

Voorlopige editie

ddyCONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

van 27 februari 2019(1)

Zaak C-26/18

Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung

tegen

Hauptzollamt Frankfurt am Main

[verzoek van het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg Hessen, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Douaneschuld – Verordening (EEG) nr. 2913/92 – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112/EG – Werkingssfeer – Begrip ‚invoer‘ – Eis dat het goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt – Vermoeden”

1. In de arresten Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig(2), en Wallenborn Transports(3) heeft het Hof geantwoord op prejudiciële vragen van respectievelijk het Finanzgericht Hamburg (belastingrechter in eerste aanleg Hamburg, Duitsland) en het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg Hessen, Duitsland) over de mogelijkheid dat zowel belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) bij invoer als douanerechten verschuldigd worden wanneer bij de belastbare handeling bepaalde in de douanewetgeving gestelde voorwaarden niet in acht zijn genomen.

2. In de conclusie in de eerste van die zaken(4) heb ik erop gewezen dat die mogelijkheid niet zo automatisch is als op het eerste gezicht zou kunnen worden afgeleid uit het arrest van het Hof van 15 mei 2014, X(5). Ik heb betoogd dat het ontstaan van een douaneschuld niet noodzakelijkerwijs hoeft te betekenen dat ook btw bij invoer verschuldigd wordt. Het Hof heeft dat standpunt in de twee hierboven aangehaalde arresten gevolgd.

3. Het Hessische Finanzgericht stelt een nieuwe prejudiciële vraag over deze dubbele belastingaanspraak. Het is met name van oordeel dat er in de laatste twee arresten een tegenstrijdigheid bestaat wat betreft de voorwaarden die het Hof stelt om te bepalen of een goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen. Dat is uiteindelijk het hoofdcriterium om te beslissen of zowel een douaneschuld als een btw-schuld is ontstaan.

I. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

1. Communautair douanewetboek

4. Artikel 202 van het communautair douanewetboek(6) bepaalt:

„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.

[...]”

5. In artikel 203 is bepaald:

„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.

[...]”

6. Artikel 204 luidt:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat

a) indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst, of

b) indien een van de voorwaarden die voor de plaatsing van de goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van de bijzondere bestemming van de goederen zijn gesteld, niet in acht is genomen,

in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling.

2. De douaneschuld ontstaat, hetzij op het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan de niet-nakoming de douaneschuld doet ontstaan, hetzij op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf

blijkt dat aan een van de voorwaarden voor de plaatsing van de genoemde goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden, niet is voldaan.

[...]"

2. **Richtlijn 2006/112/EG**

7. Artikel 2, lid 1, onder d), richtlijn 2006/112/EG(7) bepaalt dat „de invoer van goederen” aan de btw is onderworpen.

8. Artikel 30 luidt als volgt:

„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.”

9. Artikel 60 bepaalt:

„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.”

10. Artikel 61 luidt:

„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.”

11. In artikel 71 is het volgende 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.”

12. Volgens artikel 156, lid 1, onder a), kunnen de lidstaten onder meer vrijstelling verlenen voor „de levering van goederen die bestemd zijn om bij de douane te worden aangebracht en, in voorkomend geval, in tijdelijke opslag te worden geplaatst”.

B. Nationaal recht. Umsatzsteuergesetz

13. § 1 van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting)(8) bepaalt:

„(1) De volgende handelingen zijn aan de belasting onderworpen:

1. de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel op het Duitse grondgebied verricht. [...];

[...]

4. de invoer van goederen in Duitsland [...] (omzetbelasting bij invoer);

[...]”

14. Op grond van § 13 is § 21, lid 2, UStG van toepassing op de omzetbelasting bij invoer.

15. In § 21, lid 2, is het volgende bepaald:

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

II. Feiten en prejudiciële vragen

16. Bij brief van 23 oktober 2008 deelde de douane van de luchthaven van Athene aan het Hauptzollamt Frankfurt am Main (hoofddouanekantoor Frankfurt am Main, Duitsland) (hierna: „douanekantoor”) mee dat er zich in januari 2008 bij 18 zendingen van Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (hierna: „FedEx”) onregelmatigheden hadden voorgedaan in de regeling extern communautair douanevervoer bij het vervoer van goederen door de lucht. Uit onderzoek bleek dat het daarbij ging om goederen uit Israël, Mexico en de Verenigde Staten met geadresseerden in Griekenland.

17. Op 30 november en 1 december 2010 legde het douanekantoor FedEx in totaal vijf aanslagen op waarbij in het bijzonder btw bij invoer op de voornoemde zendingen werd geheven.

18. Het douanekantoor ging ervan uit dat

— bij 14 van die zendingen met betrekking tot de goederen artikel 40 CDW (aanbrengen bij de douane) niet was nageleefd en die goederen dus onregelmatig in het douanegebied van de Unie waren binnengebracht, zodat een douaneschuld was ontstaan (artikel 202 CDW). Wat betreft de btw bij invoer beriep het douanekantoor zich op § 21, lid 2, UStG;

— de vier overige zendingen ongeoorloofd uit de opslagplaats waren verwijderd en er derhalve een douaneschuld krachtens artikel 203 CDW was ontstaan.

19. FedEx betaalde de bij de aanslagen opgelegde btw bij invoer. In november 2011 vorderde zij echter terugbetaling ervan, in het bijzonder met de motivering dat de toegepaste dubbele heffing tegen het Unierecht indruiste.

20. Het douanekantoor verwierp de verzoeken tot teruggaaf van btw. De bezwaarprocedures die FedEx daarna instelde, bleven grotendeels zonder resultaat. Daarop heeft zij beroep ingesteld bij het Hessische Finanzgericht.

21. Volgens die rechter heeft het geschil hoofdzakelijk betrekking op de goederen die per luchtvervoer de Unie eerst zijn binnengebracht via het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland en met een ander vliegtuig vervolgens vanuit dezelfde luchthaven naar Griekenland zijn vervoerd. In dat verband dient te worden nagegaan of btw bij invoer in Duitsland verschuldigd wordt wanneer bij het binnenbrengen van die goederen in de Unie inbreuk op de douanewetgeving is gemaakt dan wel, als geen dergelijke inbreuk is gemaakt, wanneer het daaropvolgende vervoer van de goederen naar Griekenland heeft plaatsgevonden zonder dat deze onder de regeling *extern communautaire douanevervoer* werden geplaatst.

22. In die context verzoekt het Hessische Finanzgericht het Hof 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 richtlijn 2006/112 [...], 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?

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

2. 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 richtlijn 2006/112 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 mogelijkterwils is verbruikt of gebruikt?”

III. Procedure bij het Hof en argumenten van partijen

23. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is bij de griffie van het Hof ingekomen op 16 januari 2018.

24. FedEx, de Griekse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Zij waren ook alle drie, samen met de vertegenwoordiger van het douanekantoor, aanwezig ter terechtzitting van 5 december 2018.

25. FedEx voert aan dat de goederen na aankomst in Athene en heffing van Griekse btw bij invoer in het vrije verkeer zijn gebracht. Zij meent dat uit het arrest *Wallenborn Transports* voortvloeit dat het voor het ontstaan van een btw-schuld naast de douaneschuld niet volstaat dat er gewoon een risico is dat de goederen in het economische circuit van de Unie konden terechtkomen door de onrechtmatige handelwijze die tot de douaneschuld heeft geleid, aangezien

het aan de nationale rechter staat om na te gaan of die goederen daar daadwerkelijk in zijn terechtgekomen.

26. Volgens haar moet, wanneer op grond van artikel 202, lid 1, of artikel 203, lid 1, CDW een douaneschuld is ontstaan, nog worden onderzocht of er sprake is geweest van invoer in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112. Het volstaat niet dat het goed in de Unie is binnengebracht, aangezien het zich in het vrije verkeer moet bevinden of moet zijn onttrokken aan een van de regelingen als bepaald in artikel 61 en artikel 71, lid 1, eerste alinea, van die richtlijn.

27. Derhalve dienen de prejudiciële vragen volgens FedEx aldus te worden beantwoord dat voor de invoer van goederen vereist is dat een in de Unie binnengebracht goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt en dat in geval van een douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze kan worden vermoed dat het goed in dat circuit is terechtgekomen via het belastinggebied van de lidstaat waar de onrechtmatige handelwijze heeft plaatsgevonden.

28. Het douanekantoor voert aan dat de goederen in Duitsland in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen, aangezien de douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze in die lidstaat heeft plaatsgevonden. De btw is derhalve in Duitsland en niet in Griekenland verschuldigd.

29. De Griekse regering stelt voor de eerste vraag aldus te beantwoorden dat er van invoer niet alleen sprake is wanneer het goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen, maar ook wanneer het risico bestaat dat het daarin terechtkomt. Derhalve is het niet nodig om de tweede vraag te beantwoorden.

30. De Commissie wijst erop dat de betrokken goederen waarschijnlijk in Griekenland in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen, hetgeen betekent dat een schuld uit hoofde van btw bij invoer is ontstaan. De enige twijfel betreft de vraag waar en wanneer die schuld is ontstaan.

31. Voorts merkt de Commissie op dat in Duitsland een douaneschuld is ontstaan, aangezien de goederen daar onrechtmatig zijn binnengekomen of er aan douanetoezicht zijn onttrokken. Elk van die twee omstandigheden leidt ertoe dat btw bij invoer verschuldigd wordt, zij het alleen wanneer kan worden aangenomen dat de goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen – het loutere risico dat de goederen daarin terechtkomen, volstaat daartoe niet.

32. Wat de tweede vraag betreft, merkt de Commissie op dat de verwijzende rechter dient na te gaan of het vermoeden gerechtvaardigd is dat op grond van de douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze niet alleen een douaneschuld, maar ook een schuld uit hoofde van btw bij invoer is ontstaan, aangezien de goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen.

33. De Commissie meent dat als de verwijzende rechter bevestigt dat de goederen Duitsland hebben verlaten en naar een andere lidstaat zijn vervoerd, waar zij zijn bezorgd aan de geadresseerden ervan, moet worden aangenomen dat zij in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen. Indien dat op grond van de douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze in Duitsland heeft plaatsgevonden, is de schuld uit hoofde van btw bij invoer in die lidstaat ontstaan. Volgens haar verandert dat niets aan het feit dat de btw slechts eenmaal moet worden betaald en door de eindverbruiker moet worden gedragen, wat is gewaarborgd in de verschillende scenario's die zij in dat verband ontwikkelt.

34. De Commissie stelt bijgevolg voor de tweede vraag aldus te beantwoorden dat goederen in het economische circuit van de Unie kunnen terechtkomen op de plaats waar en het tijdstip waarop zij niet of niet meer onder een douaneregeling zijn geplaatst.

IV. Beoordeling

A. (Gedeeltelijke) ontvankelijkheid

35. De verwijzende rechter baseert zich op een uitlegging van richtlijn 2006/112 volgens welke er sprake is van een „invoer van goederen” die aan btw is onderworpen wanneer een goed in de Unie wordt binnengebracht zonder dat het onder een van de in artikel 61, eerste alinea, van die richtlijn bedoelde regelingen of situaties wordt geplaatst, of daar aanvankelijk wel onder wordt geplaatst, maar er later aan wordt onttrokken.

36. Hij voegt er echter aan toe dat het, gelet op het doel van de btw en vooral op bepaalde overwegingen van het Hof in recente arresten(9), kan worden betwijfeld of het louter binnebrengen van een goed onder die omstandigheden als „invoer” kan worden beschouwd. Daartoe zou het noodzakelijk kunnen zijn dat het goed daadwerkelijk in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen, waarbij het loutere risico dat het daarin terechtkomt, niet volstaat.

37. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het hoofdgeding de vraag betreft of goederen die per luchtvervoer de Unie zijn binnengekomen via het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland en vervolgens, zonder de luchthaven van Frankfurt am Main te verlaten, eveneens per luchtvervoer naar Griekenland zijn getransporteerd, aan btw zijn onderworpen in twee omstandigheden:

- wanneer in Duitsland inbreuk is gemaakt op de douanewetgeving, of
- wanneer de goederen naar Griekenland zijn vervoerd zonder onder de douanerechtelijk voorgeschreven regeling extern communautair douanevervoer te zijn geplaatst.(10)

38. Vanuit dit uitgangspunt wenst de verwijzende rechter te vernemen: a) of het tijdstip waarop en de plaats waar de btw bij invoer verschuldigd wordt, afhankelijk zijn van het feit dat de goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen en, b) of het loutere risico dat zij daarin terechtkomen, volstaat.

39. De verwijzende rechter verklaart in zijn verwijzingsbeslissing echter dat de goederen op geen enkel moment het Duitse belastinggebied zijn binnengekomen, maar verder zijn vervoerd naar Athene, waar zij in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen.(11)

40. Indien de feiten zich aldus hebben voorgedaan, kan de eerste prejudiciële vraag als hypothetisch, en derhalve als niet-ontvankelijk worden beschouwd.(12) Zodra is aangetoond en door de verwijzende rechter is erkend dat de goederen niet in Duitsland in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen, maar in Griekenland, waar zij bestemd waren voor verbruik, heeft het immers geen zin meer zich af te vragen of „het loutere risico dat het [in de Unie] binnengebrachte goed in het [...] circuit [van de Unie] terechtkomt[, volstaat]”.

41. Ik herhaal dat er in de situatie die in de verwijzingsbeslissing is beschreven, geen sprake was van een *risico* dat de goederen via Duitsland in het economische circuit van de Unie zouden terechtgekomen. Bovendien verklaart de verwijzende rechter categorisch dat die goederen in Griekenland in dat circuit zijn *terechtgekomen* en er bestemd waren voor verbruik. Indien dat het geval is, meen ik dat geen gebruik hoeft te worden gemaakt van een vermoeden, aangezien het feit reeds bewezen is en het overbodig is bespiegelingen te houden over het *risico* dat het zich zal voordoen.

42. Derhalve is een abstracte vraag over „het loutere risico dat het binnengebrachte goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt” niet ontvankelijk wanneer er in de context van het

hoofdgeding en gelet op de feiten die de verwijzende rechter bewezen acht, geen sprake is – zoals ik hierboven reeds heb uiteengezet – van een probleem met betrekking tot een *risico*, maar integendeel is vastgesteld dat de goederen in het economische circuit van de Unie *zijn terechtgekomen*.

43. De eerste vraag van de verwijzende rechter heeft dus alleen maar een zuiver hypothetisch belang.

44. Voor het geval dat het Hof mijn standpunt niet zou delen, zal ik de grond van deze eerste vraag toch behandelen bij mijn analyse, in het kader van het antwoord op de tweede vraag, van de mate waarin en de voorwaarden waaronder de loutere douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze tot het vermoeden kan leiden dat een goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen.

B. Ten gronde

45. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Wallenborn Transports(13) heb uiteengezet, is „[b]epalend voor het verschuldigd worden van de btw bij invoer [...], dat de goederen waarop de belasting wordt geheven, kunnen worden binnengebracht in het economische circuit van de Unie en daar dus uiteindelijk verbruikt kunnen worden”.

46. Ik herinnerde er toen aan dat het Hof dat had bevestigd in zijn arrest Eurogate Distribution, door te oordelen dat naast de douaneschuld die op grond van het douanerechtelijk onrechtmatige gedrag is ontstaan „tevens een btw-schuld [zou] kunnen ontstaan als op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor de douaneschuld is ontstaan, k[a]n 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”.(14)

47. Het Hof heeft hetzelfde beginsel toegepast in de zaak Wallenborn Transports.(15)

48. In beide gevallen oordeelde het Hof dat „op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor de douaneschuld [was] ontstaan” – dit wil zeggen op basis van de specifieke douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze die aan de orde was in de respectieve gedingen en op basis van de context daarvan – niet kon worden aangenomen dat de litigieuze goederen in het economische circuit van de Unie waren terechtgekomen:

– in de zaak Eurogate Distribution aangezien, hoewel de verplichting om de onttrekking van de goederen aan de regeling douane-entrepot tijdig in de voorraadadministratie in te schrijven niet was nagekomen, bewezen werd geacht dat de goederen tot hun wederuitvoer onder die regeling vielen, en „niet [werd] betwist dat er geen enkel risico bestond dat zij in het economische circuit van de Unie terecht zouden komen”(16);

– in de zaak Wallenborn Transports aangezien, hoewel de goederen binnen een vrije zone aan het douanetoezicht waren onttrokken en zich niet meer in die zone bevonden, de verwijzende rechter het bewezen achtte dat vooraleer de goederen de vrije zone hadden verlaten met een derde staat als eindbestemming, „er [...] geen sprake [was geweest] van ,het in het economisch verkeer brengen van de lidstaat tot wiens grondgebied de vrije zone behoort. De goederen bleven, nadat zij aan het douanetoezicht waren onttrokken, namelijk eerst in de vrije zone en werden daar noch in het [...] vrije verkeer gebracht, noch verbruikt of gebruikt [...]”.(17)

49. Vast staat dat het Hof in de zaak Eurogate Distribution verwees naar het *risico* dat de litigieuze goederen in het economische circuit van de Unie zouden terechtkomen.(18)

50. De verwijzende rechter lijkt die verwijzing uit te leggen alsof het voor de vaststelling of er sprake is geweest van invoer, cruciaal is te bewijzen dat dit risico bestond. Aangezien in de zaak Wallenborn Transports is verklaard dat het cruciaal is na te gaan of de goederen niet in het economische circuit zijn terechtgekomen⁽¹⁹⁾, meent de verwijzende rechter dat er sprake is van een zekere tegenstrijdigheid, zodat hij zich afvraagt of het loutere risico dat de goederen in het economische circuit van de Unie terechtkomen, volstaat voor het verschuldigd worden van btw bij invoer.

51. Uit een zorgvuldige lezing ervan blijkt dat er tussen de aangehaalde arresten geen enkele tegenstrijdigheid bestaat.

52. De basisgedachte is steeds geweest dat btw bij invoer verschuldigd wordt wanneer de goederen in het economische circuit van de Unie terechtkomen. Aldus zou er geen twijfel kunnen bestaan over het antwoord op de eerste vraag van de verwijzende rechter: „Voor de invoer van goederen, in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), en artikel 30 van richtlijn 2006/112, is vereist dat een in de Unie binnengebracht goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen.” „Het loutere *risico* dat het binnengebrachte goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt, volstaat niet.”

53. Het terechtkomen van de goederen in het economische circuit van de Unie kan: a) worden vastgesteld als een gebeurtenis die werkelijk heeft plaatsgevonden (het fysiek erin terechtkomen) of b) louter *worden vermoed*. Van die laatste mogelijkheid gaat richtlijn 2006/112 uit als zich bepaalde omstandigheden voordoen (bijvoorbeeld wanneer de douanewetgeving niet is nageleefd).

54. In feite is er op dit gebied sprake van een opeenvolging van wettelijke vermoedens:

- Het eerste is dat elk goed dat vanuit een derde staat op het grondgebied van een lidstaat wordt binnengebracht, bestemd is voor verbruik en derhalve wordt geacht terecht te komen in het economische circuit van de Unie. Dat vermoeden kan worden weerlegd indien de goederen onder bepaalde douanerechtelijke regelingen worden geplaatst, bijvoorbeeld de regeling voor extern douanevervoer of de regeling douane-entrepot.
- Als de goederen onder een douanerechtelijke regeling worden geplaatst, ontstaat het tweede vermoeden. In dat geval wordt verondersteld (*vermoed*) dat ondanks dat de goederen zich fysiek op het grondgebied van een lidstaat bevinden, zij de Unie *niet zijn binnengekomen*, en derhalve niet in het economische circuit van de Unie kunnen terechtkomen.
- Het derde vermoeden rijst wanneer het tweede niet meer van toepassing is doordat de douanewetgeving op basis waarvan dat tweede vermoeden kon ontstaan, niet werd nagekomen. In die omstandigheden herleeft als het ware het oorspronkelijke vermoeden (namelijk dat goederen die de Unie binnenkomen, worden geacht terecht te komen in het economische circuit van de Unie) en is de cirkel rond.

55. Dit is, met andere woorden, wat uit de arresten Wallenborn Transports en Eurogate Distribution blijkt: „[N]aast de douaneschuld [zou] tevens een btw-schuld [...] kunnen ontstaan als op basis van het onrechtmatige gedrag waardoor de douaneschuld is ontstaan, [kan] worden *aangenomen* dat de betrokken goederen in het economische circuit van de Unie zijn gebracht en dus mogelijkverwijs zijn verbruikt, welke handeling aan btw is onderworpen”⁽²⁰⁾.

56. Indien zowel het eerste vermoeden (terechtkomen van de uit een derde staat binnengebrachte goederen in het economische circuit van de Unie) als het tweede (niet-

terechtkomen in dat circuit van de goederen die onder een bepaalde regeling worden geplaatst) kan worden weerlegd, kan ook het derde worden weerlegd (terechtkomen in het economische circuit van de goederen met betrekking waartoe de douanewetgeving op basis waarvan het tweede vermoeden kon ontstaan niet is nageleefd). Geen van die vermoedens is onweerlegbaar (*iuris et de iure*); in alle drie de gevallen kan het tegenbewijs worden geleverd (*iuris tantum*).

57. Dat is precies wat in de zaken Eurogate Distribution en Wallenborn Transports is gebeurd: het vermoeden dat de goederen wegens niet-nakoming van de douanewetgeving in het economische circuit waren terechtgekomen (derde vermoeden), werd weerlegd doordat werd aangetoond dat, ondanks die niet-nakoming, de goederen niet in dat circuit waren terechtgekomen:

- in de zaak Eurogate Distribution aangezien, hoewel de verplichting tot inschrijving niet was nagekomen, kon worden bewezen dat de goederen tot hun wederuitvoer onder de regeling douane-entrepot vielen(21);
- in de zaak Wallenborn Transports aangezien, hoewel het goed aan het douanetoezicht was onttrokken, werd bewezen dat het binnen de vrije zone was gebleven en niet in het vrije verkeer was gebracht, noch was verbruikt of gebruikt.(22)

58. In het arrest Eurogate Distribution staat inderdaad te lezen dat de „goederen tot hun wederuitvoer onder de regeling douane-entrepot [vielen]. *Ook wordt niet betwist dat er geen enkel risico bestond dat zij in het economische circuit van de Unie terecht zouden komen.*”(23) Zoals ik hierboven heb opgemerkt, lijkt die laatste zin tot twijfel te leiden bij de verwijzende rechter, die deze zin aldus uitlegt dat het bestaan van dat risico al volstaat om voor zeker aan te nemen dat de goederen in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen.

59. Mijns inziens heeft het Hof met die zin bedoeld dat, aangezien de goederen in dat geding onder de regeling douane-entrepot waren geplaatst, in de beschreven omstandigheden uit de niet-naleving van de douanewetgeving niet kon worden afgeleid dat die goederen in het economische circuit van de Unie waren terechtgekomen. Met andere woorden kon tegen de douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze met succes worden ingebracht dat de goederen waren wederuitgevoerd en derhalve niet in het economische circuit van de Unie waren terechtgekomen.(24)

60. Het is dus niet zo dat het loutere risico dat een goed in het economische circuit van de Unie terechtkomt, samen met de niet-nakoming van bepaalde douanevoorschriften, onverbiddelijk ertoe leidt dat btw bij invoer verschuldigd wordt.

61. Bij toepassing van die argumenten op het onderhavige geding – waarbij steeds moet worden uitgegaan van de in de verwijzingsbeslissing uiteengezette feiten – blijkt de niet-nakoming van de douanevoorschriften in de luchthaven van Frankfurt am Main, waar de goederen zonder meer van het ene in het andere vliegtuig zijn overgeladen om naar Griekenland te worden vervoerd, irrelevant voor de heffing in Duitsland van btw bij invoer (los van het feit dat de douaneschuld is ontstaan, hetgeen door niemand wordt betwist).

62. Diezelfde niet-nakoming van de formele verplichtingen zou het, overeenkomstig het arrest Wallenborn Transports, niet mogelijk hebben gemaakt om btw bij invoer te heffen indien de goederen waren bestemd voor wederuitvoer, voorafgegaan door hun opslag in de luchthaven van Frankfurt am Main, aangezien de wederuitvoer betekende dat zij niet in het economische circuit van de Unie terechtkwamen. Ik begrijp niet waarom het omgekeerde zou gelden wanneer de bestemming van de goederen, na de luchthaventransit in Frankfurt am Main⁽²⁵⁾, Griekenland was, waar de *economische binnenkomst* (dit wil zeggen het werkelijk terechtkomen in het economische circuit van de Unie) van de goederen en het latere verbruik ervan hebben plaatsgevonden.

63. Met andere woorden vormt de formele onregelmatigheid die op de luchthaven Frankfurt am Main heeft plaatsgevonden op zich geen voldoende rechtsgrondslag voor heffing van btw bij invoer in Duitsland, aangezien is aangetoond dat de goederen in feite niet in Duitsland, maar in Griekenland in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen.

64. Ik ben het derhalve eens met de uitlegging die de verwijzende rechter zelf geeft aan het arrest Eurogate Distribution met het oog op de toepassing ervan op het geding waarin hij uitspraak moet doen: „Volgens dit criterium zou in casu moeten worden ontkend dat de Duitse omzetbelasting [btw] bij invoer is ontstaan, aangezien noch het onregelmatige binnenbrengen noch de onttrekking aan het douanetoezicht ertoe heeft geleid dat de goederen op het Duitse belastinggebied in het economische circuit van de Unie terecht zijn gekomen. Het staat immers vast dat zij verder naar Athene zijn vervoerd en pas daar [Griekenland] zijn verbruikt”.⁽²⁶⁾

65. In dat geval is artikel 60 van richtlijn 2006/112 van toepassing, dit wil zeggen dat de invoer van het goed (en, als gevolg daarvan, de heffing van btw) „plaatsvindt in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt”.

66. Een andere kwestie is dat, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft meegedeeld, de verwijzende rechter niet weet of daadwerkelijk btw is betaald in Griekenland.⁽²⁷⁾ In casu moet echter niet worden vastgesteld *wat werkelijk is gebeurd*, maar *wat had moeten gebeuren* in het licht van het op de onderhavige zaak toepasselijke Unierecht.

67. Krachtens het Unierecht *had* het volgende *moeten gebeuren*: aangezien de verwijzende rechter heeft vastgesteld dat de goederen niet via Duitsland in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen, hadden de autoriteiten van die lidstaat uitsluitend betaling mogen eisen van de schuld die op grond van de douanerechtelijk onrechtmatige handelwijze was ontstaan, en niet van de btw bij invoer.

V. Conclusie

68. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de eerste prejudiciële vraag van het Hessische Finanzgericht niet-ontvankelijk te verklaren en de tweede prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 2, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112/EEG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde junctis de artikelen 30 en 60 van die richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat:

— voor de invoer van een goed vereist is dat het goed in het economische circuit van de Unie is terechtgekomen, waarbij moet worden vermoed dat het daarin is terechtgekomen in de lidstaat waar het aan een van de in artikel 61, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 vermelde regelingen is onttrokken;

– in omstandigheden als die van het onderhavige geding de nationale rechter dat vermoeden als weerlegd kan beschouwen wanneer is bewezen dat, hoewel de douanewetgeving met betrekking tot de regelingen van artikel 61, eerste alinea, van richtlijn 2006/112 is geschonden – met als gevolg dat in de lidstaat waar de schending heeft plaatsgevonden een douaneschuld is ontstaan –, het goed het economische circuit van de Unie is binnengebracht via het grondgebied van een andere lidstaat, waar het is verbruikt, zodat de btw in die laatste lidstaat verschuldigd is geworden.”

1 Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 Arrest van 2 juni 2016 (C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405) (hierna: „arrest Eurogate Distribution”).

3 Arrest van 1 juni 2017 (C-571/15, EU:C:2017:417) (hierna: „arrest Wallenborn Transports”).

4 Zaken C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:1.

5 Zaak C-480/12, EU:C:2014:329.

6 Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1) (hierna: „CDW”).

7 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

8 Wet van 21 februari 2005 (BGBl. 2005 I, blz. 386, in de op de feiten toepasselijke versie) (hierna: „UStG”).

9 Met name de arresten Eurogate Distribution en Wallenborn Transports, het arrest van 15 mei 2014, X (C-480/12, EU:C:2014:329), en 18 mei 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392).

10 Deel I, eerste alinea, van de verwijzingsbeslissing.

11 Deel II, 2, onder b), tweede alinea, van de verwijzingsbeslissing.

12 Het hypothetische karakter van de vraag is een van de redenen – naast de irrelevantie van de verwijzing wat het voorwerp van het hoofdgeding betreft of het ontoereikende karakter van de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven – die het vermoeden van relevantie van de prejudiciële vragen kunnen weerleggen. Zie arresten van 16 juni 2015, Gauweiler e.a. (C-62/14, EU:C:2015:400, punten 24 en 25); 4 mei 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punten 15 en 16); 5 juli 2016, Ognyanov (C-614/14, EU:C:2016:514, punt 19); 15 november 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, punt 54); 28 maart 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, punten 50 en 155), en 10 juli 2018, Jehovan todistajat (C-25/17, EU:C:2018:551, punt 31).

13 Zaak C-571/15, EU:C:2016:944, punt 67.

14 Arrest Eurogate Distribution, punt 65.

15 Arrest Wallenborn Transports, punt 54.

16 Arrest Eurogate Distribution, punt 65.

- 17 Naar die situatie wordt verwezen in het arrest Wallenborn Transports, punt 56.
- 18 Arrest Eurogate Distribution, punt 65.
- 19 In de bewoordingen van het Hof: „[w]anneer [...], in de omstandigheden als die in het hoofdgeding [...] blijkt dat de betrokken goederen niet in het economische circuit van de Unie zijn binnenbracht, [...] is geen btw bij invoer verschuldigd” (arrest Wallenborn Transports, punt 56).
- 20 Arrest Wallenborn Transports, punt 54. Cursivering van mij.
- 21 Arrest Eurogate Distribution, punt 65.
- 22 Arrest Wallenborn Transports, punt 56.
- 23 Arrest Eurogate Distribution, punt 65. Cursivering van mij.
- 24 Het Hof heeft in dat arrest geoordeeld dat de niet-nakoming van een specifieke douanerechtelijke verplichting (inschrijving van het goed in de voorraadadministratie), in de omstandigheden van de zaak niet betekende dat de goederen in het economische circuit van de Unie waren terechtgekomen, aangezien zij, zoals was bewezen, uiteindelijk waren wederuitgevoerd.
- 25 Volgens de verwijzingsbeslissing werd het vervoer van de goederen naar Athene in één geval voorafgegaan door een regeling extern douanevervoer van de luchthaven van Parijs naar Frankfurt am Main.
- 26 Deel II, 3, onder b, cc), vierde alinea, van de verwijzingsbeslissing.
- 27 FedEx kon de verwijzende rechter geen stukken overleggen waaruit betaling van Griekse btw bleek, hetgeen zij toeschrijft aan de lange tijd die is verstreken sinds de levering van de goederen in Griekenland (2007 en 2008).