

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

P. MENGOZZI

van 22 mei 2012(1)

Zaak C-165/11

Dažov riaditešstvo Slovenskej republiky

tegen

Profitube spol. sro

[verzoek van de Najvyšší súd Slovenskej republiky (Slowakije) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over toegevoegde waarde – Goederen uit derde staat die onder schorsingsregeling in douane-entrepot in lidstaat zijn geplaatst – Verkoop van goederen met behoud van schorsingsregeling – Levering van goederen – Belastbare handelingen”

1. Als een product het grondgebied van de Unie wordt binnengebracht onder een van de in de douanevoorschriften genoemde schorsingsregelingen, bijvoorbeeld om te worden bewerkt en vervolgens weer te worden uitgevoerd naar een derde land, verkrijgt dat product niet de status van communautair goed. Vanuit oogpunt van de douane zijn dus geen invoerrechten verschuldigd. Maar wat is nu de rechtssituatie als dat product, terwijl het zich in een douane-entrepot bevindt, door een onderneming in de Unie wordt verkocht aan een andere onderneming in de Unie, hoewel het fysiek op dezelfde plaats blijft en juridisch onder een schorsingsregeling blijft? En vooral: moet over deze verkoophandeling belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) worden betaald? Dat is in wezen het probleem dat de Slowaakse cassatierechter met zijn prejudiciële vragen aan het Hof voorlegt.

I – Toepasselijke bepalingen

A – Douaneregeling

2. Het begrip „douanegebied” van de Unie is gedefinieerd in artikel 3 van het douanewetboek.(2) Volgens die bepaling omvat het douanegebied het grondgebied van alle lidstaten, met uitzondering van de plaatsen die in de bepaling uitdrukkelijk zijn aangegeven.

3. In artikel 84 van het douanewetboek worden de „schorsingsregelingen” opgesomd: daaronder vallen inzonderheid de regelingen voor het douane-entrepot en voor de actieve veredeling in de vorm van het systeem inzake schorsing. Uit hoofde van die regelingen kunnen in de zin van respectievelijk artikel 98 en artikel 114 niet-communautaire goederen het douanegebied van de Unie worden binnengebracht zonder dat invoerrechten worden betaald. De regeling douane-entrepot is bedoeld voor de opslag van goederen, de regeling actieve veredeling voor de bewerking ervan.

4. In de zin van artikel 98, lid 2, van het douanewetboek wordt onder „douane-entrepot” verstaan „elke door de douaneautoriteiten erkende, aan hun toezicht onderworpen plaats waar goederen onder de vastgestelde voorwaarden kunnen worden opgeslagen”.

B – *De btw-regelgeving*

5. Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding, die zich voordeden in 2005-2006, was de Zesde richtlijn de toepasselijke btw-regeling.(3)

6. Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn aan btw 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.”

7. Als „levering van een goed” wordt volgens artikel 5, lid 1, beschouwd „de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken”.

8. In artikel 3 wordt het grondgebied van de Unie voor de toepassing van de Zesde richtlijn gedefinieerd. Het omvat het grondgebied van de lidstaten met uitzondering van de plaatsen die in dat artikel uitdrukkelijk zijn aangegeven.

9. Artikel 16 van de Zesde richtlijn bevat enkele bepalingen over btw-vrijstellingen. In de versie die bij artikel 28 quater van dezelfde Zesde richtlijn(4) – met een merkwaardige wetgevingstechniek – is gewijzigd, bepaalt dat artikel het volgende:

„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 [...]:

[...]

B. leveringen van goederen

[...]

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

[...]

D. leveringen van goederen en dienstverrichtingen:

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

[...]"

10. In wezen biedt artikel 16 van de Zesde richtlijn de lidstaten dus de mogelijkheid de verkoop van een goed vrij te stellen van btw als het onderworpen is aan een douaneschorsingsregeling en ook na de verkoop onder die regeling geplaatst blijft.

II – Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

11. Het hoofdgeding heeft betrekking op enkele stalen halffabrikaten (breedband) die voor rekening van de Slowaakse vennootschap Profitube uit Oekraïne waren ingevoerd en in Slowakije onder een schorsingsstelsel waren geplaatst. Meer bepaald zijn de goederen eerst onder de regeling douane-entrepot geplaatst en vervolgens onder de regeling actieve veredeling om te worden bewerkt tot staalprofielen.

12. Daarop zijn de goederen – zonder ooit de opslagplaats te hebben verlaten – door Profitube verkocht aan een andere Slowaakse vennootschap, MERCURIUS, en opnieuw onder de regeling douane-entrepot geplaatst.

13. De Slowaakse belastingautoriteiten hebben btw verlangd voor de verkoop door Profitube aan MERCURIUS, aangezien deze handeling volgens hen voor de toepassing van btw moet worden opgevat als een normale, belastbare levering van goederen.

14. Profitube heeft de beschikking van de belastingautoriteiten in rechte aangevochten en daarbij gesteld dat de betrokken goederen niet onder de werkingssfeer van de btw-regeling vallen omdat zij niet als communautaire goederen in de zin van het douanerecht worden beschouwd.

15. Het beroep van Profitube slaagde bij de rechter in eerste aanleg, de Krajský súd van Bratislava, die de beschikking van de belastingautoriteiten nietig heeft verklaard. In tweede aanleg werd dat vonnis echter herzien door de Najvyšší súd (Slowaakse cassatierechter) – de verwijzende rechter in deze zaak – die heeft vastgesteld dat de handeling belastbaar was.

16. Profitube heeft zich daarop echter gewend tot de Ústavný súd (grondwettelijk hof), die het arrest van de Najvyšší súd heeft vernietigd en de zaak naar deze rechterlijke instantie heeft terugverwezen. Volgens de Ústavný súd had de Najvyšší súd enkele bepalingen van Slowaaks recht waarin is neergelegd dat de douaneregeling voorrang heeft op de btw-regeling, onjuist opgevat.

17. Onder die omstandigheden heeft de Najvyšší súd de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„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 verordening (EEG) nr. 2913/92, 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 (77/388/EEG) 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 belasting over de toegevoegde waarde 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), aldus worden opgevat dat verzoekster, 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, omdat een levering van goederen heeft plaatsgevonden in een op het grondgebied van de Slowaakse Republiek gelegen douane-entrepot, of

b. omdat 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 GATT (WTO), 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 belasting over de toegevoegde waarde?"

III – Analyse

A – *De verplichting btw te betalen (met name de eerste en de derde vraag)*

18. In het algemeen is btw over een goed verschuldigd bij invoer of levering ervan. In het onderhavige geval staat vast dat van invoer geen sprake is, aangezien de goederen waar het in het hoofdgeding om gaat, onder een douaneschorsingsregeling zijn geplaatst. De eventuele verplichting om btw te betalen kan dientengevolge enkel gegrond worden op een „levering van goederen” met de in de Zesde richtlijn omschreven kenmerken.

19. Meer bepaald is de btw in algemene zin verschuldigd voor een levering van goederen als aan drie cumulatieve voorwaarden is voldaan. In de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn moet het ten eerste gaan om een levering van goederen onder bezwarende titel; ten tweede moet de levering zijn verricht door een belastingplichtige die als zodanig handelt.

20. Ten derde moet de handeling zijn verricht *binnen het grondgebied van de Unie* zoals gedefinieerd in artikel 3.

21. In de onderhavige zaak worden de eerste twee voorwaarden niet ter discussie gesteld door

de verwijzende rechter. Ik zal op deze voorwaarden dan ook niet ingaan. De verkoophandeling is onder bezwarende titel verricht door een belastingplichtige die als zodanig handelde, waardoor de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken, is overgegaan. De prejudiciële vragen zijn er echter op gericht duidelijk te maken of ook aan de derde voorwaarde is voldaan. Volgens de uitlegging van de verzoekende vennootschap in het hoofdgeding dient een goed dat onder een schorsingsregeling is geplaatst, en dat dus niet de status van communautair goed in de zin van het douanerecht heeft verkregen, niet te worden beschouwd als een goed dat zich voor de toepassing van de btw op het grondgebied van de Unie bevindt. Alle anderen die in deze zaak opmerkingen hebben ingediend, hebben daarentegen betoogd dat de verkoop van de goederen door Profitube aan MERCURIUS een normale economische handeling was waarvoor btw was verschuldigd.

22. De vragen van de nationale rechter kunnen gezamenlijk worden behandeld, want het probleem dat eraan ten grondslag ligt is hetzelfde. Bovendien hoeven, zoals zal worden aangetoond, de tweede en de vierde vraag niet te worden beantwoord als blijkt dat de Zesde richtlijn verplicht tot betaling van de btw.

23. Dat is inderdaad mijn standpunt. Mijns inziens is btw verschuldigd. In het recht van de Unie bestaat geen voorschrift op grond waarvan betaling van belasting kan worden uitgesloten in geval van verkoop van goederen die onder een douaneschorsingsregeling zijn geplaatst en bestemd zijn daar te blijven.

24. In de eerste plaats vormen de douanevoorschriften en de btw-regeling voor het recht van de Unie twee fundamenteel verschillende corpora. Dat wil natuurlijk niet zeggen dat er geen verbanden tussen de twee zijn: zoals we hebben gezien, regelt artikel 16 van de Zesde richtlijn bijvoorbeeld een situatie waarin zowel de douanevoorschriften als de btw-regeling toepassing vinden. Wat echter duidelijk moet zijn, is dat de twee groepen voorschriften enerzijds op hetzelfde niveau staan in de hiërarchie van normen van afgeleid recht – zodat de een niet automatisch voorrang heeft op de ander – en anderzijds volledig verschillende doelen nastreven. Dat voor een bepaald goed in het douanerecht een „preferentiële” regeling geldt, betekent niet automatisch dat het voor de toepassing van de btw een voorkeursbehandeling geniet, en omgekeerd.

25. In de tweede plaats is een douane-entrepot voor de toepassing van de btw zonder twijfel onderdeel van het grondgebied van de Unie. In de Zesde richtlijn zijn de delen van het grondgebied van de lidstaten waarop het btw-stelsel niet van toepassing is, uitdrukkelijk aangegeven; douane-entrepots worden daarin niet genoemd. Het Hof heeft al eerder, in een zaak die enkele raakpunten had met de onderhavige, gelegenheid gehad te verklaren dat een douane-entrepot voor de toepassing van de btw deel uitmaakt van het grondgebied van de Unie.⁽⁵⁾ Meer in het algemeen is de in de Zesde richtlijn neergelegde regeling, zoals blijkt uit de rechtspraak, „noodzakelijkerwijs en dwingend van toepassing [...] op het gehele nationale grondgebied van de lidstaten”.⁽⁶⁾

26. Dientengevolge is de omstandigheid dat de in deze zaak geleverde goederen zich fysiek in een douane-entrepot bevinden voor de toepassing van de btw niet relevant, net zomin als het in dat verband relevant is dat de goederen onder een douaneschorsingsregeling vallen.

27. Overigens maken douane-entrepots *ook voor het douanerecht deel uit van het grondgebied van de Unie*. De omstandigheid dat de goederen die zich in een entrepot bevinden een bijzondere douanestatus genieten, in verband met het feit dat zij gemakkelijk gecontroleerd kunnen worden, doet er niet aan af dat het geenszins gaat om extraterritoriale plaatsen: zoals artikel 98, lid 2, van het douanewetboek bepaalt, zijn douane-entrepots niet meer dan door de douaneautoriteiten erkende plaatsen waar goederen onder bepaalde voorwaarden kunnen worden opgeslagen.

28. Dientengevolge vormt een verkoophandeling zoals aan de rechter in het hoofdgeding is voorgelegd, een levering van goederen die binnen het grondgebied van de Unie wordt verricht, waarover btw verschuldigd is.

29. Dat deze uitlegging juist is, blijkt ook – mijns inziens onomstotelijk – uit artikel 16 van de Zesde richtlijn.

30. Zoals wij hierboven hebben gezien, biedt deze bepaling de lidstaten de mogelijkheid enkele handelingen van btw vrij te stellen, waaronder leveringen van goederen die onder een douaneschorsingsregeling zijn geplaatst en na de levering onder die regeling blijven. Dat betekent dat een lidstaat kan besluiten een verkoophandeling zoals in de onderhavige zaak aan de orde is, van btw vrij te stellen.⁽⁷⁾ Als de richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt handelingen zoals hier aan de orde vrij te stellen, *moet de btw vanzelfsprekend betaald worden* als deze vrijstelling niet is verleend. Het zou geen zin hebben de mogelijkheid van een btw-vrijstelling te bieden als de algemene regel niet was dat de belasting moet worden betaald. Met andere woorden, *het uitgangspunt van de Zesde richtlijn is dat bij de verkoop van goederen die onder een douaneschorsingsregeling zijn geplaatst, normaliter btw verschuldigd is*, en dat die handeling enkel kan worden vrijgesteld als de lidstaten besluiten een vrijstelling te verlenen.

31. In het onderhavige geval komt uit de opmerkingen die bij het Hof zijn ingediend, duidelijk naar voren dat Slowakije geen vrijstelling heeft verleend: de Slowaakse regering heeft dat uitdrukkelijk bevestigd. Het staat natuurlijk niettemin aan de nationale rechter na te gaan of er nationale bepalingen zijn waarbij de in artikel 16 van de Zesde richtlijn toegestane vrijstellingen in het Slowaakse recht zijn ingevoerd.

B – *De tweede en vierde vraag*

32. In het licht van het antwoord dat ik voorstel op de centrale vraag van de nationale rechter, hoeft het Hof de tweede en vierde vraag niet te onderzoeken; deze zijn immers enkel gesteld voor het geval het Hof verklaart dat in een zaak als de onderhavige geen btw verschuldigd is.

IV – **Conclusie**

33. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vragen van de Najvyšší súd Slovenskej republiky als volgt te beantwoorden:

„Behoudens ingeval een lidstaat gebruik heeft gemaakt van de mogelijkheid een vrijstelling te verlenen in de zin van artikel 16 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, neemt het feit dat een verkoophandeling betrekking heeft op goederen die onder een douaneschorsingsregeling zijn geplaatst en/of in een douane-entrepot zijn geplaatst, niet weg dat de verkoophandeling zelf aan btw is onderworpen.”

1 – Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 – 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.

3 – Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd.

4 – Het onderdeel van artikel 28 quater waarbij artikel 16 is gewijzigd, is ingevoegd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG en tot invoering van nieuwe vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde – werkingssfeer en praktische regeling voor de toepassing van bepaalde vrijstellingen (PB L 102, blz. 18).

5 – Arrest van 9 februari 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-305/03, Jurispr. blz. I-1213, punt 40). Het Hof heeft in dat arrest opgemerkt dat de in artikel 16 van de Zesde richtlijn bedoelde mogelijkheden om vrijstelling te verlenen, betrekking hebben op „in het binnenland verrichte handelingen”.

6 – Arrest van 29 maart 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Jurispr. blz. I-2697, punt 55).

7 – Enige twijfel kan worden gewekt door te stellen dat de uitzondering van artikel 16 enkel van toepassing dient te zijn in geval van levering van goederen waarvan de douanestatus ondanks de levering *onveranderd blijft*, terwijl de goederen in deze zaak op het moment van de levering overgaan van de regeling actieve veredeling naar de regeling douane-entrepot. Volgens mij is een dergelijke lezing echter niet juist en belet de overgang van de ene naar de andere schorsingsregeling niet dat de vrijstelling wordt toegepast, mits de betrokken lidstaat dat mogelijk heeft gemaakt.