

61999J0371

Arrest van het Hof (Vijfde kamer) van 11 juli 2002. - Liberexim BV tegen Staatssecretaris van Financiën. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Hoge Raad - Nederland. - Zesde BTW-richtlijn - Invoer door onttrekking aan douaneregeling - Vervoer over de weg onder TIR-regeling of onder regeling voor extern communautair douanevervoer - Vervanging van trekker - Lossing van oplegger met verbreking van verzegeling - Onttrekking aan douanetoezicht. - Zaak C-371/99.

Jurisprudentie 2002 bladzijde I-06227

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Belastbare handelingen - Invoer van goederen - Goed dat Gemeenschap is binnengekomen onder bijzondere douaneregeling bedoeld in artikel 7, lid 3, van Zesde richtlijn - Onttrekking aan deze regeling na meerdere onregelmatige handelingen op grondgebied van verschillende lidstaten - Plaats van onttrekking" - Plaatsbepaling door eerste handeling waarmee onttrekking aan douanetoezicht heeft plaatsgevonden - Begrip onttrekking

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 7, lid 3)

Samenvatting

\$\$Artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde bepaalt dat de invoer van een goed als aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen handeling, waar het een goed betreft dat onder een van de in deze bepaling bedoelde bijzondere douaneregelingen de Gemeenschap is binnengekomen, plaatsvindt in de lidstaat op wiens grondgebied het goed aan deze regeling wordt onttrokken.

Wanneer goederen die onder de regeling voor extern communautair douanevervoer over de weg worden vervoerd, in het handelsverkeer van de Gemeenschap worden gebracht nadat op het grondgebied van verschillende lidstaten achtereenvolgens meerdere overtredingen of onregelmatige handelingen zijn verricht, moet om de plaats en het moment te bepalen waarop

deze goederen aan de regeling worden onttrokken in de zin van voornoemde bepaling, en bij ontbreken van een bepaling ad hoc in verordening nr. 2726/90 met betrekking tot communautair vervoer over de weg, worden gekeken naar artikel 2, lid 1, van verordening nr. 2144/87, inzake het ontstaan van de douaneschuld, en in het bijzonder naar het bepaalde sub c en d.

De plaats waar de onttrekking aan deze douaneregeling als bedoeld in artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn plaatsvindt, valt immers niet alleen samen met de plaats waar volgens deze richtlijn de belastingschuld ontstaat, maar ook met die waar de douaneschuld ontstaat. Wanneer op het grondgebied van verschillende lidstaten meerdere onregelmatigheden zijn begaan die onder het toepassingsgebied van artikel 2, lid 1, sub c en d, van verordening nr. 2144/87 kunnen vallen, volgt uit deze bepaling evenwel niet, welke van die onregelmatigheden in aanmerking moet worden genomen om het tijdstip en de plaats van het ontstaan van de douaneschuld te bepalen. In dit verband impliceert het feit dat goederen onder de regeling voor extern communautair douanevervoer zijn geplaatst, dat deze goederen vanaf het begin van de verrichtingen op het grondgebied van de Gemeenschap en tot de invordering van de wegens de onttrekking aan deze regeling verschuldigde invoerrechten, aan douanetoezicht moeten zijn onderworpen.

Indien de eerste handeling die in strijd met de regeling voor extern communautair douanevervoer wordt verricht, niet noodzakelijkerwijze de goederen aan deze regeling onttrekt, heeft een onregelmatigheid die als onttrekking aan het douanetoezicht moet worden gekwalificeerd, altijd het ontstaan van de douaneschuld en dus de onttrekking van de goederen aan de betrokken douaneregeling ten gevolge. Bijgevolg heeft de onttrekking aan deze regeling in de zin van de voornoemde bepaling van de Zesde richtlijn plaats op het grondgebied van de lidstaat waar de eerste handeling wordt verricht die als onttrekking aan het douanetoezicht kan worden aangemerkt.

Als onttrekking aan het douanetoezicht moet worden aangemerkt elk handelen of nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren

Voor een dergelijke onttrekking hoeft niet het oogmerk daartoe te bestaan, maar dient enkel aan objectieve voorwaarden te zijn voldaan.

cf. punten 38, 43-45, 50-52, 57, 61, dictum 1-2

Partijen

In zaak C-371/99,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 234 EG van de Hoge Raad der Nederlanden, in het aldaar aanhangig geding tussen

Liberexim BV

en

Staatssecretaris van Financiën,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 7, lid 3, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van

vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, D. A. O. Edward en A. La Pergola (rapporteur),
rechters,

advocaat-generaal: J. Mischo,

griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

- Liberexim BV, vertegenwoordigd door R. G. A. Tusveld en G. J. van Slooten, belastingadviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. A. Fierstra als gemachtigde,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza als gemachtigde, bijgestaan door I. M. Braguglia, avvocato dello Stato,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. C. Schieferer als gemachtigde, bijgestaan door J. Stuyck, advocaat,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde, de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door R. Magrill als gemachtigde, bijgestaan door M. Hall, barrister, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. C. Schieferer, bijgestaan door J. Stuyck, ter terechtzitting van 13 september 2001,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 27 november 2001,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij arrest van 23 juni 1999, ingekomen bij het Hof op 4 oktober daaraanvolgend, heeft de Hoge Raad der Nederlanden krachtens artikel 234 EG twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 7, lid 3, 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 (PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde (PB L 384, blz. 47, hierna: Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de vennootschap Liberexim BV (hierna: Liberexim") en de Staatssecretaris van Financiën, over de aan Liberexim gedane uitnodiging tot betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") wegens onregelmatige invoer in Nederland van partijen melkpoeder.

Gemeenschapsrecht

Belastingrecht

3 Krachtens artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn is de invoer van goederen onderworpen aan BTW.

4 Artikel 7 van de Zesde richtlijn, getiteld Invoer", bepaalt:

1. Als ,invoer van een goed wordt beschouwd:

a) het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 9 en 10 van het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap

[...]

2. De invoer van een goed vindt plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt.

3. In afwijking van lid 2, vindt, wanneer een in lid 1, sub a, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, onder B, sub a, b, c en d, bedoelde regelingen, 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 wordt onttrokken.

[...]"

5 Artikel 10, lid 3, eerste en tweede alinea, van de Zesde richtlijn bepaalt:

Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van het goed geschiedt. Wanneer goederen vanaf hun binnenkomst in de Gemeenschap onder een van de in artikel 7, lid 3, bedoelde regelingen worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan deze regelingen worden onttrokken.

Indien de ingevoerde goederen echter zijn onderworpen 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 communautaire rechten plaatsvinden."

Douanerecht

6 De op 14 november 1975 te Genève gesloten Douaneovereenkomst inzake het internationale vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR (hierna: TIR- Overeenkomst"), is namens de Europese Economische Gemeenschap goedgekeurd bij verordening (EEG) nr. 2112/78 van de Raad van 25 juli 1978 (PB L 252, blz. 1). Artikel 36 van de TIR-Overeenkomst bepaalt:

Iedere inbreuk op de bepalingen van deze Overeenkomst stelt de overtreder in het land waar het strafbare feit is begaan, bloot aan de straffen voorzien in de wetgeving van dat land."

7 Artikel 37 van de TIR-Overeenkomst bepaalt dat, [w]anneer het niet mogelijk is vast te stellen op welk grondgebied een onregelmatigheid is begaan, [...] deze [wordt] geacht te zijn begaan op het grondgebied van de overeenkomstsluitende partij waar zij is vastgesteld".

8 Artikel 11, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2726/90 van de Raad van 17 september 1990 betreffende communautair douanevervoer (PB L 262, blz. 1), dat deel uitmaakt van hoofdstuk 1, Procedure", van titel V, Extern communautair douanevervoer", luidt als volgt:

De aangever is verplicht:

a) binnen de gestelde termijn de goederen ongeschonden aan het kantoor van bestemming aan te brengen, onder overlegging van het document T1 en met inachtneming van de door de bevoegde autoriteiten getroffen identificatiemaatregelen;

b) de bepalingen betreffende de regeling voor communautair douanevervoer na te leven;

c) rechten en andere vanwege een bij het communautair douanevervoer begane overtreding of onregelmatigheid eventueel opeisbare heffingen te betalen."

9 Artikel 21, leden 1 tot en met 3, van deze verordening bepaalt:

1. In geval van verbreking van de verzegeling tijdens het vervoer buiten de wil van de vervoerder, moet deze zo spoedig mogelijk de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar het vervoermiddel zich bevindt, verzoeken een proces-verbaal van bevinding op [te] maken. De handelende autoriteit brengt zo mogelijk een nieuwe verzegeling aan.

2. Indien ten gevolge van een ongeval overlading op een ander vervoermiddel nodig is, is artikel 20 van toepassing.

3. Wanneer bij dreigend gevaar onmiddellijk gedeeltelijke of algehele lossing noodzakelijk is, kan de vervoerder eigenmachtig maatregelen nemen. Hij maakt van de genomen maatregelen melding op het document T1. Het bepaalde in lid 1 is in dat geval van toepassing."

10 Artikel 22 van deze verordening bepaalt:

1. De goederen moeten, onder overlegging van het document T1, aan het kantoor van bestemming worden aangebracht.

2. [...]

3. Het communautair douanevervoer kan eindigen bij een ander kantoor dan het kantoor dat in het document T1 is vermeld. Dat kantoor wordt dan kantoor van bestemming.

4. Wanneer de goederen na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek voorgeschreven termijn bij het kantoor van bestemming worden aangebracht, en het niet-naleven van deze termijn te wijten is aan omstandigheden welke ten genoegen van het kantoor van bestemming naar behoren worden aangetoond en die niet toe te schrijven zijn aan de vervoerder of de aangever, wordt deze laatste geacht de voorgeschreven termijn in acht te hebben genomen."

11 Volgens artikel 23 van verordening nr. 2726/90 eindigt [h]et communautaire douanevervoer [...] wanneer de goederen en het bijbehorende document T1 bij het kantoor van bestemming worden aangebracht".

12 Artikel 34, lid 1, van deze verordening, dat deel uitmaakt van hoofdstuk 4, Onregelmatigheden", van titel V, bepaalt:

Wanneer wordt vastgesteld dat tijdens of naar aanleiding van een communautair douanevervoer in een bepaalde lidstaat een overtreding of onregelmatigheid is begaan, wordt de actie tot invordering van de eventueel opeisbare rechten en andere heffingen - onverminderd eventuele strafvervolgning - door deze lidstaat ingesteld volgens de communautaire of nationale bepalingen."

13 Artikel 34, leden 2 en 3, van verordening nr. 2726/90 stelt de criteria vast aan de hand waarvan kan worden bepaald welke lidstaat bevoegd is deze actie tot invordering in te stellen, wanneer het niet mogelijk is de plaats te bepalen waar de overtreding of onregelmatigheid is begaan.

14 Artikel 2, lid 1, sub c en d, van verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld (PB L 201, blz. 15), opgenomen in deel A, Douaneschuld bij invoer", van titel I, Ontstaan van de douaneschuld", luidt als volgt:

Er ontstaat een douaneschuld bij invoer:

[...]

c) wanneer aan de rechten bij invoer onderworpen goederen onttrokken worden aan het douanetoezicht dat de voorlopige opslag van deze goederen of het plaatsen ervan onder een douaneregeling met douanetoezicht met zich brengt;

d) wanneer niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke met betrekking tot aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de voorlopige opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij geplaatst zijn, dan wel wanneer één van de voor het plaatsen van de goederen onder de betrokken regeling vastgestelde voorwaarden niet in acht wordt genomen, tenzij wordt vastgesteld dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen gebleven is voor de juiste werking van de voorlopige opslag of van de betrokken douaneregeling."

15 Artikel 3, sub c en d, van verordening nr. 2144/87 bepaalt:

Het tijdstip waarop de douaneschuld bij invoer ontstaat, wordt geacht te zijn:

[...]

c) in de gevallen bedoeld in artikel 2, lid 1, sub c: het tijdstip waarop het onttrekken van de goederen aan het douanetoezicht plaatsvindt;

d) in de gevallen bedoeld in artikel 2, lid 1, sub d: hetzij het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan het niet-nakomen de douaneschuld doet ontstaan, hetzij het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf blijkt dat aan één van de voor het plaatsen van genoemde goederen onder die regeling vastgestelde voorwaarden niet echt werd voldaan."

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

16 In de maanden oktober en november 1993 zijn partijen melkpoeder afkomstig uit Litouwen naar Nederland gebracht. Tweemaal vond het vervoer van deze goederen vanuit Litouwen plaats onder geleide van carnets TIR als bedoeld in artikel 3, sub b, van de TIR-Overeenkomst (hierna: carnets

TIR"), en zevenmaal - vanaf de grens van het douanegebied van de Gemeenschap - onder geleide van documenten T1 als bedoeld in artikel 15 van verordening nr. 2726/90 (hierna: documenten T1").

17 De goederen waren in Litouwen geladen in vervoermiddelen, bestaande uit een trekker met oplegger, elk van beide voorzien van een eigen Litouws kenteken. De onder geleide van de carnets TIR vervoerde goederen werden met toepassing van de daartoe voorgeschreven formaliteiten in Duitsland het douanegebied van de Gemeenschap binnengebracht en op deze wijze verder vervoerd. De andere goederen werden, geladen in deze vervoermiddelen, per veerboot naar het douanegebied van de Gemeenschap vervoerd met de bedoeling na aankomst in Duitsland onder douanetoezicht verder te worden vervoerd. Ten aanzien van deze laatste partijen melkpoeder werd door een in de haven van aankomst gevestigde douane-expediteur aangifte voor extern communautair douanevervoer gedaan.

18 Overeenkomstig de toepasselijke voorschriften waren op de carnets TIR en de documenten T1 de kentekens van zowel de trekker als de oplegger vermeld.

19 Blijkens de carnets TIR en de documenten T1 waren de partijen melkpoeder bestemd voor aflevering in Portugal. Niettemin werden de goederen overgebracht naar een op Duits grondgebied gelegen terrein, nabij de Duits-Nederlandse grens, waar de oplegger werd losgekoppeld van de oorspronkelijke trekker en aan een trekker met een Nederlands kenteken gekoppeld, zonder dat de douaneautoriteiten hiervan op de hoogte werden gesteld.

20 De goederen werden vervolgens naar en op Nederlands grondgebied vervoerd. Noch de goederen noch de bijbehorende carnets TIR of documenten T1 werden aangebracht bij de op deze carnets en documenten vermelde kantoren van bestemming, zoals voorgeschreven in artikel 22, lid 1, van verordening nr. 2726/90. Zij werden evenmin op een kantoor van bestemming in Nederland aangebracht.

21 Nadat de goederen waren verkocht aan Liberexim, en vervolgens door deze laatste aan een derde Nederlandse vennootschap, zijn de goederen in opdracht van laatstgenoemde vennootschap overgebracht naar opslagfaciliteiten in Nederland.

22 De Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem heeft zich op het standpunt gesteld dat artikel 18, lid 1, sub c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van toepassing is omdat de partijen melkpoeder in Nederland zijn onttrokken aan een douaneregeling, en heeft Liberexim bij brief van 26 januari 1996 verzocht een bedrag van 70 676,10 NLG aan omzetbelasting te betalen.

23 Het door Liberexim bij deze instantie ingediende bezwaar is afgewezen, waarop Liberexim beroep heeft ingesteld bij het Gerechtshof te Arnhem.

24 Bij arrest van 18 maart 1998 heeft dit rechtscollege het beroep van Liberexim verworpen. Het Gerechtshof heeft overwogen dat volgens artikel 18 van de Wet op de omzetbelasting 1968 het belastbare feit invoer van goederen zich onder meer voordoet bij het in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregeling, alsmede dat de litigieuze goederen in Nederland aan de regeling voor extern communautair douanevervoer zijn onttrokken en niet in Duitsland, zoals Liberexim beweerde.

25 Liberexim heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Zij heeft aangevoerd dat de BTW in Duitsland verschuldigd is geworden, omdat het van het begin af aan de bedoeling was de goederen naar een andere dan de in de carnets TIR en de documenten T1 vermelde bestemming te vervoeren. De voorwaarden van de regeling voor extern communautair douanevervoer waren derhalve niet in acht genomen.

26 In die omstandigheden heeft de Hoge Raad der Nederlanden besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

1) Wat moet worden verstaan onder ,onttrekken aan de regeling voor extern communautair douanevervoer in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn, indien dit onttrekken niet op regelmatige wijze - dat wil zeggen anders dan door de goederen aan te geven voor het vrije verkeer - plaatsvindt:

a) is dit de eerste handeling die ten aanzien van de goederen wordt verricht in strijd met enig voorschrift dat is verbonden met deze regeling, en is van belang of bij die handeling sprake is van het oogmerk om de goederen - mede door het verrichten van die handeling - in strijd met dat voorschrift in het handelsverkeer van de Gemeenschap te brengen; dan wel

b) is hiervan (eerst) sprake wanneer de goederen - in voorkomend geval na verbreken van de verzegeling - worden gelost uit het vervoermiddel zonder dat is voldaan aan de verplichting de goederen met het document aan te brengen bij het kantoor van bestemming in de zin van artikel 22, lid 1, van de verordening [nr. 2726/90] betreffende communautair douanevervoer, en is van belang of bij die handeling sprake is van het oogmerk om de goederen - mede door het verrichten van die handeling - in strijd met de communautaire bepalingen in het handelsverkeer van de Gemeenschap te brengen; dan wel

c) dient onder ,onttrekken te worden verstaan het geheel van handelingen die ertoe leiden dat de goederen anders dan op regelmatige wijze in het handelsverkeer van de Gemeenschap worden gebracht?

2) Indien de eerste vraag moet worden beantwoord in de hiervoor onder c bedoelde zin, waar vindt dan het onttrekken plaats: daar waar de eerste onregelmatige handeling wordt verricht dan wel op de plaats waar een volgende handeling wordt verricht, met name op de plaats waar de goederen - in voorkomend geval na verbreken van de verzegeling - worden gelost uit het vervoermiddel?"

De prejudiciële vragen

27 Met zijn twee prejudiciële vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter, voor het geval goederen die onder de regeling voor extern communautair douanevervoer over de weg worden vervoerd, in het handelsverkeer van de Gemeenschap worden gebracht nadat op het grondgebied van verschillende lidstaten meerdere onregelmatige handelingen zijn verricht, te vernemen welke van die handelingen het tijdstip en de plaats bepaalt waarop de goederen aan die regeling worden onttrokken in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn. Hij wenst tevens te vernemen of de handeling die aldus bepalend kan zijn voor de onttrekking aan de regeling voor extern communautair douanevervoer, dat gevolg slechts teweeg kan brengen indien zij is verricht met het oogmerk de goederen in de Gemeenschap in het verkeer te brengen zonder inachtneming van de toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht.

28 Allereerst dient te worden vastgesteld, dat blijkens het verwijzingsarrest de litigieuze goederen onder twee verschillende regelingen de Gemeenschap zijn binnengekomen, namelijk de regeling voor extern communautair douanevervoer en de regeling van de TIR-Overeenkomst. In zijn vragen refereert de verwijzende rechter echter alleen aan de regeling voor extern communautair

douanevervoer.

29 In dit verband dient te worden opgemerkt, zoals ook de advocaat-generaal in punt 92 van zijn conclusie heeft aangegeven, dat de betrokken bepalingen van de TIR-Overeenkomst analoog zijn aan de overeenkomstige bepalingen van verordening nr. 2726/90. Derhalve gaat het onderzoek in dit arrest van de bepalingen van de regeling voor extern communautair douanevervoer ook op voor de regeling van de TIR-overeenkomst.

Het tijdstip en de plaats waarop het onttrekken aan de regeling voor extern communautair douanevervoer plaatsvindt

30 De verwijzende rechter noemt in het bijzonder drie manieren om het onttrekken aan de regeling voor extern communautair douanevervoer in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn te bepalen. Zijns inziens zou deze onttrekking zich allereerst kunnen voordoen in de lidstaat waar de goederen, in voorkomend geval na het verbreken van de verzegeling, uit het vervoermiddel worden gelost zonder dat is voldaan aan de verplichting op grond van artikel 22, lid 1, van verordening nr. 2726/90, de goederen aan te brengen bij het kantoor van bestemming. Voorts zou deze onttrekking kunnen worden geacht plaats te vinden in de lidstaat waar de eerste handeling ten aanzien van de goederen in strijd met enig voorschrift van deze regeling wordt verricht. Tot slot zou onder onttrekking kunnen worden verstaan het geheel van handelingen die met het oog daarop worden verricht, maar in dat geval moet de plaats worden bepaald waar de onttrekking zich voordoet.

31 Volgens Liberexim vindt de onttrekking van goederen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer, in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn, plaats wanneer ten aanzien van deze goederen de eerste handeling in strijd met enig voorschrift van deze regeling wordt verricht. In het hoofdgeding heeft de onttrekking haars inziens plaatsgevonden in Duitsland, bij het loskoppelen van de oplegger.

32 De Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede de Commissie merken op dat, om te bepalen waar de onttrekking aan de regeling voor extern communautair douanevervoer plaatsvindt en waar de belasting bij invoer van de goederen in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn verschuldigd wordt, de plaats moet worden bepaald waar de douaneschuld ontstaat.

33 Zij zijn in dit verband van mening dat ter bepaling van de plaats waar de douaneschuld ontstaat, gekeken moet worden naar verordening nr. 2144/87, met name de in artikel 2, lid 1, sub c en d, genoemde gevallen.

34 Meer in het bijzonder is de regering van het Verenigd Koninkrijk van mening dat wanneer een handeling wordt verricht die valt onder het bepaalde in artikel 2, lid 1, sub c of d, van verordening nr. 2144/87, deze een douaneschuld doet ontstaan zonder dat enige volgende gebeurtenis daarin nog verandering kan brengen. In het hoofdgeding heeft het ontstaan van de douaneschuld, en dus het onttrekken van de goederen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer, in Duitsland plaatsgevonden, aangezien door omwisseling van de trekker niet alleen onttrekking aan het douanetoezicht heeft plaatsgevonden, maar ook een van de voorwaarden om de goederen onder voormelde regeling te brengen is miskend.

35 Volgens de Nederlandse regering maken de punten c en d, van artikel 2, lid 1, van verordening nr. 2144/87 daarentegen deel uit van één alternatief en kunnen zij niet cumulatief worden toegepast. Zodra een handeling is vastgesteld waarmee onttrekking aan het douanetoezicht heeft plaatsgevonden in de zin van het bepaalde sub c, heeft het feit dat een andere handeling in theorie een douaneschuld in de zin van het bepaalde sub d kan doen ontstaan, geen belang meer. Volgens de Nederlandse regering is in het hoofdgeding de douaneschuld derhalve in Nederland ontstaan op het moment waarop de goederen uit het vervoermiddel werden gelost, aangezien

deze handeling een onttrekking van goederen aan het douanetoezicht inhoudt.

36 De Italiaanse regering is van mening dat alleen handelingen waaruit ondubbelzinnig blijkt dat de betrokken ondernemer de bedoeling had, over aan een bepaalde douaneregeling onderworpen goederen te beschikken zonder eerst de daarvoor geldende douaneformaliteiten te hebben vervuld, de onttrekking van de goederen aan die regeling tot gevolg kunnen hebben. Louter formele verzuimen, die achteraf kunnen worden hersteld, kunnen derhalve niet de douaneschuld en daarmee evenmin de belastingschuld doen ontstaan. Wanneer er geen eenduidige aanwijzingen zijn van een oogmerk om goederen aan het douanetoezicht te onttrekken en niet bij het douanekantoor van bestemming aan te brengen, kan de enkele omwisseling van trekkers van vervoermiddelen niet worden aangemerkt als een handeling waarmee goederen worden onttrokken aan de douaneregeling waaraan zij waren onderworpen. In het hoofdgeding heeft het onttrekken aan de regeling van de TIR-Overeenkomst en aan de regeling voor extern communautair douanevervoer dus plaatsgevonden in Nederland, waar de goederen illegaal, zonder enig toezicht van de douanebeambten, in het handelsverkeer zijn gebracht.

37 Volgens de Commissie heeft niet ieder verzuim in het kader van de regeling voor extern communautair douanevervoer noodzakelijkerwijze tot gevolg dat de betrokken goederen aan deze regeling worden onttrokken. Een verzuim zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van een dergelijke regeling doet immers geen douaneschuld en bijgevolg geen belastingschuld bij invoer ontstaan. In de tweede plaats is de onttrekking van goederen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer het gevolg van de eerste handeling die het douanetoezicht in het gedrang brengt, wanneer het verzuim niet overeenkomstig de bepalingen van verordening nr. 2726/90 is hersteld. Wanneer het douanetoezicht in het gedrang wordt gebracht door een reeks onregelmatigheden, moet de eerste onregelmatigheid die niet als een verzuim van ondergeschikt belang kan worden gekwalificeerd, in aanmerking worden genomen.

38 Om de prejudiciële vragen te beantwoorden en te bepalen op welk tijdstip en op welke plaats een goed in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn aan de regeling voor extern communautair douanevervoer wordt onttrokken als gevolg van meerdere onregelmatige handelingen op het grondgebied van verschillende lidstaten, dient allereerst te worden nagegaan of de douanevoorschriften waarnaar deze bepaling verwijst, met name verordening nr. 2726/90, een dergelijk geval regelen.

39 Dienaangaande dient te worden vastgesteld dat de bepalingen van deze verordening, met name die van titel V, betreffende de procedure voor extern communautair douanevervoer, niet de gevallen aanwijzen waarin een onregelmatigheid de onttrekking van goederen aan deze douaneregeling met zich brengt.

40 Zo wordt in de artikelen 21 en 22 van verordening nr. 2726/90 een reeks van, in het algemeen van de wil van de vervoerder of aangever onafhankelijke omstandigheden genoemd waarin, ofschoon een van de verplichtingen uit hoofde van de regeling toch voor extern communautair douanevervoer niet is vervuld, deze regeling van toepassing blijft indien daarvoor een bijzondere rechtvaardiging bestaat of een aanvullende formaliteit wordt verricht.

41 Artikel 34, lid 1, van deze verordening bepaalt slechts dat wanneer wordt vastgesteld dat tijdens een communautair douanevervoer een overtreding of onregelmatigheid is begaan, de actie tot invordering van de eventueel opeisbare rechten en andere heffingen" wordt ingesteld door de lidstaat op het grondgebied waarvan de overtreding of de onregelmatigheid is begaan.

42 Uit deze bepaling volgt derhalve dat wanneer op het grondgebied van een lidstaat een onder deze verordening vallende onregelmatigheid wordt begaan en deze wordt vastgesteld door de autoriteiten van die lidstaat, deze autoriteiten in beginsel moeten overgaan tot de invordering van de opeisbare rechten en andere heffingen.

43 Zoals de advocaat-generaal in punt 49 van zijn conclusie heeft opgemerkt, kan aan de hand van dit artikel evenwel niet worden bepaald op welk tijdstip en waar een goed aan de douaneregeling wordt onttrokken, en derhalve evenmin welke lidstaat bevoegd is tot invordering van de uit dien hoofde verschuldigde rechten en heffingen, wanneer, zoals in het hoofdgeding, achtereenvolgens in verschillende lidstaten meerdere overtredingen of onregelmatigheden zijn begaan.

44 In de tweede plaats volgt uit artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn, voorzover hierin ter bepaling van het ontstaan van de douaneschuld wordt verwezen naar de douaneregelingen die voorzien in opschorting of ontheffing van invoerrechten, juncto de artikelen 11, lid 1, sub c, en 34, lid 1, van verordening nr. 2726/90, voorzover deze betrekking hebben op de verplichting de rechten en andere heffingen te betalen die eventueel opeisbaar zijn als gevolg van een tijdens of naar aanleiding van een communautair douanevervoer begane overtreding of onregelmatigheid, dat de plaats waar de onttrekking aan een douaneregeling als bedoeld in artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn plaatsvindt, niet alleen samenvalt met de plaats waar volgens deze richtlijn de belastingschuld ontstaat, maar ook met die waar de douaneschuld ontstaat.

45 Om de vragen van de verwijzende rechter te kunnen beantwoorden moet bijgevolg worden gekeken naar artikel 2, lid 1, van verordening nr. 2144/87, inzake het ontstaan van de douaneschuld, en, gelet op de omstandigheden die aan het hoofdgeding ten grondslag liggen, in het bijzonder naar het bepaalde sub c en d.

46 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 2, lid 1, sub c, van verordening nr. 2144/87 een douaneschuld bij invoer ontstaat wanneer een goed wordt onttrokken aan het douanetoezicht. Krachtens artikel 2, lid 1, sub d, van deze verordening ontstaat ook een douaneschuld wanneer niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke met betrekking tot aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit het gebruik van een douaneregeling, dan wel wanneer een van de voor het plaatsen van de goederen onder de betrokken regeling vastgestelde voorwaarden niet in acht wordt genomen, tenzij wordt vastgesteld dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen gebleven is voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling.

47 Artikel 3 van voormelde verordening preciseert het tijdstip en bijgevolg de plaats van het ontstaan van de douaneschuld in de in artikel 2, lid 1, sub c en d, van deze verordening genoemde gevallen.

48 Uit deze bepalingen volgt dat wanneer op het grondgebied van een lidstaat een onregelmatigheid plaatsvindt en wordt vastgesteld, de bevoegde autoriteiten van die lidstaat tot invordering van rechten zullen moeten overgaan wanneer die onregelmatigheid als onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht wordt gekwalificeerd.

49 Wanneer de onregelmatigheid daarentegen inhoudt dat niet aan een van de verplichtingen uit hoofde van een douaneregeling is voldaan of dat een van de voor het plaatsen van goederen onder deze regeling vastgestelde voorwaarden niet in acht is genomen, zullen deze autoriteiten het volledige douanevervoer in aanmerking kunnen nemen om te bepalen of de onregelmatigheid zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling. Indien dat het geval is, zal deze onregelmatigheid niet noodzakelijkerwijze de onttrekking aan de regeling voor douanevervoer meebrengen.

50 Wanneer op het grondgebied van verschillende lidstaten meerdere onregelmatigheden zijn begaan die onder het toepassingsgebied van artikel 2, lid 1, sub c en d, van verordening nr. 2144/87 kunnen vallen, volgt uit deze bepaling evenwel niet, welke van die onregelmatigheden in aanmerking moet worden genomen om het tijdstip en de plaats van het ontstaan van de douaneschuld te bepalen.

51 In dit verband dient allereerst te worden vastgesteld dat wanneer goederen onder de regeling voor extern communautair douanevervoer zijn geplaatst, zulks impliceert dat deze goederen vanaf het begin van de verrichtingen op het grondgebied van de Gemeenschap en tot de invordering van de wegens de onttrekking aan deze regeling verschuldigde invoerrechten, aan douanetoezicht moeten zijn onderworpen.

52 In de tweede plaats volgt uit de bepalingen van verordening nr. 2726/90, met name de artikelen 21, 22 en 34, alsmede uit de artikelen 2, lid 1, sub c en d, en 3 van verordening nr. 2144/87, dat de eerste handeling die in strijd met de regeling voor extern communautair douanevervoer wordt verricht, niet noodzakelijkerwijze de goederen aan deze regeling onttrekt, alsmede dat een onregelmatigheid die als onttrekking aan het douanetoezicht moet worden gekwalificeerd, altijd het ontstaan van de douaneschuld en dus de onttrekking van de goederen aan deze regeling ten gevolge heeft.

53 Hieruit volgt dat in een situatie als in het hoofdgeding het tijdstip en de plaats van de onttrekking aan de regeling voor extern communautair douanevervoer noodzakelijkerwijze het tijdstip en de plaats zijn waar de eerste onregelmatigheid is begaan die als onttrekking aan het douanetoezicht kan worden aangemerkt.

54 Om te beoordelen of een handeling een onttrekking aan het douanetoezicht vormt, dient te worden gekeken naar het arrest van 1 februari 2001, *D. Wandel* (C-66/99, *Jurispr.* blz. I-873). De in dit arrest uitgelegde nieuwe douanevoorschriften, die zijn neergelegd in verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), hebben geen wijziging gebracht in de draagwijdte van het begrip onttrekking aan het douanetoezicht zoals gebruikt in verordening nr. 2144/87, welke ten tijde van de feiten in het hoofdgeding van toepassing was.

55 Uit punt 47 van het reeds aangehaalde arrest *D. Wandel* blijkt dat dit begrip onttrekking moet worden opgevat als elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren.

56 In dit verband moet worden opgemerkt dat in omstandigheden als die in het hoofdgeding de in een lidstaat in strijd met de bepalingen van verordening nr. 2726/90 begane onregelmatigheden, bestaande in het verbreken van de verzegeling, het lossen van de goederen en het in het handelsverkeer brengen daarvan, een onttrekking aan het douanetoezicht vormen, zodat daardoor de goederen aan de regeling voor extern communautair douanetoezicht worden onttrokken. Wanneer daarentegen in een eerder stadium in een andere lidstaat de oorspronkelijke trekker is vervangen door een nieuwe, zonder verbreking van eventuele verzegeling en zonder lossen of overladen van de goederen, zou dit, zoals de advocaat-generaal in punt 81 van zijn conclusie opmerkt, de bevoegde douaneautoriteiten niet hebben belet in voorkomend geval hun controletaak uit te oefenen.

57 Gelet op bovenstaande overwegingen dient op de vragen van de verwijzende rechter te worden geantwoord dat wanneer goederen die onder de regeling voor extern communautair douanevervoer over de weg worden vervoerd, in het handelsverkeer van de Gemeenschap worden gebracht nadat op het grondgebied van verschillende lidstaten meerdere onregelmatige handelingen zijn verricht, de onttrekking aan deze regeling in de zin van artikel 7, lid 3, van de

Zesde richtlijn plaatsvindt op het grondgebied van de lidstaat waar de eerste handeling wordt verricht die als onttrekking aan het douanetoezicht kan worden aangemerkt.

Als onttrekking aan het douanetoezicht moet worden aangemerkt elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren.

Oogmerk

58 De verwijzende rechter vraagt bovendien of de handeling die bepalend kan zijn voor de onregelmatige onttrekking aan de regeling voor extern communautair douanevervoer in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat gevolg slechts teweeg kan brengen indien zij is verricht met het oogmerk de goederen in de Gemeenschap in het verkeer te brengen zonder inachtneming van de toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht.

59 Volgens Liberexim moet dat oogmerk aanwezig zijn. Volgens de Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie daarentegen is het van geen belang, of een handeling al of niet is verricht met het oogmerk de goederen aan het douanetoezicht te onttrekken en ze op onregelmatige wijze in de Gemeenschap in het verkeer te brengen.

60 Gelet op hetgeen in punt 54 van dit arrest is uiteengezet, kan in dit verband worden volstaan met te herinneren aan punt 48 van het reeds aangehaalde arrest D. Wandel, waarin het Hof heeft geoordeeld dat voor onttrekking van goederen aan het douanetoezicht niet het oogmerk daartoe hoeft te bestaan, maar dat daartoe enkel aan objectieve voorwaarden dient te zijn voldaan.

61 Derhalve dient op de vraag van de verwijzende rechter te worden geantwoord dat voor onttrekking van goederen aan het douanetoezicht niet het oogmerk daartoe hoeft te bestaan, maar dat daartoe enkel aan objectieve voorwaarden dient te zijn voldaan.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

62 De kosten door de Nederlandse en de Italiaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk alsmede de Commissie wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 23 juni 1999 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Wanneer goederen die onder de regeling voor extern communautair douanevervoer over de weg worden vervoerd, in het handelsverkeer van de Gemeenschap worden gebracht nadat op het grondgebied van verschillende lidstaten meerdere onregelmatige handelingen zijn verricht, vindt de onttrekking aan deze regeling in de zin van artikel 7, lid 3, 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, plaats op het grondgebied van de lidstaat waar de eerste handeling wordt verricht die als onttrekking aan het douanetoezicht kan worden aangemerkt.

Als onttrekking aan het douanetoezicht moet worden aangemerkt elk handelen of nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren.

2) Voor onttrekking van goederen aan het douanetoezicht hoeft niet het oogmerk daartoe te bestaan, maar dient enkel aan objectieve voorwaarden te zijn voldaan.