

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

18 januari 2024 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 30, eerste alinea – Artikel 60 – Artikel 71, lid 1 – Plaats van de belastbare handelingen – Goederen die in strijd met de douaneregels in een eerste lidstaat in het douanegebied van de Europese Unie worden binnengebracht en vervolgens naar een tweede lidstaat worden vervoerd – Plaats waar de btw bij invoer ontstaat – Nationale bepaling die naar de douanewetgeving van de Unie verwijst.”

In zaak C-791/22,

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 6 december 2022, ingekomen bij het Hof op 28 december 2022, in de procedure

G.A.

tegen

Hauptzollamt Braunschweig,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

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

advocaat-generaal: T. Župeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- G.A., vertegenwoordigd door A. Fetzner, Rechtsanwalt,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door F. Behre, J. Jokubauskaitė en M. Salyková 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).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen G.A. en het Hauptzollamt Braunschweig (douanehoofdkantoor Braunschweig, Duitsland) over de heffing van belasting over de toegevoegde waarde (btw) voor de onregelmatige invoer van sigaretten in 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 [Europese Unie] van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel [29 VWEU].”

5 Titel V van deze richtlijn, met als opschrift „Plaats van de belastbare handelingen”, bevat een hoofdstuk 4, met als opschrift „Plaats van invoer van goederen”. Dat hoofdstuk bevat een artikel 60, dat bepaalt:

„De invoer van goederen vindt plaats in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de [Unie] bevindt.”

6 Titel VI van deze richtlijn, met als opschrift „Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting”, bevat een hoofdstuk 4, met als opschrift „Invoer van goederen”. Dat hoofdstuk bevat een artikel 70, dat luidt als volgt:

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

7 In dat hoofdstuk 4 bepaalt artikel 71 van richtlijn 2006/112:

„1. Wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de [Unie] onder een van de in de artikelen 156, 276 en 277 bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijk 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.”

8 Artikel 202 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. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000 (PB 2000, L 311, blz. 17) (hierna: „douanewetboek”), bepaalde:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied van de [Unie] 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.

3. Schuldenaren zijn:

- de persoon die de goederen op onregelmatige wijze heeft binnengebracht;
- de personen die aan dit binnenbrengen van goederen hebben deelgenomen terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat zulks op onregelmatige wijze geschiedde;
- de personen die de betrokken goederen hebben verworven of deze onder zich hebben gehad en die, op het ogenblik waarop zij de goederen verwierven of ontvingen, wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat deze op onregelmatige wijze waren binnengebracht.”

9 Artikel 215 van het douanewetboek bepaalde in lid 4:

„Indien een douaneautoriteit vaststelt dat krachtens artikel 202 in een andere lidstaat een douaneschuld is ontstaan, wordt deze geacht te zijn ontstaan in de lidstaat waarin het ontstaan van die schuld is vastgesteld indien het bedrag ervan geringer is dan 5 000 EUR.”

Duits recht

10 § 21, lid 2, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”), in de op 21 februari 2005 gepubliceerde versie (BGBl. 2005 I, blz. 386), bepaalt:

„De voorschriften inzake douanerechten zijn van overeenkomstige toepassing op de btw bij invoer;

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

11 G.A., woonachtig in Polen, heeft op 29 september 2012 op een markt in die lidstaat in totaal 43 760 sigaretten gekocht, waarvan de verpakking alleen voorzien was van Oekraïense en Belarussische accijnszegels. Zonder de douaneautoriteiten daarvan in kennis te stellen heeft hij deze sigaretten naar de regio Braunschweig (Duitsland) vervoerd, waar hij ze op 2 oktober 2012 aan een Duitse koper heeft overhandigd. G.A. is aangehouden en de sigaretten zijn in beslag

genomen en later vernietigd.

12 Het Hauptzollamt Braunschweig (hoofdkantoor van de douane Braunschweig, Duitsland) was van mening dat de sigaretten op onregelmatige wijze in het douanegebied waren binnengebracht en dat dus overeenkomstig artikel 202, lid 1, onder a), van het douanewetboek een douaneschuld was ontstaan, waarvan G.A. op grond van artikel 202, lid 3, derde streepje, van dat wetboek de schuldenaar was. Het Hauptzollamt Braunschweig was ook van mening dat de btw bij invoer overeenkomstig § 21, lid 2, UStG in Duitsland was ontstaan. Derhalve heeft het op 3 februari een btw-aanslag ten bedrage van 2 006,38 EUR opgelegd.

13 Aangezien het door G.A. ingeleide bezwaar was afgewezen, heeft hij tegen deze belastingaanslag beroep tot nietigverklaring ingesteld bij het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter in eerste aanleg Hamburg, Duitsland), de verwijzende rechter.

14 Nu het bij hem aanhangige geding met name betrekking heeft op de vraag of de litigieuze btw bij invoer in Duitsland is ontstaan, vraagt deze rechter zich af welke regels in casu relevant zijn voor de vaststelling van de plaats waar deze belasting is ontstaan.

15 De verwijzende rechter is van oordeel dat de plaats van invoer van de sigaretten in Polen gelegen is, omdat zij via het grondgebied van die lidstaat in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen. Bijgevolg zijn de Duitse douaneautoriteiten alleen bevoegd voor de vaststelling en de inning van btw bij invoer indien deze belasting wordt geacht in Duitsland te zijn ontstaan op basis van een juridische fictie met betrekking tot de plaats van ontstaan ervan. Deze rechter zet uiteen dat § 21, lid 2, UStG bewerkstelligt dat artikel 215, lid 4, van het douanewetboek van overeenkomstige toepassing is op de btw bij invoer; volgens laatstgenoemde bepaling wordt de douaneschuld geacht te zijn ontstaan in de lidstaat waar het ontstaan van de douaneschuld is vastgesteld indien het bedrag van de schuld geringer is dan 5 000 EUR. Niettemin betwijfelt de verwijzende rechter of deze bepaling verenigbaar is met richtlijn 2006/112.

16 In dit verband is de verwijzende rechter van oordeel dat de verwijzing in artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 naar de douanewetgeving geen betrekking heeft op de plaats waar de btw-schuld ontstaat. Deze bepaling verwijst niet naar de douanewetgeving voor alle voorwaarden waaronder de btw ontstaat. Voorts wordt de plaats van invoer door de artikelen 60 en 61 van richtlijn 2006/112 in aanmerking genomen om de plaats van de belastbare handelingen te bepalen.

17 In die omstandigheden heeft het Finanzgericht Hamburg de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Is een bepaling van een lidstaat waarbij artikel 215, lid 4, van [het douanewetboek] van overeenkomstige toepassing wordt verklaard op de btw bij invoer, in strijd met richtlijn [2006/112], in het bijzonder met de artikelen 30 en 60 van deze richtlijn?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 30, eerste alinea, artikel 60 en artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan artikel 215, lid 4 van het douanewetboek van overeenkomstige toepassing is op de btw bij invoer wat betreft de vaststelling van de plaats waar deze btw bij invoer ontstaat.

19 Artikel 2, lid 1, onder d), van de richtlijn bepaalt dat de invoer van goederen een aan de btw onderworpen handeling vormt. Artikel 30, eerste alinea, van deze richtlijn definieert de „invoer van

goederen” als het binnenbrengen in de Unie van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 29 VWEU.

20 Artikel 60 van deze richtlijn bepaalt dat de invoer plaatsvindt in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Unie bevindt.

21 Ingevolge artikel 70 van deze richtlijn vindt het belastbare feit voor de btw plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.

22 Artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 bepaalt echter dat wanneer de ingevoerde goederen met name onderworpen zijn aan invoerrechten, het belastbare feit plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen.

23 Het Hof heeft in dit verband reeds geoordeeld dat de lidstaten op grond van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 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. Dit verband wordt verklaard door het feit dat de btw bij invoer en de douanerechten enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economische circuit van de lidstaten worden gebracht [arrest van 8 september 2022, Hauptzollamt Hamburg (Plaats waar de btw ontstaat – II), C-368/21, EU:C:2022:647, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

24 Om het verband te bepalen tussen de douanewetgeving en de btw-wetgeving, waarin artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 voorziet, met name om uit te maken of dit verband ook betrekking heeft op de plaats van invoer van de aan btw bij invoer onderworpen goederen, moet de reikwijdte van de verwijzing naar de douanewetgeving in deze bepaling worden onderzocht.

25 In dit verband moet worden vastgesteld dat de bewoordingen van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 slechts verwijzen naar het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt. Deze bepaling bevat geen verwijzing naar de douanewetgeving met betrekking tot de plaats van invoer.

26 Volgens een letterlijke uitlegging heeft de verwijzing naar de douanewetgeving dus enkel betrekking op de vaststelling van het tijdstip van het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw, en niet op de vaststelling van de plaats van invoer.

27 Voorts moet, wat betreft de context van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112, worden opgemerkt dat deze bepaling deel uitmaakt van titel VI van deze richtlijn, die betrekking heeft op het belastbare feit en de verschuldigdheid van de belasting. Artikel 60 van deze richtlijn is daarentegen opgenomen in titel V van die richtlijn, die specifiek is gewijd aan de plaats van de belastbare handelingen, en meer in het bijzonder in hoofdstuk 4 van deze titel, met als opschrift „Plaats van invoer van goederen”.

28 Uit een en ander volgt dat artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moet worden uitgelegd dat het geen algemeen verband legt tussen richtlijn 2006/112 en het douanewetboek, en met name niet de plaats van invoer van de goederen bepaalt met het oog op de heffing van de btw.

29 Deze uitlegging vindt steun in de rechtspraak van het Hof.

30 Het is juist dat het Hof heeft geoordeeld dat, gelet op het door artikel 71, lid 1, tweede

alinea, van richtlijn 2006/112 bevestigde parallellisme tussen de btw bij invoer en de douanerechten (zie in die zin arrest van 10 juli 2019, *Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung*, C?26/18, EU:C:2019:579, punt 41), naast de douaneschuld tevens een btw-schuld kan ontstaan indien op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor die douaneschuld is ontstaan, kon worden aangenomen dat de betrokken goederen in het economische circuit van de Unie zijn gebracht en dus mogelijkwerwijs zijn verbruikt, welke handeling aan btw is onderworpen [arrest van 8 september 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Plaats waar de btw ontstaat – II), C?368/21, EU:C:2022:647, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

31 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 8 september 2022, *Hauptzollamt Hamburg* (Plaats waar de btw ontstaat – II), C?368/21, EU:C:2022:647, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

32 Ten slotte moet het belang van het fiscale territorialiteitsbeginsel dat op de btw van toepassing is, worden benadrukt. In tegenstelling tot de douanerechten, die aan de Unie toekomen ongeacht de lidstaat die ze int, komen de inkomsten uit de btw bij invoer op grond van dit beginsel toe aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt (zie in die zin arrest van 27 september 2007, *Collée*, C?146/05, EU:C:2007:549, punt 37).

33 In casu zijn de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sigaretten volgens de gegevens in het verzoek om een prejudiciële beslissing in Polen in het economische circuit van de Unie terechtgekomen en waren zij bestemd om aldaar te worden gebruikt. Het staat niettemin aan de verwijzende rechter om dit na te gaan, met name gelet op de hoeveelheid goederen die illegaal in de Unie zijn ingevoerd en de wijze waarop zij zijn gekocht en vervolgens zijn overgedragen. Overeenkomstig de in punt 30 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak moet Polen dus worden beschouwd als de plaats waar de btw bij invoer op deze sigaretten is ontstaan.

34 De vaststelling van de plaats van invoer van een goed, niet door toepassing van de bepalingen van richtlijn 2006/112 maar door overeenkomstige toepassing van artikel 215, lid 4, van het douanewetboek, zou betekenen dat de inkomsten uit de btw bij invoer in een dergelijk geval toekomen aan de lidstaat waar op grond van de in deze bepaling vervatte juridische fictie het ontstaan van de douaneschuld is vastgesteld, te weten de Bondsrepubliek Duitsland, hetgeen in strijd zou zijn met de reikwijdte van het fiscale territorialiteitsbeginsel op het gebied van de btw.

35 In dit verband moet nog worden benadrukt dat indien de verwijzende rechter vaststelt dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sigaretten bestemd waren voor consumptie in Polen, de bevoegde Duitse autoriteiten overeenkomstig artikel 13, lid 1, van verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB 2010, L 268, blz. 1) verplicht zijn om de inlichtingen over de inbeslagneming van deze sigaretten zonder voorafgaand verzoek aan de bevoegde Poolse autoriteiten toe te zenden, met name om een risico van verlies van belastinginkomsten in die andere lidstaat te voorkomen.

36 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 30, eerste alinea, artikel 60 en artikel 71, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan artikel 215, lid 4, van het douanewetboek van overeenkomstige toepassing is op de btw bij invoer met betrekking tot de vaststelling van de plaats waar deze btw bij invoer ontstaat.

Kosten

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

Artikel 30, eerste alinea, artikel 60 en artikel 71, tweede alinea 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

zij zich verzetten tegen een nationale regeling op grond waarvan artikel 215, lid 4, 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. 2700/2000 van het Europees Parlement en de Raad van 16 november 2000, van overeenkomstige toepassing is op de belasting over de toegevoegde waarde (btw) bij invoer met betrekking tot de vaststelling van de plaats waar deze btw bij invoer ontstaat.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.