ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

15 mei 2014*

„Communautair douanewetboek — Werkingssfeer van artikelen 203 en 204, lid 1, sub a, van verordening (EEG) nr. 2913/92 — Regeling extern douanevervoer — Ontstaan van douaneschuld wegens niet-nakoming van verplichting — Te late aanbrenging van goederen bij kantoor van bestemming — Zesde btw-richtlijn — Artikel 10, lid 3 — Samenhang tussen ontstaan van douaneschuld en van btw-schuld — Begrip belastbare handelingen”

In zaak C-480/12,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij beslissing van 12 oktober 2012, ingekomen bij het Hof op 25 oktober 2012, in de procedure

Minister van Financiën

tegen

X BV,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, A. Borg Barthet (rapporteur), E. Levits, M. Berger en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 6 november 2013,

gelet op de opmerkingen van:

— X BV, vertegenwoordigd door A. Bal,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door C. S. Schillemans, C. Wissels en B. Koopman als gemachtigden,

— de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek en J. Vláčil als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou en I. Pouli als gemachtigden,

* Procestaal: Nederlands.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door B.-R. Killmann en W. Roels als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 februari 2014,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 203 en 204 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB L 117, blz. 13; hierna: „douanewetboek"), gelezen in samenhang met de artikelen 356 en 859, punt 2, sub c, van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92 (PB L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 444/2002 van de Commissie van 11 maart 2002 (PB L 68, blz. 11; hierna: „uitvoeringsverordening"), en van artikel 7 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 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 35; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Minister van Financiën en X BV (hierna: „X") over een verzoek van dit bedrijf tot terugbetaling van de douanerechten en van de omzetbelasting die verschuldigd waren wegens overschrijding van de termijn voor aanbrenging van het betrokken goed.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 4 van het douanewetboek bepaalt:

„In de zin van dit wetboek wordt verstaan onder:

[...]

13) toezicht van de douaneautoriteiten: de activiteiten die door deze autoriteiten in het algemeen worden ontplooid teneinde te zorgen voor de naleving van de douanewetgeving en, in voorkomend geval, van de andere bepalingen die op goederen onder douanetoezicht van toepassing zijn;

14) douanecontroles: specifieke handelingen die worden verricht door de douaneautoriteiten, met het oog op de correcte toepassing van de douanewetgeving en andere wetgeving betreffende binnenbrengen, uitgang, doorvoer, overbrengen en bijzondere bestemming van goederen welke vervoerd worden tussen het douanegebied van de Gemeenschap en derde landen, en betreffende de aanwezigheid van goederen die niet de status van communautaire goederen hebben; dergelijke handelingen kunnen onder meer inhouden verificatie van goederen, controle van de aangiftegegevens en de aanwezigheid en de echtheid van elektronische of papieren documenten, onderzoek van de boekhouding van ondernemingen en onderzoek van andere bescheiden, controle van vervoermiddelen, controle van bagage en andere goederen die personen bij of op zich dragen, en het verrichten van administratief onderzoek en andere soortgelijke handelingen;

[...]”

4 Artikel 37 van dit wetboek luidt:

„1. De in het douanegebied van de Gemeenschap binnengebrachte goederen zijn vanaf het ogenblik waarop zij worden binnengebracht aan douanetoezicht onderworpen. Zij kunnen overeenkomstig de geldende bepalingen aan douanecontroles worden onderworpen.

2. Deze goederen blijven onder douanetoezicht zolang dit nodig is om de douanestatus ervan te bepalen en wanneer het niet-communautaire goederen betreft en onverminderd artikel 82, lid 1, tot het ogenblik waarop zij hetzij een andere douanestatus krijgen, hetzij in een vrije zone of een vrij entrepot worden binnengebracht, hetzij worden wederuitgevoerd of vernietigd overeenkomstig artikel 182.”

5 In artikel 50 van dit wetboek is bepaald:

„De bij de douane aangebrachte goederen hebben, zodra zij zijn aangebracht, tot het tijdstip waarop zij een douanebestemming krijgen, de status van goederen in tijdelijke opslag. Deze goederen worden hierna ‚goederen in tijdelijke opslag’ genoemd.”

6 Artikel 55 van dit wetboek bepaalt:

„Zodra niet-communautaire goederen die onder een regeling voor douanevervoer zijn vervoerd, in het douanegebied van de Gemeenschap op hun bestemming zijn aangekomen en bij de douane zijn aangebracht overeenkomstig de geldende bepalingen inzake douanevervoer, zijn de bepalingen van de artikelen 42 tot en met 53 van toepassing.”

7 Artikel 91 van het douanewetboek luidt:

„1. De regeling extern douanevervoer maakt het vervoer mogelijk van een plaats in het douanegebied van de Gemeenschap naar een andere plaats in het douanegebied van de Gemeenschap:

a) van niet-communautaire goederen zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer en andere belastingen of aan handelspolitieke maatregelen worden onderworpen;

[...]

2. Het in lid 1 bedoelde vervoer geschiedt:

a) hetzij met toepassing van de regeling extern communautair douanevervoer;

[...]”

8 Artikel 92 van dit wetboek is als volgt geformuleerd:

„1. De regeling extern douanevervoer eindigt en de verplichtingen van het subject zijn nagekomen wanneer de onder de regeling geplaatste goederen samen met de vereiste documenten bij de douane worden aangebracht op het douanekantoor van bestemming overeenkomstig de bepalingen van de betrokken regeling.

2. De douaneautoriteiten zuiveren de regeling extern douanevervoer wanneer zij op grond van een vergelijking van de gegevens van het douanekantoor van vertrek met die van het douanekantoor van bestemming kunnen vaststellen dat de regeling naar behoren beëindigd is.”

9 In artikel 96 van dat wetboek heet het:

„1. De aangever is het subject van de regeling extern communautair douanevervoer. Hij is verplicht:

a) de goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming met inachtneming van de door de douaneautoriteiten getroffen identificatiemaatregelen;

b) de bepalingen betreffende de regeling communautair douanevervoer na te leven.

[...]”

10 In artikel 203 van datzelfde wetboek wordt het volgende bepaald:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

2. De douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

3. Schuldenaren zijn:

— de persoon die de goederen aan het douanetoezicht heeft onttrokken;

— de personen die aan deze onttrekking hebben deelgenomen terwijl zij wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat de goederen aan het douanetoezicht werden onttrokken;

— de personen die de betrokken goederen hebben verworven of deze onder zich hebben gehad en die op het ogenblik waarop zij de goederen verwierven of ontvingen, wisten of redelijkerwijze hadden moeten weten dat deze aan het douanetoezicht waren onttrokken;

— alsmede, in voorkomend geval, de persoon die de verplichtingen welke voortvloeien uit de tijdelijke opslag van de goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst, dient na te komen.”

11 Artikel 204 van het douanewetboek luidt als volgt:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

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

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

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

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

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

3. Schuldenaar is de persoon die, naargelang van het geval, hetzij de verplichtingen moet nakomen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze goederen zijn geplaatst, hetzij de aan de plaatsing van de goederen onder de regeling verbonden voorwaarden in acht moet nemen."

12 Artikel 356 van de uitvoeringsverordening bepaalt:

„1. Het kantoor van vertrek stelt de uiterste datum vast waarop de goederen bij het kantoor van bestemming moeten worden aangebracht, rekening houdende met de te volgen route en alle voorschriften inzake vervoer en andere toepasselijke voorschriften en, in voorkomend geval, de door de aangever verstrekte gegevens.

2. De aldus door het kantoor van vertrek vastgestelde termijn is bindend voor de douaneautoriteiten van de lidstaten over het grondgebied waarvan het communautaire douanevervoer geschiedt en kan door deze autoriteiten niet worden gewijzigd.

3. Wanneer de goederen na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek voorgeschreven termijn bij het kantoor van bestemming worden aangebracht en de niet-nakoming van deze termijn is te wijten aan niet aan de vervoerder of de aangever toe te rekenen omstandigheden die ten genoegen van het kantoor van bestemming worden aangetoond, wordt de aangever geacht de voorgeschreven termijn in acht te hebben genomen."

13 Artikel 859 van die verordening bepaalt:

„De volgende vormen van verzuim worden beschouwd als zijnde zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of van de betrokken douaneregeling in de zin van artikel 204, lid 1, van het [douanewetboek], voor zover:

— zij geen poging tot onttrekking van de goederen aan het douanetoezicht inhouden,

— zij geen duidelijke nalatigheid van de zijde van de belanghebbende inhouden, en

— alle formaliteiten voor het regulariseren van de situatie van de goederen alsnog worden vervuld:

1) het overschrijden van de termijnen binnen welke de goederen een van de douanebestemmingen die voorzien zijn in het kader van de tijdelijke opslag of van de betrokken douaneregeling moeten hebben gevolgd, wanneer, op daartoe tijdig gedaan verzoek, de termijn zou zijn verlengd;

2) voor onder de regeling douanevervoer geplaatste goederen, het niet voldoen aan een voorwaarde voor het gebruik van de regeling, mits:

a) de onder de regeling geplaatste goederen in ongeschonden staat bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht;

b) het kantoor van bestemming erop heeft kunnen toezien dat deze goederen, bij beëindiging van het douanevervoer, een douanebestemming hebben gekregen of tijdelijk zijn opgeslagen, en

c) wanneer de overeenkomstig artikel 356 vastgestelde termijn is overschreden en lid 3 van genoemd artikel niet van toepassing is, de goederen niettemin binnen een redelijke termijn bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht;

[...]"

14 Artikel 860 van deze verordening luidt als volgt:

„De douaneautoriteiten achten een douaneschuld als te zijn ontstaan in de zin van artikel 204, lid 1, van het [douanewetboek], tenzij de persoon die mogelijkerwijze de schuldenaar is, aantoont dat de in artikel 859 bedoelde voorwaarden zijn vervuld."

15 Artikel 865 van deze verordening bepaalt:

„Als onttrekking van goederen aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het [douanewetboek] 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.

[...]"

16 Artikel 866 van de uitvoeringsverordening is als volgt geformuleerd:

„Onverminderd de naleving van de bepalingen inzake verboden of beperkingen die eventueel op de betrokken goederen van toepassing zijn, worden deze goederen, wanneer een douaneschuld krachtens artikel 202, 203, 204 of 205 van het [douanewetboek] is ontstaan en de rechten bij invoer zijn betaald, als communautaire goederen aangemerkt, zonder dat een aangifte voor het vrije verkeer behoeft te worden gedaan."

17 Artikel 2 van de Zesde richtlijn bepaalde:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde [(hierna: ‚btw')] zijn onderworpen:

[...]

2. de invoer van goederen."

18 Artikel 7 van de Zesde richtlijn luidde als volgt:

„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 [23 EG en 24 EG] of dat, als het onder het [EGKS-Verdrag] valt, zich niet in het vrije verkeer bevindt;

b) het binnenkomen in de Gemeenschap van een ander dan sub a bedoeld goed uit een derdelandsgebied.

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, 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.

Wanneer een in lid 1, sub b, bedoeld goed vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 33 bis, lid 1, sub b of c, bedoelde regelingen wordt geplaatst, vindt de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken."

19 Artikel 10, lid 3, van de Zesde richtlijn bepaalde:

„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, van de richtlijn 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.

[...]"

20 In artikel 16, lid 1, van de Zesde richtlijn was bepaald:

„1. Onverminderd de andere communautaire belastingbepalingen kunnen de lidstaten, onder voorbehoud van de in artikel 29 bedoelde raadpleging, bijzondere maatregelen nemen teneinde geen [btw] te heffen op de volgende handelingen of sommige daarvan, mits zij geen betrekking hebben op eindgebruik en/of eindverbruik en het bij de aangifte tot verbruik geheven bedrag van de [btw] overeenkomt met het belastingbedrag dat zou moeten zijn geheven indien elk van deze handelingen bij invoer of in het binnenland was belast:

A. de invoer van goederen die komen te vallen onder een ander stelsel van entrepots dan douane-entrepots;

B. leveringen van goederen:

   a) die bij de douane worden aangebracht en eventueel tijdelijk worden opgeslagen;

   b) die in een vrije zone of een vrij entrepot worden geplaatst;

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

   [...]"

Nederlands recht

21 Artikel 1 van de Wet van 28 juni 1968 houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde, bepaalt:

„Onder de naam ‚omzetbelasting' wordt een belasting geheven ter zake van:

[...]

d) invoer van goederen."

22 Artikel 18 van die wet luidt:

„1. Invoer van goederen is:

a) het brengen in Nederland van goederen die niet voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 23 [EG] en 24 [EG];

b) het brengen in Nederland vanuit een derde-land van andere dan de in onderdeel a bedoelde goederen;

c) het in Nederland beëindigen van, dan wel het in Nederland onttrekken van goederen aan een douaneregime;

[...]

2. Voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder douaneregime:

a) tijdelijke opslag als bedoeld in artikel 50 van het [...] douanewetboek;

[...]

c) de douaneregelingen, bedoeld in artikel 4, onderdeel 16, onder b, c, d, e en, voor zover het betreft een volledige vrijstelling van rechten bij invoer, f van het [...] douanewetboek.

3. Als invoer wordt niet aangemerkt het in Nederland brengen van goederen als bedoeld in het eerste lid, onderdelen a en b, waarop een douaneregime van toepassing is dan wel waarop aansluitend aan het in Nederland brengen een douaneregime van toepassing wordt. Evenmin wordt als invoer aangemerkt het in Nederland beëindigen van een douaneregime voor zover dit regime wordt opgevolgd door een douaneregime."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

23 Op 26 oktober 2005 heeft X elektronisch aangifte gedaan tot plaatsing van een dieselmotor onder de douaneregeling extern communautair douanevervoer. De uiterste datum waarop deze motor bij het kantoor van bestemming moest worden aangebracht was 28 oktober 2005.

24 Die motor is pas op 14 november 2005 bij dat bureau aangebracht, dat wil zeggen 17 dagen na het verstrijken van de gestelde termijn, en is onder de douaneregeling actieve veredeling geplaatst, met toepassing van het terugbetalingssysteem. Het betrokken douanekantoor heeft na de aanvaarding van deze aangifte vastgesteld dat de voorafgaande douaneregeling, te weten extern communautair douanevervoer, niet naar behoren was beëindigd en heeft die plaatsing ongeldig verklaard.

25 Na X over deze situatie te hebben geïnformeerd, heeft de bevoegde inspecteur (hierna: „inspecteur") deze onderneming in de gelegenheid gesteld het bewijs te leveren dat de douaneregeling toch op regelmatige wijze was beëindigd. Zij heeft dat bewijs niet kunnen leveren. De inspecteur kwam derhalve tot de slotsom dat de motor die in het hoofdgeding aan de orde is, aan het douanetoezicht was onttrokken in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek. Op die grond heeft de inspecteur betaling van douanerechten en omzetbelasting nagevorderd van X.

26 X heeft beroep ingesteld bij de Rechtbank te Haarlem, die dit gegrond heeft verklaard en de inspecteur heeft opgedragen het voldane bedrag aan douanerechten en omzetbelasting terug te betalen. Tegen deze uitspraak heeft de inspecteur hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat de uitspraak van de Rechtbank te Haarlem heeft bevestigd.

27 De Minister van Financiën heeft beroep in cassatie ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.

28 De verwijzende rechter vraagt zich af welke rechtsgevolgen moeten worden verbonden aan de overschrijding van de krachtens artikel 356, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgestelde termijn. In het bijzonder rijst volgens deze rechter de vraag of het niet in acht nemen van deze termijn zonder meer moet worden aangemerkt als onttrekken aan douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek, zodat daardoor douanerechten verschuldigd worden, dan wel of er sprake is van de situatie dat niet is voldaan aan een van de verplichtingen welke voortvloeien uit het gebruik van de betrokken douaneregeling, in welk geval van heffing van die rechten moet worden afgezien indien sprake is van een verzuim zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de douaneregeling, als bepaald in artikel 204, lid 1, laatste zinsdeel, van het douanewetboek, gelezen in samenhang met artikel 859 van de uitvoeringsverordening. Voorts merkt de verwijzende rechter op dat voor het geval zou worden beslist dat een douaneschuld is ontstaan op voet van artikel 204, lid 1, van het douanewetboek, de vraag rijst of niet alleen douanerechten verschuldigd zijn, maar ook omzetbelasting.

29 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) a) Moeten de artikelen 203 en 204 [van het douanewetboek] in samenhang gelezen met artikel 859 (in het bijzonder punt 2, sub c, [van de uitvoeringsverordening]) zo worden uitgelegd dat het (enkele) overschrijden van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, [van de uitvoeringsverordening] vastgestelde vervoerstermijn niet leidt tot een douaneschuld wegens een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203 [van het douanewetboek], maar tot een douaneschuld op grond van artikel 204 [van het douanewetboek]?

b) Is voor bevestigende beantwoording van vraag 1.a vereist dat de betrokkenen aan de douaneautoriteiten inlichtingen verstrekken met betrekking tot de oorzaken van de termijnoverschrijding of ten minste tegenover de douaneautoriteiten verklaren waar de goederen zijn verbleven in de periode die is verstreken tussen de overeenkomstig artikel 356 [van het douanewetboek] vastgestelde termijn en het tijdstip van daadwerkelijk aanbrengen bij het douanekantoor van bestemming?

2) Moet de Zesde richtlijn, in het bijzonder artikel 7 van die richtlijn, zo worden uitgelegd dat btw wordt verschuldigd indien een douaneschuld uitsluitend op grond van artikel 204 [van het douanewetboek] ontstaat?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

30 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het aanbrengen van goederen bij het douanekantoor van bestemming, na het verstrijken van de vastgestelde termijn, tot gevolg heeft dat een douaneschuld ontstaat onder toepassing van artikel 203 dan wel artikel 204 van het douanewetboek. Hij vraagt zich tevens af of voor het ontstaan van een douaneschuld uit hoofde van dat artikel 204, de betrokkenen inlichtingen moeten verstrekken over de oorzaken van de overschrijding van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgestelde vervoerstermijn of over de plek waar de goederen zich gedurende het betrokken tijdvak bevonden.

31 Om de aldus geherformuleerde eerste vraag te beantwoorden, moet vooraf worden opgemerkt dat de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek een verschillende werkingssfeer hebben. Terwijl eerstgenoemde bepaling betrekking heeft op gedragingen die onttrekking van de goederen aan het

douanetoezicht tot resultaat hebben, doelt de tweede immers op omstandigheden waarin niet wordt voldaan aan verplichtingen en aan voorwaarden met betrekking tot de diverse douaneregelingen, zonder dat dit gevolgen heeft gehad voor het douanetoezicht (arrest Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punt 28).

32 Blijkens de bewoordingen van artikel 204 van het douanewetboek wordt deze bepaling enkel toegepast in situaties die niet onder artikel 203 van dat wetboek vallen (arrest Hamann International, EU:C:2004:90, punt 29).

33 Om uit te maken op grond van welk van deze twee artikelen een douaneschuld bij invoer is ontstaan, moet derhalve vooral worden onderzocht of de betrokken feiten een onttrekking aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek vormen. Enkel wanneer het antwoord op deze vraag ontkennend is, kan artikel 204 van het douanewetboek worden toegepast (arrest Hamann International, EU:C:2004:90, punt 30).

34 Wat meer in het bijzonder het in artikel 203, lid 1, van het douanewetboek bedoelde begrip „onttrekking aan het douanetoezicht" betreft, zij eraan herinnerd dat dit begrip volgens de rechtspraak van het Hof moet worden opgevat als elk handelen of nalaten als gevolg waarvan de bevoegde douaneautoriteit, zelfs slechts tijdelijk, de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen en hem wordt belet de in artikel 37, lid 1, van het douanewetboek bedoelde controles uit te voeren (arresten D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punt 47; Liberexim, C-371/99, EU:C:2002:433, punt 55, en Hamann International, EU:C:2004:90, punt 31).

35 Gelet op deze uitlegging moet worden vastgesteld, zoals de advocaat-generaal in de punten 42 en 43 van zijn conclusie heeft opgemerkt, dat, hoewel het tijdvak gedurende hetwelk niet bekend was waar het in het hoofdgeding aan de orde zijnde goed zich bevond, meer dan twee weken heeft geduurd en het niet kunnen verkrijgen van toegang niet als slechts „tijdelijk" kan worden beschouwd, dit niet wegneemt dat volgens de rechtspraak de toepassing van artikel 203 van het douanewetboek gerechtvaardigd is wanneer het verdwijnen van de goederen het risico meebrengt dat zij in het economische circuit van de Europese Unie terechtkomen (zie in die zin arresten Liberexim, EU:C:2002:433, punt 56, en Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, punt 20).

36 De aanwezigheid in het douanegebied van de Unie van niet-communautaire goederen levert immers het risico op dat deze goederen terechtkomen in het economische circuit van de lidstaten zonder te zijn ingeklaard. Artikel 203 van het douanewetboek draagt bij tot de voorkoming van dit risico (zie naar analogie arrest DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punt 31).

37 Blijkens de verwijzingsbeslissing is het in het hoofdgeding aan de orde zijnde goed wel aangebracht bij het kantoor van bestemming, met een vertraging van 17 dagen. Bijgevolg staat vast dat dit goed niet in het economische circuit is terechtgekomen zonder te zijn ingeklaard. Daaruit volgt, onder voorbehoud dat de verwijzende rechter dit nagaat, dat lijkt te zijn uitgesloten dat artikel 203 van het douanewetboek van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding.

38 In die omstandigheden moet dus worden nagegaan of de feiten van het hoofdgeding onder artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek kunnen vallen.

39 Overeenkomstig deze bepaling ontstaat een douaneschuld bij invoer indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst, tenzij vaststaat dat dit verzuim zonder werkelijke gevolgen is gebleven voor de juiste werking van deze regeling. Elke situatie die niet onder deze uitzondering valt, valt binnen de werkingssfeer van artikel 204 van het douanewetboek (zie arrest Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, punt 35).

40 In herinnering dient te worden gebracht dat artikel 859 van de uitvoeringsverordening, gelezen in samenhang met artikel 860 daarvan, een uitputtende regeling behelst inzake de tien verzuimen in de zin van artikel 204, lid 1, sub a, van het douanewetboek die „worden beschouwd [...] zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling" te zijn gebleven.

41 Tevens moet worden beklemtoond dat artikel 859, punt 2, sub c, van de uitvoeringsverordening uitdrukkelijk bepaalt dat, wanneer de overeenkomstig artikel 356 van deze verordening vastgestelde termijn is overschreden en het te late aanbrengen niet kan worden gerechtvaardigd overeenkomstig lid 3 van genoemd artikel, de overschrijding van de termijn wordt geacht zonder werkelijke gevolgen voor de juiste werking van de tijdelijke opslag of de betrokken douaneregeling te zijn gebleven, voor zover de goederen niettemin binnen een redelijke termijn bij het kantoor van bestemming zijn aangebracht. In dit verband staat het aan de verwijzende rechter om de in het kader van de toepassing van de artikelen 356, lid 3, en 859, punt 2, sub c, van de uitvoeringsverordening aangevoerde rechtvaardigingen te beoordelen.

42 Voorts zou, zoals de advocaat-generaal in punt 46 van zijn conclusie heeft opgemerkt, artikel 859 van de uitvoeringsverordening, aangezien de overschrijding van de termijn voor het aanbrengen uitdrukkelijk is genoemd in dat artikel, dat slechts geldt voor de gevallen bedoeld in artikel 204 van het douanewetboek, onwerkzaam zijn indien de overschrijding van deze termijn onder het begrip „onttrekking" van artikel 203 van dat wetboek zou moeten vallen.

43 Wat de vraag betreft of voor het ontstaan van een douaneschuld uit hoofde van genoemd artikel 204, de betrokkenen inlichtingen moeten verstrekken over de redenen voor het overschrijden van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgestelde termijn voor douanevervoer of over de plek waar de goederen zich gedurende de betrokken periode bevonden, moet worden vastgesteld dat artikel 356, lid 3, van de uitvoeringsverordening bepaalt dat de aangever wordt geacht de voorgeschreven termijn in acht te hebben genomen, wanneer de goederen na het verstrijken van de door het kantoor van vertrek voorgeschreven termijn bij het kantoor van bestemming worden aangebracht en de niet-nakoming van deze termijn is te wijten aan niet aan de vervoerder of de aangever toe te rekenen omstandigheden die ten genoegen van het kantoor van bestemming worden aangetoond.

44 De door de betrokkenen te verstrekken inlichtingen over de oorzaken van de overschrijding van deze termijn of over de plek waar de goederen zich gedurende de betrokken periode bevonden, hebben dus tot doel te voorkomen dat een douaneschuld ontstaat ingevolge artikel 204 van het douanewetboek en dienen er geenszins toe toepassing te geven aan dit artikel.

45 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek, gelezen in samenhang met artikel 859, punt 2, sub c, van de uitvoeringsverordening, in die zin moeten worden uitgelegd dat de enkele overschrijding van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, van de uitvoeringsverordening vastgestelde termijn voor het aanbrengen niet leidt tot een douaneschuld wegens het onttrekken van de betrokken goederen aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203 van het douanewetboek, maar tot een douaneschuld met als grondslag artikel 204 van dit wetboek, en dat het voor het ontstaan van een douaneschuld uit hoofde van dat artikel 204 niet nodig is dat de betrokkenen de douaneautoriteiten inlichtingen verstrekken over de oorzaken van de overschrijding van de overeenkomstig artikel 356 van de uitvoeringsverordening vastgestelde termijn of over de plek waar de betrokken goederen zich bevonden gedurende de periode tussen het verstrijken van die termijn en de daadwerkelijke aanbrenging van de goederen bij het douanekantoor van bestemming.

Tweede vraag

46 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 7 van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat btw verschuldigd wordt wanneer een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 van het douanewetboek is ontstaan.

47 Vooraf moet eraan worden herinnerd dat krachtens artikel 2 van de Zesde richtlijn aan btw zijn onderworpen de invoer van goederen en de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht.

48 In de eerste plaats moet worden nagegaan of een goed zoals dat in het hoofdgeding het voorwerp is geweest van een invoer in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn (arrest Profitube, C-165/11, EU:C:2012:692, punt 41).

49 Volgens artikel 7, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn wordt als „invoer van een goed" beschouwd het binnenkomen in de Gemeenschap van een goed dat niet voldoet aan de voorwaarden van de artikelen 23 EG en 24 EG.

50 Bovendien preciseert artikel 7, lid 3, van de Zesde richtlijn dat de invoer van een dergelijk goed, wanneer het vanaf het binnenkomen in de Gemeenschap onder een van de in artikel 16, lid 1, B, sub a, b, c en d, van deze richtlijn bedoelde regelingen of onder de regeling extern douanevervoer wordt geplaatst, plaatsvindt in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen wordt onttrokken.

51 Voorts volgt uit artikel 866 van de uitvoeringsverordening dat dit goed, wanneer een douaneschuld bij invoer is ontstaan krachtens deze bepalingen, en met name artikel 203 of 204 van het douanewetboek, en de rechten bij invoer zijn betaald, als communautair wordt aangemerkt, zonder dat een aangifte voor het vrije verkeer behoeft te worden gedaan.

52 In casu staat het bijgevolg aan de verwijzende rechter om, rekening gehouden met hetgeen is overwogen in punt 45 van het onderhavige arrest, na te gaan of het goed dat in het hoofdgeding aan de orde is, al dan niet is onttrokken aan de regeling extern douanevervoer, wat eventueel tot het ontstaan van een douaneschuld leidt krachtens artikel 203 of artikel 204 van het douanewetboek.

53 Mocht die rechter tot de slotsom komen dat met betrekking tot dit goed geen enkele douaneschuld is ontstaan krachtens bovengenoemde bepalingen, dan moet worden vastgesteld dat dit goed vanaf het binnenkomen ervan in de Unie onder de regeling van de artikelen 7, lid 3, en 16, lid 1, B, sub a, van de Zesde richtlijn was geplaatst. In dat geval zou bijgevolg geen btw verschuldigd zijn.

54 Indien dat goed echter reeds aan deze regelingen is onttrokken op de datum van de wederuitvoer ervan vanwege het ontstaan van een douaneschuld, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, zou het moeten worden geacht te zijn ingevoerd in de zin van artikel 2, punt 2, van de Zesde richtlijn.

55 Gelet op een en ander dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 7, lid 3, eerste alinea, van de Zesde richtlijn in die zin moet worden uitgelegd dat btw verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken, zelfs indien een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 van het douanewetboek is ontstaan.

Kosten

56 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **De artikelen 203 en 204 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005, gelezen in samenhang met artikel 859, punt 2, sub c, van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 444/2002 van de Commissie van 11 maart 2002, moeten in die zin worden uitgelegd dat de enkele overschrijding van de overeenkomstig artikel 356, lid 1, van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 444/2002, vastgestelde termijn voor het aanbrengen niet leidt tot een douaneschuld wegens het onttrekken van de betrokken goederen aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, maar tot een douaneschuld met als grondslag artikel 204 van die verordening, en dat het voor het ontstaan van een douaneschuld uit hoofde van dat artikel 204 niet nodig is dat de betrokkenen de douaneautoriteiten inlichtingen verstrekken over de oorzaken van de overschrijding van de overeenkomstig artikel 356 van verordening nr. 2454/93, zoals gewijzigd bij verordening nr. 444/2002, vastgestelde termijn of over de plek waar de betrokken goederen zich bevonden gedurende de periode tussen het verstrijken van die termijn en de daadwerkelijke aanbrenging van de goederen bij het douanekantoor van bestemming.**

2) **Artikel 7, lid 3, eerste alinea, 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 2004/66/EG van de Raad van 26 april 2004, moet in die zin worden uitgelegd dat belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is wanneer de betrokken goederen aan de in dat artikel bedoelde douaneregelingen zijn onttrokken, zelfs indien een douaneschuld uitsluitend op grondslag van artikel 204 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, is ontstaan.**

ondertekeningen