan worden bepaald, ontstaat de douaneschuld op de plaats waar de douaneautoriteiten vaststellen dat de goederen zich in een situatie bevinden die tot het ontstaan van een douaneschuld heeft geleid.

[...]

4. Indien een douaneautoriteit vaststelt dat krachtens artikel 79 of 82 in een andere lidstaat een douaneschuld is ontstaan en het met die schuld overeenkomend bedrag aan invoer- of uitvoerrechten minder is dan 10 000 EUR, wordt deze geacht te zijn ontstaan in de lidstaat waarin het ontstaan van die douaneschuld is vastgesteld.”

Duits recht

9 § 21, lid 2, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386) bepaalt:

„De voorschriften inzake invoerrechten zijn van overeenkomstige toepassing op de btw bij invoer; [...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 In januari 2019 heeft R.T., woonachtig in Duitsland, in Georgië een voertuig gekocht en het daar geregistreerd. In maart 2019 is R.T. met dat voertuig van Georgië via Turkije, Bulgarije, Servië, Hongarije en Oostenrijk naar Duitsland gereden zonder dat voertuig bij een douanekantoor van invoer te hebben aangegeven.

11 R.T. heeft in Duitsland gebruikgemaakt van het voertuig, dat op 28 maart 2019 bij een controle werd opgemerkt door een controle-eenheid van het douanekantoor. In oktober 2020 werd het ook opgemerkt bij een overtreding van de verkeerswet.

12 Op 13 mei 2019 heeft het douanekantoor aan R.T. bij een aanslag tot vaststelling van

invoerrechten een bedrag van 4 048,13 EUR aan invoerrechten en een bedrag van 8 460,59 EUR aan btw bij invoer opgelegd.

13 Aangezien zijn bezwaar bij het douanekantoor werd afgewezen, heeft R.T. op 9 februari 2020 bij het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter in eerste aanleg Hamburg, Duitsland) beroep tot nietigverklaring van die aanslag ingesteld. In de loop van de procedure heeft hij besloten om alleen op te komen tegen de beschikking tot vaststelling van het bedrag van de btw bij invoer.

14 Aangezien de verwijzende rechter geen twijfels heeft over de bevoegdheid van de Duitse autoriteiten om de douaneschuld in te vorderen, wenst hij te vernemen of het douanekantoor eveneens bevoegd is om het bedrag van de btw bij invoer vast te stellen. Volgens deze rechter is dit het geval indien uit de uitlegging van de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112 volgt dat de plaats van invoer zich in Duitsland bevindt ondanks het feit dat verzoeker in het hoofdgeding in Bulgarije het grondgebied van de Unie is binnengekomen.

15 Met betrekking tot de uitlegging van de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112, die betrekking hebben op het begrip en de plaats van „invoer”, is de verwijzende rechter van oordeel dat de niet-naleving in een lidstaat van de door de douanewetgeving opgelegde verplichtingen slechts tot gevolg heeft dat de btw bij invoer in die lidstaat ontstaat indien het betrokken goed ook in die lidstaat is ingevoerd in de zin van het btw-recht.

16 Deze rechter is van oordeel dat overeenkomstig de rechtspraak van het Hof zoals die is toegepast door de Duitse belastingrechters, de plaats van invoer, zoals omschreven in artikel 60 van richtlijn 2006/112, zich in casu in Bulgarije moet bevinden, aangezien het voertuig daar voor het eerst is gebruikt. De btw bij invoer is dus in beginsel in deze lidstaat ontstaan, behalve indien zou worden aanvaard dat dit voertuig in Duitsland „bestemd was voor verbruik” op grond van de bevindingen in de arresten van 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig, C?226/14 en C?228/14, EU:C:2016:405, punt 65, 1 juni 2017, Wallenborn Transports, C?571/15, EU:C:2017:417, punt 54, en 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, punt 44.

17 Volgens de verwijzende rechter betreft de in het vorige punt genoemde rechtspraak – waarin de idee van de bestemming voor verbruik is verankerd – echter goederen die waren vervoerd, terwijl het in het hoofdgeding gaat om een voertuig dat wordt gebruikt als vervoermiddel. In dit verband hebben verschillende gespecialiseerde Duitse rechterlijke instanties deze rechtspraak aldus begrepen dat vervoermiddelen in het economische circuit van de Unie terechtkomen in de lidstaat op het grondgebied waarvan zij daadwerkelijk voor het eerst worden gebruikt.

18 Volgens de verwijzende rechter moet het voertuig van verzoeker in het hoofdgeding overeenkomstig die benadering dus worden geacht in Bulgarije in het economische circuit van de Unie te zijn terechtgekomen, aangezien het in die lidstaat voor het eerst is gebruikt. Bijgevolg zou de plaats van invoer van dit voertuig in de zin van artikel 60 van richtlijn 2006/112 Bulgarije zijn.

19 Een dergelijke conclusie lijkt echter in strijd te zijn met die welke voortvloeit uit het arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C?7/20, EU:C:2021:161), waarin het Hof heeft geoordeeld dat het voertuig, ondanks het feit dat het materieel het douanegebied van de Unie was binnengekomen in Bulgarije, daadwerkelijk was gebruikt in Duitsland, de lidstaat waar de verzoeker in het hoofdgeding woonachtig was.

20 Voor het geval dat de plaats van invoer van het betrokken voertuig in een andere lidstaat dan Duitsland is gelegen, stelt de verwijzende rechter een tweede prejudiciële vraag om te

vernemen of de fictie van artikel 87, lid 4, van het douanewetboek de Duitse douaneautoriteiten de bevoegdheid verleent om het bedrag van de btw bij invoer vast te stellen.

21 In dit verband vraagt deze rechter zich af of de in § 21, lid 2, van de wet op de omzetbelasting opgelegde overeenkomstige toepassing van deze bepaling in strijd is met richtlijn 2006/112.

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

„1) Moeten de artikelen 30 en 60 van richtlijn [2006/112] aldus worden uitgelegd dat de plaats van invoer voor btw-doeleinden van een in een derde land geregistreerd vervoermiddel dat in strijd met de douanewetgeving wordt binnengebracht in de Unie, is gelegen in de lidstaat waar de uit de douanewetgeving voortvloeiende verplichtingen niet zijn nageleefd en waar het vervoermiddel voor het eerst als vervoermiddel in de Unie is gebruikt, dan wel in de lidstaat waar de persoon die deze verplichtingen niet heeft nageleefd, zijn woonplaats heeft en het voertuig gebruikt?

2) Ingeval de plaats van invoer is gelegen in een andere lidstaat dan Duitsland: is een bepaling van een lidstaat die artikel 87, lid 4, van [het douanewetboek] van overeenkomstige toepassing verklaart op de btw bij invoer, in strijd met richtlijn 2006/112, in het bijzonder de artikelen 30 en 60 daarvan?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

23 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de plaats van invoer voor btw-doeleinden van een in een derde land geregistreerd voertuig dat in strijd met de douanewetgeving wordt binnengebracht in de Unie, is gelegen in de lidstaat waar deze overtreding is begaan en waar dat voertuig voor het eerst in de Unie is gebruikt, dan wel in de lidstaat waar de persoon die de verplichtingen van de douanewetgeving niet heeft nageleefd, zijn woonplaats heeft en het voertuig daadwerkelijk gebruikt.

24 Overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112 is de invoer van goederen aan de btw onderworpen. Als „invoer van goederen” wordt volgens artikel 30, eerste alinea, van deze richtlijn beschouwd het binnenbrengen in de Unie van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt. Wat de plaats van invoer betreft, bepaalt artikel 60 van deze richtlijn dat de invoer plaatsvindt in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Unie bevindt.

25 Wanneer de ingevoerde goederen onderworpen zijn aan invoerrechten, mogen de lidstaten op grond van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 het belastbare feit en de verschuldigdheid van de btw bij invoer verbinden met het belastbare feit en de verschuldigdheid van de invoerrechten. De btw bij invoer en de invoerrechten hebben immers enkele belangrijke kenmerken gemeen: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economische circuit van de lidstaten worden gebracht (zie in die zin arrest van 7 april 2022, *Kauno teritorin? muitin?*, C-489/20, EU:C:2022:277, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 Naast deze douaneschuld kan dus tevens een btw-schuld ontstaan indien op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor die douaneschuld is ontstaan, kan worden aangenomen dat de betrokken goederen in het economische circuit van de Unie zijn gebracht en dus mogelijkwjs zijn verbruikt, welke handeling aan btw is onderworpen (arrest van 7 april 2022, *Kauno teritorin?*

muitin?, C?489/20, EU:C:2022:277, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Dit vermoeden kan 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 gemaakt, een goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen op het grondgebied van een andere lidstaat, waar dit goed bestemd was voor verbruik. In dat geval vindt het feit dat aanleiding geeft tot de btw bij invoer, plaats in deze andere lidstaat [arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat), C?7/20, EU:C:2021:161, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

28 Zo heeft het Hof in een zaak betreffende goederen die het voorwerp waren geweest van inbreuken op de douanewetgeving op Duits grondgebied, waar zij slechts van het ene vliegtuig naar het andere waren overgeladen alvorens naar Griekenland te worden vervoerd, geoordeeld dat de betrokken goederen in die lidstaat in het economische circuit van de Unie waren terechtgekomen en dat de btw bij invoer daarover was ontstaan, aangezien deze lidstaat hun eindbestemming en plaats van verbruik vormde (zie in die zin arrest van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C?26/18, EU:C:2019:579, punt 53).

29 Het Hof heeft tevens geoordeeld dat een particulier voertuig dat in strijd met de douanewetgeving is binnengebracht, moest worden geacht in het economisch circuit te zijn gebracht in de lidstaat waar de belastingplichtige woonachtig is aangezien dit voertuig daadwerkelijk in die lidstaat is gebruikt, ook al was dit voertuig tijdens zijn reis vanuit een derde land naar die lidstaat het douanegebied van de Unie fysiek binnengekomen via een andere lidstaat. De btw bij invoer is dan ook in die eerste lidstaat ontstaan [zie in die zin arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat), C?7/20, EU:C:2021:161, punten 34 en 35].

30 In casu blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter, dat R.T. op zijn reis van Georgië naar Duitsland in maart 2019 met zijn auto via Bulgarije en vervolgens via Servië, Hongarije en Oostenrijk is gereden. R.T. zou zijn woonplaats in Duitsland hebben, waar hij het voertuig van maart 2019 tot ten minste oktober 2020 heeft gebruikt.

31 Gelet op de in punt 29 van het onderhavige arrest aangehaalde bevindingen van het arrest van 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat) (C?7/20, EU:C:2021:161), moet worden geoordeeld dat dit voertuig – niettegenstaande het eerste gebruik ervan en de fysieke binnenkomst op het grondgebied van de Unie in Bulgarije voor doorvoer – daadwerkelijk is gebruikt in de lidstaat van bestemming, in casu Duitsland. Aangezien het voertuig in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen in laatstgenoemde lidstaat, heeft de invoer ervan op grond van de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112 in dezelfde lidstaat plaatsgevonden.

32 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid waarop de verwijzende rechter doelt, namelijk dat het eerste gebruik van het voertuig op het grondgebied van de Unie als vervoermiddel zou neerkomen op het „verbruik” ervan, welke handeling aan btw is onderworpen in de zin van het arrest van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579, punt 44), of althans een fase van dat verbruik zou vormen, hetgeen in het onderhavige geval zou betekenen dat het voertuig in Bulgarije in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen.

33 Zoals volgt uit het arrest van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (C?26/18, EU:C:2019:579, punt 48), kan een goed immers, niettegenstaande de fysieke binnenkomst ervan in een lidstaat, worden geacht op het grondgebied van een andere

lidstaat in het economische circuit van de Unie te zijn terechtgekomen, wanneer het goed in die lidstaat „bestemd was voor verbruik”. In deze omstandigheden heeft het Hof vastgesteld dat de betrokken goederen in het economische circuit van de Unie waren terechtgekomen in de lidstaat van hun eindbestemming en dat de btw bij invoer van deze goederen bijgevolg in deze lidstaat was ontstaan (zie in die zin arrest van 10 juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C-26/18, EU:C:2019:579, punt 53).

34 Een in een derde land geregistreerd voertuig dat, zoals de verwijzende rechter eveneens opmerkt, niet kan worden „verbruikt”, maar door de belastingplichtige is gebruikt om vanuit dat land te reizen naar de lidstaat waar hij woonachtig is, waar het voertuig daadwerkelijk en duurzaam is gebruikt, kan dus worden geacht in het economische circuit van de Unie te zijn terechtgekomen in die lidstaat. Ofschoon het goed zelf niet in deze lidstaat is vervoerd en als vervoermiddel is gebruikt in de lidstaat waar het het grondgebied van de Unie fysiek is binnengekomen, is dit goed in deze laatste lidstaat immers alleen gebruikt om het naar de lidstaat van zijn eindbestemming te verplaatsen met het oog op het werkelijke en duurzame gebruik ervan aldaar. In dit verband moet worden opgemerkt dat de woonplaats van de gebruiker als aanwijzing voor een dergelijk gebruik kan dienen.

35 Gelet op een en ander moet op de eerste vraag worden geantwoord dat de artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat de plaats van invoer voor btw-doeleinden van een in een derde land geregistreerd voertuig dat in strijd met de douanewetgeving wordt binnengebracht in de Unie, is gelegen in de lidstaat waar de persoon die de verplichtingen van de douanewetgeving niet heeft nageleefd, zijn woonplaats heeft en het voertuig daadwerkelijk gebruikt.

Tweede vraag

36 Gelet op het antwoord op de eerste vraag hoeft de tweede vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

37 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 30 en 60 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2018/2057 van de Raad van 20 december 2018, moeten aldus worden uitgelegd dat de plaats van invoer voor doeleinden van de belasting over de toegevoegde waarde van een in een derde land geregistreerd voertuig dat in strijd met de douanewetgeving wordt binnengebracht in de Unie, is gelegen in de lidstaat waar de persoon die de verplichtingen van de douanewetgeving niet heeft nageleefd, zijn woonplaats heeft en het voertuig daadwerkelijk gebruikt.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.