

|

61999C0371

Conclusie van advocaat-generaal Mischo van 27 november 2001. - 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

Conclusie van de advocaat generaal

1. De Hoge Raad der Nederlanden (hierna: de verwijzende rechterlijke instantie") verzoekt om 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, 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 (hierna: Zesde richtlijn").

I - De communautaire regelgeving

Fiscale bepalingen

2. Krachtens artikel 2, lid 2, van de Zesde richtlijn, is de invoer van goederen onderworpen aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW").

3. Artikel 7 van de Zesde richtlijn (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.

[...]"

4. Artikel 10, lid 3, 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.

[...]"

5. Artikel 21 van de Zesde richtlijn (Tegenover de schatkist tot voldoening van de belasting gehouden personen") bepaalt dat de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer verschuldigd is door degene(n) die als zodanig door de lidstaat van invoer wordt (worden) aangewezen of erkend.

Douane-bepalingen

6. Artikel 5, lid 2, sub a, van verordening (EEG) nr. 2726/90 van de Raad van 17 september 1990 betreffende communautair douanevervoer, opgenomen onder titel II (Toepassingsgebied"), bepaalt:

In afwijking van de artikelen 1 en 3 is de regeling voor communautair douanevervoer niet van toepassing op het vervoer van goederen dat plaatsvindt:

a) onder geleide van carnets TIR (TIR-Overeenkomst), op voorwaarde dat

1. dit vervoer buiten de Gemeenschap is begonnen of zal eindigen

[...]"

7. De artikelen 20, 21 en 22 van verordening nr. 2726/90 luiden als volgt:

zevenmaalArtikel 20

1. De in een document T1 vermelde goederen kunnen, zonder dat een nieuwe aangifte behoeft te worden gedaan, in of op een ander vervoermiddel worden overgeladen onder toezicht van de bevoegde autoriteiten van de lidstaat op welks grondgebied de overlading zal plaatsvinden. In dat geval tekenen de bevoegde autoriteiten een en ander aan op het document T1.

2. De bevoegde autoriteiten kunnen, onder door hen te bepalen voorwaarden, overlading zonder hun toezicht toestaan. In een dergelijk geval tekent de vervoerder een en ander aan op het document T1 en stelt hij de bevoegde autoriteiten van de lidstaat waar de overlading heeft plaatsgevonden daarvan op de hoogte met het oog op de visering.

Artikel 21

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 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.
4. Wanneer de vervoerder, wegens een ongeval of ten gevolge van een ander voorval tijdens het vervoer, niet in staat is de in artikel 13 bedoelde termijn in acht te nemen, moet hij de bevoegde autoriteit bedoeld in lid 1 zo spoedig mogelijk daarvan verwittigen. Deze autoriteit tekent een en ander aan op het document T1.

Artikel 22

1. De goederen moeten, onder overlegging van het document T1, aan het kantoor van bestemming worden aangebracht.
2. Het kantoor van bestemming voorziet de exemplaren van het document T1 van aantekeningen omtrent de uitslag van de verrichte controle, zendt onverwijld een exemplaar aan het kantoor van vertrek terug en behoudt het andere exemplaar.
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."
8. Artikel 34 van verordening nr. 2726/90, opgenomen in hoofdstuk 4 (Onregelmatigheden") van titel V van deze verordening, bepaalt:
 1. 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.
 2. Wanneer wordt vastgesteld dat bij een communautair douanevervoer een overtreding of een onregelmatigheid is begaan, zonder dat het mogelijk is de plaats te bepalen waar zij is begaan, wordt deze overtreding of onregelmatigheid geacht te zijn begaan in de lidstaat waar zij is vastgesteld.

3. Wanneer de zending niet aan het kantoor van bestemming is aangebracht en de plaats van de overtreding of onregelmatigheid niet kan worden vastgesteld, wordt deze overtreding of onregelmatigheid geacht te zijn begaan

- in de lidstaat waartoe het kantoor van vertrek behoort,

of

- in de lidstaat waartoe het kantoor van doorgang bij binnenkomst in de Gemeenschap behoort en waaraan een kennisgeving van doorgang is afgegeven,

tenzij binnen een nader te bepalen termijn, ten genoegen van de bevoegde autoriteiten het bewijs wordt geleverd van de regelmatigheid van het communautair douanevervoer of van de plaats waar de overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan.

Indien, bij gebreke van een dergelijk bewijs, genoemde overtreding of onregelmatigheid geacht blijft te zijn begaan in de lidstaat van vertrek of in de lidstaat van binnenkomst als bedoeld in de eerste alinea, tweede streepje, worden de rechten en andere heffingen op de betrokken goederen door deze lidstaat geïnd volgens de communautaire of nationale bepalingen.

Indien vóór het verstrijken van een termijn van drie jaar, te rekenen vanaf de datum van geldigmaking van de aangifte T1, kan worden vastgesteld in welke lidstaat genoemde overtreding of onregelmatigheid daadwerkelijk is begaan, gaat deze lidstaat overeenkomstig de communautaire of nationale bepalingen over tot de inning van de rechten en andere heffingen (met uitzondering van die welke overeenkomstig de tweede alinea als eigen middelen van de Gemeenschap worden geïnd) op de betrokken goederen. In dat geval worden de aanvankelijk geïnde rechten en andere heffingen (met uitzondering van die welke als eigen middelen van de Gemeenschap worden geïnd) terugbetaald zodra het bewijs is geleverd dat deze zijn geïnd.

[...]"

9. Artikel 2 van de Douaneovereenkomst inzake het internationale vervoer van goederen onder dekking van carnets TIR, gesloten op 14 november 1975 te Genève (hierna TIR-Overeenkomst"), goedgekeurd namens de Europese Economische Gemeenschap bij verordening (EEG) nr. 2112/78 van de Raad van 25 juli 1978, bepaalt:

Deze Overeenkomst is van toepassing op het vervoer van goederen dat, tussen een douanekantoor van vertrek van een Overeenkomstsluitende Partij en een douanekantoor van bestemming van een andere of van dezelfde Overeenkomstsluitende Partij, over een of meer grenzen, zonder tussentijdse in- en uitlading van die goederen zelf, plaatsvindt in wegvoertuigen, vervoerscombinaties of in containers, mits een gedeelte van het traject tussen het begin en het einde van het TIR-vervoer over de weg wordt afgelegd."

10. Artikel 25 van de TIR-Overeenkomst bepaalt:

Indien een douaneverzegeling onderweg is verbroken [...] of indien goederen zijn teloorgegaan of zijn beschadigd zonder dat de verzegeling werd verbroken, wordt de in bijlage 1 bij deze Overeenkomst voor het gebruik van het carnet TIR vastgestelde procedure gevolgd, zulks onverminderd de eventuele toepassing van de bepalingen van de nationale wetgevingen en wordt een proces-verbaal van bevinding opgemaakt, dat zich in het carnet TIR bevindt."

11. De artikelen 36 en 37 van de TIR-overeenkomst bepalen:

Artikel 36

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.

Artikel 37

Wanneer het niet mogelijk is vast te stellen op welk grondgebied een onregelmatigheid is begaan, dan wordt deze geacht te zijn begaan op het grondgebied van de Overeenkomstsluitende Partij waar zij is vastgesteld."

12. Artikel 2 van verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld, opgenomen in deel A (Douaneschuld bij invoer") van titel I (Ontstaan van de douaneschuld"), bepaalt in lid 1, sub c en d:

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."

13. Artikel 3 van genoemde verordening leert ons dat:

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."

14. Een van de wijzen van onttrekking van goederen aan het douanetoezicht" in de zin van artikel 2 van verordening nr. 2144/87 wordt nader bepaald in artikel 1 van verordening (EEG) nr. 597/89 van de Commissie van 8 maart 1989 tot vaststelling van enige nadere bepalingen voor de toepassing van verordening nr. 2144/87, dat als volgt luidt:

Als onttrekking van goederen aan het douanetoezicht in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van verordening (EEG) nr. 2144/87 worden aangemerkt de douaneaangifte voor deze goederen, iedere andere handeling die dezelfde rechtsgevolgen heeft, alsmede de overlegging ter visering aan de bevoegde autoriteiten van een document, wanneer dit tot gevolg heeft dat aan deze goederen ten onrechte de douanestatus van communautaire goederen wordt toegekend."

15. Aangezien - zoals hierna zal blijken - de feiten in het hoofdgeding zich hebben voorgedaan vóór de datum vanaf welke verordening (EEG) nr. 2913/92 van toepassing is, valt deze laatste niet binnen het rechtskader in de onderhavige zaak.

II - Feiten in het hoofdgeding

16. In de maanden oktober en november 1993 zijn partijen melkpoeder, afkomstig uit Litouwen, naar Nederland gebracht. Tweemaal vond het vervoer vanuit Litouwen plaats onder geleide van een carnet TIR, en zevenmaal - vanaf de grens van het douanegebied van de Gemeenschap - onder geleide van een document T1.

17. De partijen melkpoeder 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 zijn met toepassing van de daartoe voorgeschreven formaliteiten in Duitsland het douanegebied van de Gemeenschap binnengebracht en onder geleide van de carnets TIR verder vervoerd. De andere goederen werden, geladen in de genoemde vervoermiddelen, per veerboot naar het douanegebied van de Gemeenschap vervoerd met de bedoeling na aankomst in Duitsland onder douanetoezicht in het handelsverkeer te worden gebracht. 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 werden op de carnets TIR en op de documenten T1, welke aangaven dat de goederen bestemd waren voor aflevering in Portugal, de kentekens van zowel de trekker als de oplegger vermeld.

19. Niettemin werden de goederen overgebracht naar het op Duits grondgebied gelegen terrein van Haukes Transportgesellschaft GmbH te Wyler (Duitsland), nabij de Duits-Nederlandse grensovergang aldaar. Een zekere Jan Lamme, tegen wie als hoofdverdachte met betrekking tot de onderhavige invoer een strafrechtelijke procedure is ingesteld, dan wel een lid van de door hem opgerichte organisatie, wachtte daar met een trekker met een Nederlands kenteken de vervoermiddelen op. De oplegger werd losgekoppeld van de oorspronkelijke trekker en aan deze trekker gekoppeld, zonder dat de douaneautoriteiten hiervan op de hoogte werden gesteld.

20. De goederen werden vervolgens naar Nederlands grondgebied vervoerd. Zij werden niet, vergezeld van de bijhorende carnets TIR of de documenten T1, aangebracht bij de op de documenten vermelde kantoren van bestemming, zoals bepaald in artikel 22, lid 1, van verordening nr. 2726/90, of bij een bureau van bestemming in Nederland.

21. Nadat de goederen door Lamme waren verkocht aan de vennootschap Liberexim BV (hierna Liberexim"), en vervolgens door deze laatste aan een derde Nederlandse vennootschap, zijn de goederen in hetzelfde jaar voor rekening van laatstgenoemde vennootschap afgeleverd bij opslagfaciliteiten van een twaalfstal bedrijven te Nederland.

22. De Inspecteur van de Belastingdienst Arnhem (hierna: inspecteur") heeft, zich op het standpunt stellende dat artikel 18, lid 1, aanhef en letter c, van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968 (Stb. 329; hierna: Wet OB") van toepassing is, omdat de partijen melkpoeder in Nederland zijn onttrokken" aan een douaneregeling, Liberexim bij brief van 26 januari 1996

verzocht een bedrag van 70 676,10 NLG ter zake van BTW te betalen.

23. Nadat het door Liberexim ingediende bezwaar door de inspecteur was afgewezen, heeft eerstgenoemde tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Arnhem (Nederland).

24. Bij arrest van 18 maart 1998 heeft dit rechtscollege het beroep van Liberexim verworpen. Het Gerechtshof heeft artikel 18 van de wet OB aldus uitgelegd, dat het belastbare feit invoer van goederen" zich met name voordoet wanneer de goederen in Nederland aan een douaneregeling worden onttrokken". Het heeft uit de vastgestelde feiten en uit de processen-verbaal geconcludeerd dat de goederen in kwestie in Nederland onttrokken" waren aan de regeling voor extern communautair douanevervoer en niet, zoals door Liberexim beweerd, in Duitsland.

25. Liberexim heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Liberexim voert aan dat de verschuldigdheid van de BTW in Duitsland is ontstaan, omdat het vooropgezette plan bestond om de goederen te doen vervoeren naar een andere dan de in de aangifte vermelde bestemming. Hierdoor is volgens haar niet voldaan aan de voorwaarden die in acht moeten worden genomen wanneer goederen onder een regeling voor extern communautair douanevervoer worden geplaatst.

III - De prejudiciële vragen

26. In de gegeven omstandigheden heeft de verwijzende rechterlijke instantie, van oordeel dat voor de beslechting van het geschil artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn dient te worden uitgelegd, bij arrest van 23 juni 1999 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?"

IV - Standpunten van partijen

27. De standpunten van de verschillende betrokken partijen met betrekking tot de eerste vraag kunnen als volgt worden samengevat:

28. Volgens Liberexim [vloeit] uit artikel 34 [van verordening nr. 2726/90 betreffende communautair douanevervoer] [...] voort dat een douaneschuld ontstaat bij onregelmatigheden enerzijds en bij overtredingen anderzijds. Noch aan overtredingen, noch aan onregelmatigheden in de zin van deze bepalingen wordt enig vereiste gesteld." Daaruit volgt volgens Liberexim dat het uitgangspunt dient te zijn dat iedere overtreding of onregelmatigheid het ontstaan van verschuldigdheid van invoerrechten tot gevolg heeft".

29. Volgens Liberexim zou een bruikbaar antwoord op de gestelde vragen dan ook gebieden dat uw Hof zou oordelen dat onderdeel a van de eerste vraag van de Hoge Raad bevestigend zou worden beantwoord, nu reeds ten gevolge van de in het arrest van de Hoge Raad geschetste handelingen, welke werden verricht in strijd met de bepalingen van gemeenschapsrecht in het algemeen en met de bepalingen van de verordening (EEG) nr. 2855/85 in het bijzonder, de verschuldigdheid van invoerrechten is ontstaan".

30. De Nederlandse regering is van oordeel dat [v]oor de vaststelling van de plaats van het ontstaan van de verschuldigdheid van omzetbelasting bij invoer in geval goederen, geplaatst onder de regeling van extern communautair douanevervoer als bedoeld in artikel 7, lid 3, Zesde richtlijn, aan die regeling worden onttrokken, [...] de plaats van het ontstaan van de douaneschuld [dient] te worden vastgesteld".

31. Volgens haar ontstaat de douaneschuld op het moment waarop de goederen worden gelost uit het vervoermiddel - in het onderhavige geval na verbreking van de zegels - zonder dat zij worden aangebracht bij een kantoor van bestemming, aangezien deze handeling een onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht inhoudt, als bedoeld in artikel 2, lid 1, sub c, van verordening nr. 2144/87.

32. De Nederlandse regering voegt daaraan toe dat het antwoord op de vraag of het omwisselen van de trekker, bedoeld in vraag 1, sub a, van de verwijzende rechterlijke instantie, een douaneschuld in de zin van artikel 2, lid 1, sub d, van verordening nr. 2144/87 tot gevolg heeft, geen enkele relevantie meer heeft zodra het bestaan is vastgesteld van een handeling die een douaneschuld in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van verordening nr. 2144/87 heeft doen ontstaan. Volgens haar heeft de systematiek van de bepalingen tot gevolg dat het criterium van de niet-nakoming van een van de verplichtingen of de niet-inachtneming van een van de voorwaarden van artikel 2, lid 1, sub d, van verordening nr. 2144/87, niet meer kan worden toegepast.

33. De Nederlandse regering stelt het Hof daarom voor te antwoorden dat [v]an ,onttrekken aan de regeling voor extern 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, [...] eerst sprake [is] 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".

34. De Italiaanse regering is van mening dat alleen de handelingen op grond waarvan eenduidig aan de betrokken vervoerder de bedoeling kan worden toegeschreven, de beschikking te verkrijgen over aan een bepaalde douaneregeling onderworpen goederen, zonder voorafgaande vervulling van de relevante douaneformaliteiten, onbetwistbaar de onregelmatige onttrekking" van deze goederen aan een dergelijke regeling kunnen vormen. Louter formele verzuimen die achteraf

hersteld kunnen worden, kunnen derhalve niet de douaneschuld en daarmee evenmin de belastingschuld doen ontstaan.

35. Daarom kan volgens de Italiaanse regering de enkele omwisseling van de vervoermiddelen, wanneer er geen eenduidige aanwijzingen zijn van het voornemen om de goederen aan het douanetoezicht te onttrekken en niet bij het douanekantoor van bestemming aan te brengen, niet worden aangemerkt als een handeling die de onregelmatige onttrekking" van goederen aan de douaneregeling waaraan zij waren onderworpen, impliceert. Het onttrekken" aan de douaneregeling TIR en aan de regeling voor extern douanevervoer kan in de hoofdzaak dus niet worden geacht te hebben plaatsgevonden in Duitsland. Dit heeft volgens deze regering daarentegen in Nederland plaatsgevonden, het land waar de betreffende goederen illegaal, buiten ieder toezicht van de douanebeambten om, in het handelsverkeer zijn gebracht.

36. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk valt het onttrekken" van de goederen aan de regeling voor douanevervoer samen met het ontstaan van de belastingschuld. Het voornaamste doel van de regeling voor extern communautair douanevervoer is volgens haar immers de opschorting van douanerechten. Op het moment waarop de douaneschuld ontstaat, moeten de goederen worden geacht niet langer onder de regeling voor extern communautair douanevervoer te vallen.

37. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk ontstaat de douaneschuld op het moment waarop zich de eerste handeling voltrekt die hetzij als een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van verordening nr. 2144/87 kan worden gekwalificeerd, hetzij als niet-nakoming of niet-inachtneming in de zin van artikel 2, lid 1, sub d, van deze verordening. Als een handeling aldus wordt gekwalificeerd, doet zij de douaneschuld ontstaan zonder dat een volgende gebeurtenis daarin nog verandering kan brengen. Voor de betrokken kwalificatie is opzet niet relevant. Alleen objectieve elementen dienen in aanmerking te komen.

38. De regering van het Verenigd Koninkrijk is van mening dat in casu het ontstaan van de douaneschuld en dus het onttrekken" van de goederen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer, in Duitsland hebben plaatsgevonden, aangezien de omwisseling van de trekker volgens haar niet alleen als een onttrekking aan het douanetoezicht moet worden beschouwd, maar tevens als niet-inachtneming van een van de voorwaarden voor de toepasselijkheid van de douaneregeling op de goederen.

39. De analyse van de Commissie naar aanleiding van de gestelde vraag komt tot uiting in het antwoord dat zij aan het Hof voorstelt en dat als volgt luidt:

1. De onttrekking aan de regeling voor extern communautair douanevervoer, in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn, die niet op regelmatige wijze geschiedt, stemt overeen met:

- hetzij de onttrekking van de onder deze regeling geplaatste goederen aan het douanetoezicht;
- hetzij de niet-uitvoering van één van de verplichtingen die voortvloeien uit het feit dat goederen onder de regeling van het externe communautaire douanevervoer worden geplaatst, tenzij wordt aangetoond dat deze vorm van verzuim geen gevolg heeft gehad voor de juiste werking van de regeling in de zin van artikel 2 van verordening nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987.

2. De eerste handeling die wordt verricht met miskenning van de externe doorvoerregeling maakt niet noodzakelijkerwijze een onttrekking aan de regeling voor extern douanevervoer uit. Van een dergelijke onttrekking is sprake bij de eerste handeling die het douanetoezicht in het gedrang brengt, wanneer deze onregelmatigheid niet werd verholpen overeenkomstig de bepalingen van verordening nr. 2726/90 van de Raad.

3. Wanneer het douanetoezicht in het gedrang wordt gebracht door een reeks onregelmatigheden, is het de eerste onregelmatigheid die niet van ondergeschikt belang is, die in aanmerking moet worden genomen om de plaats te bepalen waar de goederen aan het externe communautair douanevervoer zijn onttrokken.

4. Een onregelmatigheid kan nooit als van ondergeschikt belang worden beschouwd wanneer zij tot doel heeft het douanetoezicht te compromitteren."

40. Uit voorgaande uiteenzettingen volgt, samengevat, dat volgens Liberexim en de regering van het Verenigd Koninkrijk de onttrekking" van de goederen aan de regeling voor extern douanevervoer in Duitsland heeft plaatsgevonden, terwijl de Nederlandse en de Italiaanse regering menen dat deze in Nederland heeft plaatsgevonden. De Commissie neemt geen standpunt in met betrekking tot de omstandigheden in het hoofdgeding, maar geeft mijns inziens toe dat er reden is de ernst van beide opeenvolgende inbreuken met elkaar te vergelijken.

V - Beoordeling

41. De Hoge Raad wenst in wezen te vernemen, of goederen moeten worden geacht aan de regeling voor extern communautair douanevervoer te zijn onttrokken" op het moment waarop zij zijn gelost - na verbreking van de eventueel aanwezige verzegeling - en in het verkeer zijn gebracht, zonder dat is voldaan aan de verplichting de goederen en het document T1 bij het kantoor van bestemming aan te brengen, dan wel of het, zelfs in dit geval, denkbaar is dat deze onttrekking" al eerder, als gevolg van de niet-inachtneming van enige bepaling in verband met deze regeling, heeft plaatsgevonden.

42. Teneinde deze vraag te kunnen beantwoorden, verzoekt de Hoge Raad het Hof om uitlegging van het begrip onttrekken" in artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn, dat als volgt luidt: In afwijking van lid 2, vindt, wanneer een in lid 1, onder a, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, sub 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."

43. Aangezien deze bepaling naar verschillende regelingen" verwijst en uit het verwijzingsarrest blijkt dat de goederen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, met toepassing van twee verschillende regelingen, namelijk de regeling voor extern communautair douanevervoer en de regeling TIR, de Gemeenschap zijn binnengekomen, ben ik van mening dat het begrip onttrekking" volledigheidshalve in de context van beide regelingen moet worden onderzocht, ook al wordt in de prejudiciële vragen enkel melding gemaakt van de regeling voor extern communautair douanevervoer.

44. Ik zal derhalve allereerst onderzoeken, op welk moment een goed kan worden geacht aan een regeling voor extern communautair douanevervoer te zijn onttrokken".

45. De in dit verband relevante verordening nr. 2726/90 geeft slechts een expliciet antwoord op deze vraag voor het geval vervoer op regelmatige wijze heeft plaatsgevonden. In de bewoordingen van artikel 23 ervan eindigt immers [h]et communautaire douanevervoer [...] wanneer de goederen en het bijbehorende document T1 bij het kantoor van bestemming worden aangebracht".

46. Voor het geval het vervoer op onregelmatige wijze heeft plaatsgevonden, bepaalt artikel 34, lid 1, van verordening nr. 2726/90: 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."

47. Uit deze bepaling volgt, dat vervolging naar aanleiding van een overtreding moet worden ingesteld in de lidstaat waar zij is begaan, indien deze lidstaat kan worden vastgesteld. Wanneer de overtreding van dien aard is dat zij tot invordering van rechten en andere heffingen moet leiden, dienen deze rechten en heffingen in deze lidstaat te worden ingevorderd.

48. Het is duidelijk dat in een geval als waarvan in het hoofdgeding sprake is, aan alle criteria van artikel 34 van verordening nr. 2726/90 is voldaan:

- de overtreding, bestaande in verbreking van de zegels en het lossen van de goederen, is in Nederland vastgesteld omdat anders de Nederlandse rechter niet zou zijn geadieerd;

- zij is ook in deze lidstaat begaan;

- zij heeft onbetwistbaar het douanevervoer doen beëindigen en de onttrekking" van de goederen aan deze regeling veroorzaakt;

- de invordering van rechten en andere heffingen zou dus in Nederland dienen plaats te vinden.

49. Verweerder beroept zich echter op een andere overtreding, die in een eerder stadium in een andere lidstaat is begaan. Zou dit kunnen betekenen, dat de Nederlandse autoriteiten en rechters niet bevoegd zijn? Is het denkbaar dat de onttrekking" (die vanzelfsprekend maar één keer kan plaatsvinden), ondanks alles, al heeft plaatsgevonden bij een eerdere overtreding? Artikel 34 van verordening nr. 2726/90 brengt geen uitkomst, omdat het immers geen duidelijkheid biedt voor die gevallen waarin onregelmatigheden of overtredingen na elkaar zijn begaan in verschillende lidstaten, evenmin als het definieert in welke gevallen tot invordering van rechten en heffingen moet worden overgegaan. Er moet dus worden nagegaan of andere bepalingen de in een dergelijk geval te volgen regel geven.

50. De regering van het Verenigd Koninkrijk, de Nederlandse regering en de Commissie zijn van mening dat slechts verordening nr. 2144/87 een oplossing voor dit probleem kan bieden.

51. Op het eerste gezicht lijkt, gelet op artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn, deze benadering niet voor de hand liggend. Na te hebben bepaald dat voor goederen die onder een van de in artikel 7, lid 3, bedoelde regelingen zijn geplaatst, het belastbare feit pas plaatsvindt en de belasting pas verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de goederen aan deze regelingen worden onttrokken, vervolgt dit artikel met de bepaling dat voor aan invoerrechten onderworpen goederen echter [...] het belastbare feit plaats[vindt] en [...] de belasting verschuldigd [wordt] op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden [ter zake van de douanerechten of de heffingen waaraan de ingevoerde goederen zijn onderworpen] plaatsvinden".

52. De term echter" aan het begin van deze alinea, wekt de indruk als zouden er wijzen van onttrekken" kunnen zijn die niet samenvallen met het ontstaan van de douaneschuld.

53. Van de andere kant is de stelling dat er sprake moet zijn van onttrekking" aan de regeling voor extern communautair douanevervoer op het moment waarop de douaneschuld ontstaat, mijns inziens volstrekt logisch.

54. Zoals de Italiaanse regering opmerkt, blijft de heffing van douanerechten immers opgeschort in het geval waarin een goed is onderworpen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer. Deze opschorting van de douaneschuld is geen gegeven van ondergeschikte betekenis, maar vormt, zoals ook de regering van het Verenigd koninkrijk beklemtoont, het fundamentele kenmerk, en zelfs de bestaansreden van deze regeling. Het valt namelijk moeilijk in te zien wat nog het nut zou zijn van een regeling voor extern communautair douanevervoer,

wanneer deze niet de opschorting van de heffing van douanerechten tot aan de plaats van bestemming met zich bracht.

55. Hieruit volgt dat wanneer de betreffende regelgeving, meer in het bijzonder verordening nr. 2144/87, bepaalt dat in geval van specifieke onregelmatigheden een douaneschuld ontstaat met betrekking tot goederen die zijn onderworpen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer, men er, althans in beginsel, van uit moet gaan dat deze goederen tegelijkertijd aan deze regeling worden onttrokken" omdat vanaf dat moment het wezenlijke kenmerk van deze regeling ontbreekt.

56. Ik ben daarom, in weerwil van artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn, van mening dat het probleem met inachtneming van verordening nr. 2144/87 moet worden bekeken.

57. Daartoe moet worden nagegaan, in welke gevallen volgens verordening nr. 2144/87 een douaneschuld ontstaat.

58. Volgens artikel 2 van deze verordening gaat het onder meer om de volgende situaties:

1. Er ontstaat een douaneschuld bij invoer:

a) wanneer [...] goederen in het vrije verkeer worden gebracht [...];

b) wanneer [...] goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht [...]

[...]

c) wanneer aan de rechten bij invoer onderworpen goederen onttrokken worden aan het douanetoezicht dat [...] 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 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 betrokken douaneregeling;

[...]"

59. Het is wel duidelijk, dat van de omstandigheden die een douaneschuld doen ontstaan, voor de onderhavige zaak de gevallen sub c en d in de beschouwing moeten worden betrokken.

60. In casu kan niemand weerspreken dat de verwijzende rechterlijke instantie zich gesteld ziet voor feiten dat zich in Nederland hebben voorgedaan en die ontegenzeggelijk zijn aan te merken als een onttrekking aan het douanetoezicht, namelijk het lossen van de goederen, na verbreking van de verzegeling, en het in het handelsverkeer brengen ervan zonder dat wordt voldaan aan de verplichting de goederen en het document T1 aan te brengen bij het kantoor van bestemming.

61. Moet het onttrekken" van deze goederen niettemin worden geacht reeds eerder te hebben plaatsgevonden omdat zich op een eerder tijdstip in een andere lidstaat een feit - in casu het omwisselen van de trekker - heeft voorgedaan dat, ook al vormt het mogelijk een van de gevallen sub c of d, niettemin minder ernstig lijkt dan de feiten die zich in Nederland hebben voorgedaan?

62. Volgens een eerste opvatting, die door de regering van het Verenigd Koninkrijk en, wat het resultaat betreft, ook door Liberexim wordt verdedigd, doet het onttrekken" aan de regeling voor

extern communautair douanevervoer zich voor op het moment waarop de eerste wezenlijke handeling plaatsvindt ter zake van hetzij een onttrekken van het goed aan het douanetoezicht hetzij een niet voldoen aan een van de verplichtingen die voortvloeien uit het gebruik van de regeling voor extern communautair douanevervoer of de niet-inachtneming van een van de voorwaarden waaronder een goed onder de betrokken regeling mag worden geplaatst.

63. Ter ondersteuning van deze stelling kan vooral worden opgemerkt, dat de regeling voor extern communautair douanevervoer een uitzondering vormt op de algemene regel, dat goederen die worden ingevoerd in de Gemeenschap belast worden op het moment waarop zij de buitengrens passeren.

64. Aangezien het hier om een uitzondering gaat, kan de fictie van extraterritorialiteit slechts toepassing vinden zolang alle verplichtingen die de regeling voor extern communautair douanevervoer oplegt, strikt worden nagekomen. Deze conclusie gaat te meer op aangezien de goederen op het grondgebied van de Gemeenschap circuleren zonder voortdurend door de douaneautoriteiten te worden gecontroleerd. De vervoerders profiteren dus van een soort "vertrouwenscontract" in ruil voor de inachtneming van de in de regeling gestelde voorwaarden.

65. Een goed wordt dus noodzakelijkerwijze aan de regeling onttrokken zodra een van de verplichtingen die deze met zich brengt, niet meer wordt vervuld, met andere woorden zodra een handeling wordt verricht die is aan te merken hetzij als een onttrekking aan het douanetoezicht, hetzij als een niet voldoen aan een van de verplichtingen welke met betrekking tot aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit het gebruik van de betreffende regeling, dan wel als een niet-inachtneming van de voor het plaatsen van de goederen onder de betrokken regeling gestelde voorwaarden, tenzij wordt vastgesteld dat laatstgenoemde vormen van verzuim zonder werkelijke gevolgen zijn gebleven voor de goede werking van de betrokken douaneregeling.

66. Wanneer vervolging wordt ingesteld in de lidstaat waar de goederen onder de regeling voor extern communautair douanevervoer zijn geplaatst, is het aan de bevoegde rechter van deze lidstaat om na te gaan of op het grondgebied van de staat waartoe hij behoort inderdaad een inbreuk op de regeling voor communautair douanevervoer is gemaakt.

67. Indien deze inbreuk kan worden beschouwd als een onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht, zal deze rechter de beslissing tot heffing van de rechten moeten bevestigen.

68. Wanneer het daarentegen om het niet [...] voldaan [zijn] aan een van de verplichtingen gaat of om de niet-inachtneming van de voorwaarden voor het plaatsen van een goed onder deze regeling, zal de rechter nagaan of voor hem kan worden aangetoond dat de overtreding een correcte voltooiing van het vervoer niet heeft belemmerd. De betrokken vervoerder zal daartoe moeten bewijzen dat de goederen, nog verzegeld en met het document T1 intact, werkelijk bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht. Op die manier zal de rechter van de staat van vertrek dus rekening kunnen houden met de omstandigheden waaronder het douanevervoer over het grondgebied van andere lidstaten is voortgezet.

69. Indien daarentegen geen objectief vast te stellen overtreding is begaan op het grondgebied van de lidstaat waartoe de geadieerde rechter behoort, zal deze laatste zich onbevoegd dienen te verklaren.

70. Hoe is nu de situatie wanneer, zoals in het onderhavige geval, een overtreding is vastgesteld en een rechter is geadieerd in een lidstaat waar het douanevervoer is voortgezet of beëindigd? In dat geval zal de rechter uiteraard de aard onderzoeken van de overtreding die op het grondgebied van zijn land heeft plaatsgevonden. Wanneer men hem erop wijst, dat al eerder een overtreding in een andere lidstaat heeft plaatsgevonden, zal hij moeten beslissen welke overtreding de "onttrekking" van de goederen aan de regeling tot gevolg heeft gehad.

71. Het lijkt mij duidelijk dat, wanneer een goed onder een regeling is geplaatst die een douanetoezicht gedurende het gehele vervoer met zich brengt, de onttrekking van het goed aan dit toezicht de zwaarste overtreding vormt die zich kan voordoen. Het is deze overtreding die noodzakelijkerwijze het "onttrekken" van goederen aan deze regeling moet meebrengen.

72. Voor deze zienswijze pleit ook dat volgens artikel 2, lid 1, sub d, van verordening nr. 2144/87, wanneer niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen" of wanneer een van de [...] voorwaarden niet in acht wordt genomen", geen douaneschuld ontstaat wanneer wordt vastgesteld dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van de betrokken douaneregeling. In deze gevallen is een discussie over de werkelijke ernst van de overtreding dus op haar plaats.

73. Dit toont al aan - verwezen zij hier naar punt a van de eerste prejudiciële vraag - dat niet iedere eerste handeling die ten aanzien van de goederen wordt verricht in strijd met enig voorschrift" dat is verbonden met de regeling voor extern douanevervoer, de goederen noodzakelijkerwijze en automatisch aan deze regeling onttrekt.

74. Daarentegen is geen voorbehoud van dien aard gemaakt met betrekking tot het geval van onttrekking van een goed aan het douanetoezicht". Zodra de onttrekking is vastgesteld, ontstaat automatisch de douaneschuld.

75. De rechter die geconfronteerd wordt met een situatie als die welke in het hoofdgeding ter discussie staat, zal dus moeten vaststellen of een van beide overtredingen als een onttrekking van de goederen aan het toezicht van de douaneautoriteiten kan worden beschouwd.

76. Wat echter wanneer twee opeenvolgende overtredingen op het eerste gezicht beide als onttrekking" lijken te kunnen worden aangemerkt?

77. Ik ben van mening dat het in een dergelijk geval de nationale rechter vrij staat te beslissen, welke van de twee overtredingen het duidelijkst de kenmerken van een onttrekking vertoont.

78. In casu wordt de eerste overtreding door de Hoge Raad als volgt omschreven: door het omwisselen van de trekker (zonder dat de douaneautoriteiten daarvan op de voet van artikel 20 van verordening nr. 2726/90 inzake het douanevervoer in kennis werden gesteld) kwam het transport niet langer overeen met de aangifte voor het extern douanevervoer, waarop, ter identificatie en handhaving van het douanetoezicht, zowel het kenteken van het trekkende voertuig als dat van de oplegger was vermeld". Deze vermelding wordt voorgeschreven door twee door de Hoge Raad aangehaalde verordeningen van de Raad.

79. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk vormt een dergelijk omwisselen van een trekker een geval van onttrekking van goederen aan het douanetoezicht.

80. *Mijns inziens beantwoorden feiten zoals die welke in Nederland zijn vastgesteld echter in veel grotere mate dan het omwisselen van de trekker aan de definitie die het Hof heeft gegeven in het arrest D. Wandel (uitgesproken na het verwijzingsarrest). Onder punt 47 van dit arrest kan immers worden gelezen:*

het begrip onttrekking [moet] derhalve [...] worden opgevat als elke handeling of elk nalaten die/dat tot gevolg heeft, dat de bevoegde douaneautoriteit, zij het tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en wordt belet de controles uit te voeren als bedoeld in artikel 37, lid 1, van het douanewetboek".

81. *Wanneer de goederen zich nog steeds in het deel van het vervoermiddel bevinden waarin ze na verzegeling door het douanekantoor van vertrek waren geplaatst, blijft het voor een douane- of politiepatrouille die het transport onderschept, mogelijk zich toegang tot deze goederen te verschaffen om te verifiëren of de zegels nog wel dezelfde zijn als die welke door het kantoor van vertrek waren aangebracht, of om te verifiëren of de goederen qua aard en hoeveelheid wel overeenstemmen met die welke bij dit bureau aan het begin van het douanevervoer waren aangebracht.*

82. *Ik kom derhalve tot de conclusie dat in omstandigheden als die waarvan in het hoofdgeding sprake is, de verbreking van de verzegeling, het lossen van de goederen en het in het handelsverkeer brengen daarvan, tezamen genomen het onttrekken" van deze goederen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer vormen.*

83. *Deze conclusie wordt mijns inziens kracht bijgezet door de twee volgende overwegingen. Allereerst moet het nuttige effect van de bepalingen met betrekking tot de regeling voor douanevervoer worden gewaarborgd. Dit zou in gevaar komen indien geen vervolging naar aanleiding van het verzuim zou kunnen worden ingesteld in de lidstaat waar onbetwistbaar is vastgesteld dat de goederen er zijn gelost en in het verkeer zijn gebracht, zulks om de eenvoudige reden dat voorheen in een andere lidstaat een andere onregelmatigheid heeft plaatsgevonden die tot dan toe niet was ontdekt en bestraft. Overigens is het niet uitgesloten, dat in veel gevallen de precieze aard van deze onregelmatigheid en de verantwoordelijke persoon, moeilijk vast te stellen zijn.*

84. *In de tweede plaats is het, wanneer in de loop van eenzelfde douanevervoer twee opeenvolgende onregelmatigheden zijn begaan en alleen de tweede daarvan heeft geleid tot een daadwerkelijk in het verkeer brengen van de goederen, in overeenstemming met de geest van het BTW-stelsel, dat de BTW wordt geheven door de lidstaat waar de goederen in het verkeer zijn gebracht en niet door de lidstaat over grondgebied waarvan ze slechts zijn vervoerd.*

85. *De verwijzende rechterlijke instantie vraagt zich ook nog af, of belang moet worden gehecht aan het feit dat bij de handeling sprake is van het oogmerk om de goederen in strijd met de op de betreffende regeling toepasselijke bepalingen in het handelsverkeer van de Gemeenschap te brengen.*

86. *Deze vraag dient ontkennend te worden beantwoord.*

87. In het hiervoor aangehaalde arrest D. Wandel heeft het Hof immers eveneens gelegenheid gehad zich uit te spreken over de rol van het element opzet in het geval van onttrekking aan douanetoezicht. Het heeft geoordeeld dat voor onttrekking van goederen aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek geen opzet vereist is; het volstaat dat aan een aantal objectieve voorwaarden is voldaan [...]. Er is mijns inziens geen reden te concluderen dat dit anders zou zijn in geval van niet-inachtneming of niet-nakoming in de zin van artikel 2, lid 1, sub d, van verordening nr. 2144/87, of van een onregelmatigheid in de zin van artikel 34 van verordening nr. 2726/90.

88. Het feit dat alleen de samenloop van objectieve voorwaarden" telt, betekent eveneens dat de rechter de conclusie dat er sprake is van een overtreding, niet uitsluitend zal kunnen baseren op het vermeende oogmerk de betrokken marktdeelnemer.

89. Daarentegen zou de aanwezigheid van opzet een rol kunnen spelen om te bepalen of Liberexim als debiteur van de BTW kan worden beschouwd. In het hiervoor aangehaalde arrest D. Wandel heeft het Hof onder punt 49 immers geoordeeld dat het bestaan van opzet slechts van belang is voor het bepalen van de schuldenaren van de schuld die ten gevolge van de onttrekking van de goederen is ontstaan. Terwijl namelijk de persoon die de goederen aan het douanetoezicht heeft onttrokken, onvoorwaardelijk schuldenaar is, worden de personen die aan deze onttrekking hebben deelgenomen of die de betrokken goederen hebben verworven of onder zich hebben gehad slechts als schuldenaar aangemerkt, voorzover zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat de goederen aan het douanetoezicht waren onttrokken in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek."

90. Het antwoord op de vraag of Liberexim debiteur is van de BTW, wordt echter bepaald door artikel 21 van de Zesde richtlijn. De onderhavige prejudiciële verwijzing ziet echter niet op deze bepaling, zodat bij deze vraag niet langer hoeft te worden stilgestaan.

91. Volledigheidshalve moet ten slotte worden onderzocht, of de uiteenzettingen die ik tot nog toe aan de regeling voor extern communautair douanevervoer heb gewijd, evenzeer gelden voor de TIR-regeling waarop, zoals artikel 5, lid 2, onder a, van verordening 2726/90 bevestigt, de bepalingen van de regeling voor extern communautair douanevervoer niet van toepassing zijn.

92. Dienaangaande moet worden vastgesteld, dat de artikelen 36 en 37 van de TIR-overeenkomst bepalingen bevatten die analoog zijn aan die welke voorkomen in artikel 34 van verordening nr. 2726/90. Ten aanzien van de TIR-regeling moeten mijns inziens dus dezelfde criteria worden toegepast als die welke gelden voor het extern communautair douanevervoer.

VI - Conclusie

93. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging, de door de Hoge Raad der Nederlanden gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

1) De ,onttrekking van goederen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer 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 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, die niet op regelmatige wijze plaats vindt, komt tot stand op het moment waarop de eerste handeling wordt verricht waardoor:

- goederen worden onttrokken aan het douanetoezicht in de zin van artikel 2, lid 1, sub c, van verordening (EEG) nr. 2144/87 van de Raad van 13 juli 1987 inzake de douaneschuld, of

- niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen die voor aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij geplaatst zijn, dan wel een van de voor het plaatsen van de goederen onder die betrokken regeling gestelde voorwaarden wordt miskend, tenzij wordt vastgesteld dat deze verzuimen zonder werkelijke gevolgen zijn gebleven voor de goede werking van de betrokken douaneregeling, in de zin van artikel 2, lid 1, sub d, van verordening nr. 2144/87.

2) Wanneer echter in omstandigheden zoals die in het hoofdgeding, in de loop van eenzelfde extern communautair douanevervoer een onregelmatigheid is begaan die pas is ontdekt naar aanleiding van een onregelmatigheid op een later tijdstip, bestaande in verbreking van de verzegeling, het lossen van de goederen en het in het handelsverkeer brengen daarvan, zonder dat is voldaan aan de verplichting de goederen en het begeleidende document aan te brengen bij het kantoor van bestemming, vormt deze laatste onregelmatigheid de ,onttrekking van de goederen aan de regeling voor extern communautair douanevervoer in de zin van artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/111.

3) Het oogmerk van degene die de overtreding heeft begaan is irrelevant."