ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

18 mei 2017*

„Prejudiciële verwijzing — Communautair douanewetboek — Verordening (EEG) nr. 2913/92 — Artikel 94, lid 1, en artikel 96 — Regeling extern communautair douanevervoer — Aansprakelijkheid van de aangever — Artikelen 203, 204 en artikel 206, lid 1 — Ontstaan van de douaneschuld — Onttrekking aan het douanetoezicht — Niet-nakoming van een van de verplichtingen die voortvloeien uit het gebruik van een douaneregeling — Algehele vernietiging of onherstelbaar verlies van de goederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door toeval of overmacht — Artikel 213 — Hoofdelijke betaling van de douaneschuld — Richtlijn 2006/112/EG — Belasting over de toegevoegde waarde (btw) — Artikel 2, lid 1, en artikelen 70 en 71 — Belastbaar feit en verschuldigdheid van de belasting — Artikelen 201, 202 en 205 — Personen die de belasting moeten voldoen — Vaststelling van het ontbreken van vracht door het douanekantoor van bestemming — Incorrect afgesloten of beschadigde onderste losinstallatie van de tankwagon”

In zaak C-154/16,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (hoogste rechterlijke instantie, afdeling bestuursrechtspraak, Letland) bij beslissing van 9 maart 2016, ingekomen bij het Hof op 15 maart 2016, in de procedure

„Latvijas Dzelzceļš” VAS

tegen

Valsts ieņēmumu dienests,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: M. Vilaras, kamerpresident, M. Safjan (rapporteur) en D. Šváby, rechters,

advocaat-generaal: M. Campos Sánchez-Bordona,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

— de Letse regering, vertegenwoordigd door G. Bambāne, D. Pelše en I. Kalniņš als gemachtigden,

* Procestaal: Lets.

— de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Grønfeldt, M. Wasmeier en A. Sauka als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 94, lid 1, de artikelen 96, 203 en 204, artikel 206, lid 1, en artikel 213 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB 1992, L 302, blz. 1, met rectificatie in PB 1997, L 123, blz. 25), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 648/2005 van het Europees Parlement en de Raad van 13 april 2005 (PB 2005, L 117, blz. 13) (hierna: „douanewetboek"), en van artikel 2, lid 1, onder d), en de artikelen 70, 71, 201, 202 en 205 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen „Latvijas Dzelzceļš" VAS (hierna: „LDz"), een naamloze vennootschap van publiek recht die optreedt als aangever in de zin van het douanewetboek, en de Valsts ieņēmumu dienests (belastingdienst, Letland; hierna: „VID") over de betaling van een douaneschuld en belasting over de toegevoegde waarde (btw) bij invoer.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Douanewetboek

3 Artikel 4, punten 9, 10, 12 tot en met 14, 19 en 21, van het douanewetboek bepaalt:

„In de zin van dit wetboek wordt verstaan onder:

[…]

9. douaneschuld: de op een persoon rustende verplichting tot betaling van de rechten bij invoer (douaneschuld bij invoer) […] die op bepaalde goederen van toepassing zijn uit hoofde van de geldende communautaire bepalingen;

10. rechten bij invoer:

— de douanerechten en heffingen van gelijke werking die bij de invoer van goederen van toepassing zijn;

[…]

[…]

12. schuldenaar: elke persoon die gehouden is tot betaling van het bedrag van de douaneschuld;

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;

[…]

19. aanbrengen bij de douane: mededeling aan de douaneautoriteiten, in de vereiste vorm, van de aankomst van de goederen bij het douanekantoor of op enige andere, door de douaneautoriteiten aangewezen of goedgekeurde plaats;

[…]

21. subject van de regeling: de persoon voor wiens rekening de douaneaangifte is gedaan of de persoon aan wie de uit een douaneregeling voortvloeiende rechten en verplichtingen van de eerstgenoemde persoon zijn overgedragen;”

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 Artikel 38, lid 1, onder a), van dit wetboek bepaalt:

„Goederen die het douanegebied van de Gemeenschap binnenkomen, moeten onverwijld door de persoon die deze binnenbrengt, in voorkomend geval langs de door de douaneautoriteiten aangegeven weg en op de door deze autoriteiten vastgestelde wijze, worden gebracht:

a) hetzij naar het door de douaneautoriteiten aangewezen douanekantoor of naar enige andere, door deze autoriteiten aangewezen of goedgekeurde plaats”.

6 Artikel 40 van ditzelfde wetboek luidt:

„Goederen die het douanegebied van de Gemeenschap binnenkomen, worden bij de douane aangebracht door de persoon die ze aldaar heeft binnengebracht of, in voorkomend geval, door de persoon die de aansprakelijkheid aanvaardt van het vervoer van de goederen nadat deze zijn binnengebracht […]”.

7 Artikel 59, lid 2, van het douanewetboek luidt als volgt:

„De voor de regeling uitvoer, de regeling passieve veredeling, de regeling douanevervoer of de voor het stelsel van douane-entrepots aangegeven communautaire goederen bevinden zich onder douanetoezicht vanaf het ogenblik waarop de douaneaangifte is aanvaard en tot op het ogenblik waarop zij het douanegebied van de Gemeenschap verlaten of worden vernietigd of tot op het ogenblik waarop de douaneaangifte ongeldig wordt verklaard.”

8 Artikel 91, lid 1, onder a), van dit wetboek bepaalt:

„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”.

9 Artikel 92 van dit wetboek luidt:

„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.”

10 In artikel 94, lid 1, van dit wetboek is bepaald:

„De aangever is verplicht een zekerheid te stellen als waarborg voor de betaling van de douaneschuld en de andere belastingschulden die ten aanzien van de goederen kunnen ontstaan.”

11 Artikel 96 van het douanewetboek bepaalt:

„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.

2. Onverminderd de in lid 1 bedoelde verplichtingen van de aangever, is een vervoerder of een ontvanger van goederen die de goederen aanvaardt in de wetenschap dat deze onder de regeling communautair douanevervoer zijn geplaatst, eveneens verplicht deze 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.”

12 Artikel 202, lid 1, onder a), van dit wetboek bepaalt:

„Een douaneschuld bij invoer ontstaat:

a) indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen op onregelmatige wijze in het douanegebied van de Gemeenschap worden binnengebracht

[…]”.

13 In artikel 203 van dit wetboek is bepaald:

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

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

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.”

14 Artikel 204 van het douanewetboek bepaalt:

„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,

[…]

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

2. De douaneschuld ontstaat, hetzij op het tijdstip waarop niet meer wordt voldaan aan de verplichting waarvan de niet-nakoming de douaneschuld doet ontstaan, hetzij op het tijdstip waarop de goederen onder de betrokken douaneregeling werden geplaatst, wanneer achteraf blijkt dat aan een van de voorwaarden voor de plaatsing van de genoemde goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van het gebruik van de goederen voor bijzondere doeleinden, niet is voldaan.

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."

15 Artikel 206, lid 1, van dit wetboek bepaalt:

„In afwijking van de artikelen 202 en 204, lid 1, onder a), wordt ten aanzien van bepaalde goederen geen douaneschuld bij invoer geacht te ontstaan wanneer de belanghebbende het bewijs levert dat de niet-nakoming van de verplichtingen die voortvloeien uit:

— hetzij de artikelen 38 tot en met 41 of artikel 177, tweede streepje,

— hetzij de tijdelijke opslag van de betrokken goederen,

— hetzij het gebruik van de douaneregeling waaronder deze goederen zijn geplaatst,

het gevolg is van de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van bedoelde goederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door toeval of overmacht of wel na toestemming van de douaneautoriteiten.

In de zin van dit lid zijn goederen onherstelbaar verloren wanneer zij voor eenieder onbruikbaar zijn geworden."

16 Artikel 213 van dit wetboek luidt:

„Indien er voor eenzelfde douaneschuld verscheidende schuldenaren zijn, zijn zij hoofdelijk tot betaling van deze schuld gehouden."

Verordening (EEG) nr. 2454/93

17 Artikel 360, lid 1, 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 1993, L 253, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 414/2009 van de Commissie van 30 april 2009 (PB 2009, L 125, blz. 6), bepaalt:

„De vervoerder is in de volgende gevallen verplicht het begeleidingsdocument douanevervoer – begeleidingsdocument douanevervoer/veiligheid van vermeldingen te voorzien en dit, tezamen met de zending, aan te brengen bij de douaneautoriteiten van de lidstaat op het grondgebied waarvan het vervoermiddel zich bevindt:

[…]

e) indien zich gebeurtenissen, voorvallen of ongevallen voordoen waardoor de aangever of de vervoerder hun verplichtingen niet zouden kunnen nakomen."

Btw-richtlijn

18 Artikel 2, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[…]

d) de invoer van goederen.”

19 In artikel 60 van deze richtlijn is bepaald:

„De invoer van goederen vindt plaats in de lidstaat binnen het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt.”

20 Artikel 61, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„In afwijking van artikel 60 vindt, wanneer een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt, vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder een van de in artikel 156 bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer wordt geplaatst, de invoer van dat goed plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan die regelingen of situaties wordt onttrokken.”

21 Artikel 70 van die richtlijn luidt:

„Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.”

22 Artikel 71 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Gemeenschap onder […] een regeling voor tijdelijk invoer met volledig vrijstelling van invoerrechten of onder een regeling voor extern douanevervoer worden geplaatst, vindt het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting pas verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen aan die regelingen of situaties worden onttrokken.

Wanneer de ingevoerde goederen echter onderworpen zijn aan invoerrechten, aan landbouwheffingen of aan heffingen van gelijke werking die zijn ingesteld in het kader van een gemeenschappelijk beleid, vindt het belastbare feit plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop het belastbare feit en het verschuldigd worden ter zake van deze rechten zich voordoen.

2. In de gevallen waarin de ingevoerde goederen niet aan een van de in lid 1, tweede alinea, bedoelde rechten zijn onderworpen, passen de lidstaten met betrekking tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de belasting de geldende bepalingen inzake invoerrechten toe.”

23 Artikel 201 van deze richtlijn bepaalt:

„Bij invoer is de btw verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend.”

24 Artikel 202 van deze richtlijn luidt:

„De btw is verschuldigd door degene door wiens toedoen de goederen worden onttrokken aan de in de artikelen 156, 157, 158, 160 en 161 genoemde regelingen of situaties.”

25 In artikel 205 van deze richtlijn is bepaald:

„In de in de artikelen 193 tot en met 200 en 202, 203 en 204 bedoelde situaties kunnen de lidstaten bepalen dat een andere persoon dan degene die tot voldoening van de belasting is gehouden, hoofdelijk verplicht is de btw te voldoen.”

Lets recht

26 Artikel 2, lid 2.[2], van de Likums par pievienotās vērtības nodokli (btw-wet) van 9 maart 1995 (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nr. 49), zoals van toepassing tot en met 31 december 2012, bepaalde:

„De belasting wordt geheven over alle invoer van goederen, tenzij deze wet anders bepaalt."

27 Artikel 12, lid 2, van deze wet luidde:

„Bij invoer van goederen is de belasting verschuldigd door degene die de goederen in het vrije verkeer brengt. De belasting op de ingevoerde goederen is verschuldigd zodra de douanerechten verschuldigd zijn […]."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

28 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft LDz als aangever op 25 februari 2011 een aantal tankwagons onder de regeling extern communautair douanevervoer in de zin van artikel 91 van het douanewetboek geplaatst, door een spoorvrachtbrief over te leggen. De goederen in doorvoer, te weten solvent, moesten door de vervoerder, Baltijas Tranzīta Serviss, worden vervoerd naar het douanekantoor van bestemming, in casu de douanecontrolepost van de haven van Ventspils (Letland).

29 Tijdens het vervoer van die goederen over het Letse grondgebied werd vastgesteld dat de onderste losinstallatie van een van de tankwagons lekte. Op 28 februari en 1 maart 2011 werden standaardprocessen-verbaal opgesteld, te weten een proces-verbaal van controle en een proces-verbaal houdende vaststelling van de technische toestand van die tankwagon, met betrekking tot de defecten van de betrokken tank en de maatregelen die waren getroffen om schade te voorkomen. Op 1 maart 2011 werd voorts in een proces-verbaal houdende vaststelling van schade opgenomen dat in de betrokken tank 2 448 kilogram (kg) vracht ontbrak.

30 Op 10 maart 2011 heeft het douanekantoor van bestemming vastgesteld dat er 2 448 kg vracht ontbrak omdat de onderste losinstallatie van een van de betrokken tankwagons niet correct was afgesloten of beschadigd was. Aangezien aan het douanekantoor van bestemming geen document was overgelegd betreffende het aanbrengen van de ontbrekende vracht en de beëindiging van de regeling extern communautair douanevervoer zonder onregelmatigheden, en niet was bewezen dat het ontbreken van vracht het gevolg was van een handeling van de verzender, heeft de VID een besluit vastgesteld waarbij LDz betaling werd opgelegd van 63,26 lats (LVL) (ongeveer 90,01 EUR) aan douanerechten en 228,02 LVL (ongeveer 324,44 EUR) aan btw. LDz heeft tegen dit besluit bezwaar ingediend. De directeur-generaal van de VID heeft het besluit bevestigd bij een besluit van 16 september 2011.

31 LDz heeft tegen laatstgenoemd besluit beroep tot nietigverklaring ingesteld bij de administratīvā rajona tiesa (bestuursrechter, Letland) en gesteld dat in casu meerdere personen hoofdelijk gehouden kunnen zijn tot betaling van de betrokken douaneschuld, met name de personen verantwoordelijk voor de technische uitvoering van het vervoer en het correct opstellen van het proces-verbaal houdende vaststelling van schade. Voorts heeft LDz aangevoerd dat de VID geen rekening had gehouden met de omstandigheid dat het vastgestelde vrachttekort het gevolg was van de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van de betrokken goederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband hield, dan wel door toeval of overmacht.

32 Bij vonnis van 6 augustus 2013 heeft deze rechter het beroep van LDz verworpen.

33 Bij arrest van 8 december 2014 heeft de Administratīvā apgabaltiesa (regionale bestuursrechter, Letland) het hoger beroep van LDz tegen het vonnis in eerste aanleg verworpen.

34 In het kader van de beoordeling van het door LDz ingestelde beroep in cassatie betwijfelt de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments (hoogste rechterlijke instantie, afdeling bestuursrechtspraak, Letland) in de eerste plaats of de VID en de lagere rechterlijke instanties in casu terecht toepassing hebben gemaakt van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek, inzake onttrekking van goederen aan het douanetoezicht. Deze rechter wijst er in dit verband op dat, enerzijds, de VID stelt dat punt 2.2 van het „Handboek douanevervoer" van het directoraat-generaal Belastingen en Douane-unie van de Commissie (werkdocument Taxud/2033/2008-LV Rev. 4) van 15 september 2009 van toepassing is op alle gevallen waarin het douanekantoor van bestemming vaststelt dat er goederen ontbreken, terwijl, anderzijds, LDz er de nadruk op legt dat is vastgesteld dat in casu om technische redenen solvent uit de betrokken tank is gelekt en maatregelen zijn getroffen om dat defect te verhelpen.

35 In die context vraagt de verwijzende rechter zich af of in omstandigheden als die van het hoofdgeding niet veeleer toepassing moet worden gemaakt van artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek, gelezen in samenhang met de afwijking van artikel 206, lid 1, van dat wetboek, op grond waarvan geen douaneschuld bij invoer hoeft te worden berekend indien is vastgesteld dat de goederen geheel zijn vernietigd, waardoor zij niet in het economische circuit van de Europese Unie kunnen terechtkomen.

36 In de tweede plaats brengt die rechter in herinnering dat de vraag betreffende de vrijstelling van betaling van invoerrechten en die betreffende de vrijstelling van btw samenhangen. In dat verband gaat hij uit van het beginsel dat er geen btw verschuldigd is wanneer krachtens het douanewetboek geen douanerechten bij invoer moeten worden berekend voor goederen die zijn vernietigd terwijl zij onder de regeling extern communautair douanevervoer waren geplaatst en daardoor niet in het economische circuit van de Unie zijn terechtgekomen.

37 Tot slot merkt die rechter op dat hoewel uit artikel 94, lid 1, en artikel 96, lid 1, van het douanewetboek voldoende duidelijk blijkt dat de aangever als dusdanig gehouden is tot betaling van de douaneschuld en het Hof in zijn rechtspraak het belang heeft benadrukt van de aansprakelijkheid van de aangever in het kader van de bescherming van de financiële belangen van de Unie en de lidstaten, er twijfels blijven bestaan over de strekking van de bepalingen van het douanewetboek op basis waarvan andere personen aansprakelijk zijn wat betreft de uitvoering van de verplichtingen die voortvloeien uit de regeling extern communautair douanevervoer of de betaling van de douaneschuld. Krachtens zowel artikel 203 als artikel 204 van dat wetboek zouden op grond van het betrokken lek meer personen dan enkel de aangever kunnen worden aangesproken.

38 In deze omstandigheden heeft de Augstākās tiesas Administratīvo lietu departaments de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 203, lid 1, van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat het altijd van toepassing is wanneer in het kader van de regeling extern douanevervoer niet alle goederen op het douanekantoor van bestemming worden aangebracht, ook al wordt afdoende aangetoond dat de goederen zijn vernietigd en onherstelbaar verloren zijn gegaan?

2) Indien het antwoord op de eerste vraag ontkennend luidt, kan het afdoende bewijs dat de goederen vernietigd zijn en, bijgevolg, het feit dat het uitgesloten is dat de goederen in het economisch circuit van de lidstaat terechtkomen, dan een grond vormen voor toepassing van artikel 204, lid 1, onder a), en artikel 206 van [het douanewetboek], zodat de goederen die vernietigd zijn terwijl zij zich onder de regeling extern douanevervoer bevonden, buiten beschouwing worden gelaten bij de berekening van de douaneschuld?

3) Indien artikel 203, lid 1, artikel 204, lid 1, onder a), en artikel 206 van [het douanewetboek] aldus kunnen worden uitgelegd dat ook over de ten tijde van het extern douanevervoer vernietigde goederen rechten bij invoer worden geheven, kunnen artikel 2, lid 1, onder d), en de artikelen 70

en 71 van [de btw-richtlijn] dan aldus worden uitgelegd dat samen met de rechten bij invoer tevens de [btw] moet worden voldaan, ook wanneer het uitgesloten is dat de goederen feitelijk in het economisch circuit van de lidstaat terechtkomen?

4) Moet artikel 96 van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat de aangever altijd aansprakelijk is voor de betaling van die douaneschuld, die in het kader van de regeling extern douanevervoer ontstaat, ongeacht of de vervoerder de krachtens lid 2 van dat artikel 96 op hem rustende verplichtingen is nagekomen?

5) Moeten artikel 94, lid 1, artikel 96, lid 1, en artikel 213 van [het douanewetboek] aldus worden uitgelegd dat de douaneautoriteit van de lidstaat verplicht is om alle personen hoofdelijk aansprakelijk te stellen die in het concrete geval overeenkomstig het bepaalde in het douanewetboek kunnen worden geacht samen met de aangever tot betaling van de douaneschuld gehouden te zijn?

6) Indien het antwoord op de vorige vraag bevestigend luidt en de wetten van de lidstaat de verplichting tot betaling van de [btw] bij invoer van goederen doorgaans verbinden aan de procedure voor het in het vrije verkeer brengen van de goederen, moeten de artikelen 201, 202 en 205 van [de btw-richtlijn] dan aldus worden uitgelegd dat de lidstaat verplicht is alle personen die in het concrete geval overeenkomstig het bepaalde in [het douanewetboek] kunnen worden geacht tot betaling van de douaneschuld gehouden te zijn, hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de [btw]?

7) Indien het antwoord op de vijfde of de zesde vraag bevestigend luidt, kunnen artikel 96, lid 1, en artikel 213 van [het douanewetboek] en de artikelen 201, 202 en 205 van [de btw-richtlijn] dan aldus worden uitgelegd dat wanneer de douane van de lidstaat ten gevolge van een vergissing geen van de personen die samen met de aangever tot betaling van de douaneschuld gehouden zijn, hoofdelijk aansprakelijk heeft gesteld voor de betaling daarvan, de aangever op deze enkele grond van zijn aansprakelijkheid voor de voldoening van de douaneschuld is bevrijd?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

39 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 203, lid 1, van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat het van toepassing is indien niet het totale volume van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen wordt aangebracht bij het door die regeling bepaalde douanekantoor van bestemming omdat een deel van die goederen geheel is vernietigd of onherstelbaar verloren is gegaan, zoals afdoende is aangetoond.

40 In dat verband moet eraan worden herinnerd dat volgens artikel 203, lid 1, van het douanewetboek een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken.

41 Volgens de rechtspraak van het Hof moet „onttrekking aan het douanetoezicht” in de zin van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek worden opgevat als elk handelen of nalaten als gevolg waarvan de bevoegde douaneautoriteit de toegang wordt belemmerd tot onder douanetoezicht staande goederen, ook al is het slechts tijdelijk, en wordt belet de in artikel 37, lid 1, van dat wetboek bedoelde controles uit te voeren (arresten van 1 februari 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punt 47, en 12 juni 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Iedere – al dan niet opzettelijke – verwijdering uit de toegelaten opslagplaats van aan douanetoezicht onderworpen goederen zonder toestemming van de bevoegde douaneautoriteit, zoals diefstal, is dus een onttrekking van goederen aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van dit wetboek (zie in die zin arresten van 1 februari 2001, D. Wandel, C-66/99, EU:C:2001:69, punten 48 en 50; 12 februari 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punt 36, en 11 juli 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punten 30 en 33). Evenzo heeft het Hof geoordeeld dat een in tijdelijke opslag geplaatst goed moet worden geacht aan het douanetoezicht te zijn onttrokken indien het voor de regeling extern communautair douanevervoer is aangegeven, maar de opslag niet verlaat en niet wordt aangebracht bij het douanekantoor van bestemming, terwijl de documenten voor douanevervoer daar wel zijn aangebracht (arrest van 12 juni 2014, SEK Zollagentur, C-75/13, EU:C:2014:1759, punt 33).

43 In casu blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat het douanekantoor van bestemming heeft vastgesteld dat er 2 448 kg vracht, te weten solvent, ontbrak omdat de onderste losinstallatie van de betrokken tankwagon niet correct was afgesloten of beschadigd was. Volgens de verwijzende rechter heeft de Administratīvā apgabaltiesa in dit verband niet nader bepaald in welke omstandigheden deze vracht verloren is gegaan.

44 Hoe dan ook neemt de verwijzende rechter aan dat er sprake is van een algehele vernietiging of onherstelbaar verlies van de goederen.

45 In dit verband is in artikel 37, lid 1, van het douanewetboek bepaald dat aan douanetoezicht onderworpen goederen aan douanecontroles kunnen worden onderworpen.

46 Volgens artikel 4, punt 14, van dit wetboek worden dergelijke controles met name verricht met het oog op de correcte toepassing van de douanewetgeving en kunnen zij onder meer verificatie van goederen, controle van de aangiftegegevens en de aanwezigheid en de echtheid van documenten en controle van vervoermiddelen inhouden.

47 Overeenkomstig de in de punten 41 en 42 van dit arrest aangehaalde rechtspraak van het Hof kan het verdwijnen van een deel van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen in beginsel een onttrekking daarvan aan het douanetoezicht in de zin van artikel 203, lid 1, van dit wetboek vormen, voor zover de douaneautoriteiten in dat geval daadwerkelijk de toegang tot dat deel van de goederen wordt belemmerd en hun wordt belet de in artikel 37, lid 1, van dit wetboek bedoelde controles uit te voeren.

48 De toepassing van artikel 203, lid 1, van het douanewetboek is evenwel aan de orde wanneer het verdwijnen van de goederen het risico meebrengt dat zij in het economische circuit van de Unie terechtkomen zonder te zijn ingeklaard (zie in die zin arresten van 20 januari 2005, Honeywell Aerospace, C-300/03, EU:C:2005:43, punt 20, en 15 mei 2014, X, C-480/12, EU:C:2014:329, punten 35 en 36).

49 Dit is niet het geval bij het verdwijnen van goederen door hun algehele vernietiging of onherstelbaar verlies – waarbij dit verlies in artikel 206, lid 1, tweede alinea, van het douanewetboek wordt omschreven als de onmogelijkheid voor eenieder om de goederen te gebruiken – bij het lekken van een vloeistof, zoals het solvent in het hoofdgeding, uit een tank tijdens het vervoer. Goederen die niet meer bestaan of voor eenieder onbruikbaar zijn, kunnen om die enkele reden niet in het economische circuit van de Unie terechtkomen.

50 Gelet op het voorgaande moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 203, lid 1, van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat het niet van toepassing is indien niet het totale volume van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen wordt aangebracht bij het door die regeling bepaalde douanekantoor van bestemming omdat een deel van die goederen geheel is vernietigd of onherstelbaar verloren is gegaan, zoals afdoende is aangetoond.

Tweede vraag

51 Met zijn tweede vraag, die is gesteld voor het geval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 204, lid 1, onder a), en artikel 206 van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat deze bepalingen van toepassing zijn indien niet het totale volume van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen wordt aangebracht bij het door die regeling bepaalde douanekantoor van bestemming omdat een deel van die goederen geheel is vernietigd of onherstelbaar verloren is gegaan, zoals afdoende is aangetoond.

52 Dienaangaande moet om te beginnen worden opgemerkt dat de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek een verschillende werkingssfeer hebben. Uit de bewoordingen van artikel 204 van dit wetboek blijkt dat dit artikel slechts van toepassing is op de gevallen die niet onder artikel 203 van dit wetboek vallen, waarvan de toepasselijkheid op de feiten in kwestie als eerste wordt onderzocht (arresten van 12 februari 2004, Hamann International, C-337/01, EU:C:2004:90, punten 28-30, en 29 oktober 2015, B & S Global Transit Center, C-319/14, EU:C:2015:734, punten 25-27).

53 Gelet op het antwoord op de eerste vraag is artikel 203, lid 1, van het douanewetboek in casu niet van toepassing, zodat moet worden nagegaan of de situatie in het hoofdgeding onder artikel 204, lid 1, onder a), van dit wetboek valt.

54 Krachtens laatstbedoelde bepaling ontstaat een douaneschuld bij invoer indien, in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203 van het douanewetboek, niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen die ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst.

55 Voor de regeling extern communautair douanevervoer is volgens artikel 96, lid 1, onder a), van dat wetboek een van die verplichtingen met name de goederen ongeschonden bij de douane aan te brengen op het douanekantoor van bestemming.

56 In dat verband zij vastgesteld dat in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding het aanbrengen op het douanekantoor van bestemming van een kleiner volume goederen dan het volume dat onder de regeling extern communautair douanevervoer was aangegeven bij het douanekantoor van vertrek, door de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van een deel van die goederen, niet kan worden gekwalificeerd als het aanbrengen van ongeschonden goederen in de zin van artikel 96, lid 1, onder a), van dat wetboek.

57 Bijgevolg moet een dergelijk aanbrengen worden gekwalificeerd als de in artikel 204, lid 1, onder a), van dat wetboek bedoelde niet-nakoming van een van de verplichtingen van de regeling extern communautair douanevervoer, waardoor in beginsel een douaneschuld bij invoer ontstaat voor het deel van de goederen dat niet is aangebracht op het douanekantoor van bestemming.

58 Artikel 206, lid 1, van het douanewetboek bepaalt echter dat in afwijking van artikel 204, lid 1, onder a), van dat wetboek ten aanzien van bepaalde goederen geen douaneschuld bij invoer wordt geacht te ontstaan wanneer de belanghebbende het bewijs levert dat de niet-nakoming van de verplichtingen die voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder die goederen waren geplaatst, het gevolg is van de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van bedoelde goederen door een oorzaak die met de aard van de goederen verband houdt, dan wel door toeval of overmacht.

59 Bijgevolg moet worden nagegaan of het lekken van een vloeistof, zoals solvent, uit een tank omdat de onderste losinstallatie van de betrokken tankwagon niet correct was afgesloten of beschadigd was, kan worden gekwalificeerd als toeval of overmacht.

60 Dienaangaande is het vaste rechtspraak van het Hof dat de betekenis van het begrip overmacht moet worden bepaald naargelang van het wettelijke kader waarin het effect moet sorteren, aangezien het niet op alle toepassingsgebieden van het Unierecht dezelfde inhoud heeft (arresten van 18 december 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punt 25, en 14 juni 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punt 26).

61 In de context van de douanewetgeving bevatten de begrippen overmacht en toeval een objectief element, dat betrekking heeft op het bestaan van abnormale omstandigheden buiten het toedoen van de marktdeelnemer, en een subjectief element, dat betrekking heeft op de verplichting voor de betrokkene om zich tegen de gevolgen van de abnormale gebeurtenis te beschermen door passende maatregelen te treffen zonder buitensporige offers te brengen (zie in die zin arresten van 18 december 2007, Société Pipeline Méditerranée et Rhône, C-314/06, EU:C:2007:817, punt 24; 14 juni 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punt 28; beschikking van 21 september 2012, Noscira/BHIM, C-69/12 P, niet gepubliceerd, EU:C:2012:589, punt 39; beschikking van de president van het Hof van 30 september 2014, Faktor B. i W. Gęsina/Commissie, C-138/14 P, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2256, punt 19, en arrest van 4 februari 2016, C & J Clark International en Puma, C-659/13 en C-34/14, EU:C:2016:74, punt 192).

62 Voorts moeten de begrippen overmacht en toeval in de zin van artikel 206, lid 1, van het douanewetboek strikt worden uitgelegd, aangezien die bepaling een afwijking vormt van de regel van artikel 204, lid 1, onder a), van dat wetboek (zie naar analogie arresten van 14 juni 2012, CIVAD, C-533/10, EU:C:2012:347, punt 24; 4 februari 2016, C & J Clark International en Puma, C-659/13 en C-34/14, EU:C:2016:74, punten 190 en 191, en 25 januari 2017, Vilkas, C-640/15, EU:C:2017:39, punt 56).

63 In het licht van de in punt 61 van het onderhavige arrest geformuleerde criteria moet het lekken van solvent zoals in het hoofdgeding, in de hypothese dat dit is veroorzaakt door het incorrect afsluiten van de losinstallatie, niet worden beschouwd als een abnormale omstandigheid of een omstandigheid buiten het toedoen van een marktdeelnemer die actief is op het vlak van het vervoer van vloeibare stoffen, maar veeleer als het gevolg van het ontbreken van de zorgvuldigheid die normaal wordt verwacht in het kader van de activiteit van die marktdeelnemer, zodat in casu geen sprake is van het objectieve element of het subjectieve element waarnaar in dat punt wordt verwezen en waardoor de begrippen overmacht en toeval worden gekenmerkt.

64 Wat de hypothese betreft van de beschadiging van de losinstallatie, kan niet worden uitgesloten dat die omstandigheid aan de in punt 61 van het onderhavige arrest geformuleerde criteria voldoet indien zij abnormaal en buiten het toedoen van een dergelijke marktdeelnemer blijkt te zijn en de gevolgen ervan niet vermeden hadden kunnen worden ondanks alle aan de dag gelegde zorgvuldigheid. Het staat evenwel aan de nationale rechter om na te gaan of aan die criteria is voldaan. In het kader van dat onderzoek moet deze rechter met name rekening houden met de naleving door marktdeelnemers zoals de aangever en de vervoerder van de regels en voorschriften die gelden op het vlak van de technische staat van tanks en de veiligheid van het vervoer van vloeibare stoffen zoals solvent.

65 Gelet op een en ander moet op de tweede vraag worden geantwoord dat artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat wanneer niet het totale volume van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen is aangebracht bij het door die regeling bepaalde douanekantoor van bestemming omdat een deel van die goederen geheel is vernietigd of onherstelbaar verloren is gegaan, zoals afdoende is aangetoond, die situatie in beginsel een douaneschuld bij invoer doet ontstaan voor het deel van de goederen dat niet bij dat kantoor is aangebracht, aangezien er sprake is van niet-nakoming van een van de verplichtingen van die regeling, namelijk het aanbrengen van ongeschonden goederen op het douanekantoor van bestemming. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of een omstandigheid zoals de beschadiging van een losinstallatie in casu beantwoordt aan de criteria die gelden voor de begrippen overmacht en toeval in de zin van artikel 206, lid 1, van het douanewetboek, namelijk of zij abnormaal is voor een

marktdeelnemer die actief is op het vlak van het vervoer van vloeibare stoffen en een omstandigheid buiten zijn toedoen is, en of die gevolgen niet hadden kunnen worden vermeden ondanks alle aan de dag gelegde zorgvuldigheid. In het kader van dat onderzoek moet deze rechter met name rekening houden met de naleving door marktdeelnemers zoals de aangever en de vervoerder van de regels en voorschriften die gelden op het vlak van de technische staat van tanks en de veiligheid van het vervoer van vloeibare stoffen zoals solvent.

Derde vraag

66 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 2, lid 1, onder d), en de artikelen 70 en 71 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat btw verschuldigd is voor het geheel vernietigde of onherstelbaar verloren gegane deel van goederen die onder de regeling extern communautair douanevervoer zijn geplaatst.

67 Krachtens artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is de invoer van goederen onderworpen aan de btw. Artikel 70 van die richtlijn vestigt het beginsel dat het belastbare feit plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt op het ogenblik waarop de invoer van de goederen geschiedt. Artikel 71, lid 1, van die richtlijn bepaalt in de eerste alinea dat wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de Unie onder de regeling extern communautair douanevervoer worden geplaatst, het belastbare feit pas plaatsvindt en de btw pas verschuldigd wordt op het tijdstip waarop deze goederen aan deze regeling worden onttrokken (zie in die zin arrest van 11 juli 2013, Harry Winston, C-273/12, EU:C:2013:466, punt 40).

68 Uit die bepalingen volgt dat de algehele vernietiging of het onherstelbare verlies van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen enkel kan leiden tot het belastbare feit en het verschuldigd worden van de btw indien deze omstandigheden gelijk kunnen worden gesteld met het onttrekken van dergelijke goederen aan die regeling.

69 In dat verband moet worden vastgesteld dat de btw uit haar aard een verbruiksbelasting is, zodat zij van toepassing is op goederen en diensten die in het economische circuit van de Unie terechtkomen en kunnen worden verbruikt (zie in die zin arresten van 7 november 2013, Tulică en Plavoşin, C-249/12 en C-250/12, EU:C:2013:722, punt 35, en 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig, C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 65).

70 Het onttrekken van goederen aan de regeling extern communautair douanevervoer, waardoor het belastbare feit plaatsvindt en de btw verschuldigd wordt, moet dus worden geacht ertoe te strekken dat die goederen terechtkomen in het economische circuit van de Unie, wat uitgesloten is in het geval van onbestaande of door niemand bruikbare goederen (zie in die zin arrest van 29 april 2010, Dansk Transport og Logistik, C-230/08, EU:C:2010:231, punten 93 en 96).

71 Goederen die geheel zijn vernietigd of onherstelbaar verloren zijn gegaan terwijl zij onder de regeling extern communautair douanevervoer waren geplaatst, kunnen niet terechtkomen in het economische circuit van de Unie en bijgevolg niet aan die regeling worden onttrokken, zodat zij dus niet kunnen worden beschouwd als „ingevoerd” in de zin van artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn en evenmin op basis daarvan aan de btw kunnen worden onderworpen.

72 Gelet op het voorgaande moet op de derde vraag worden geantwoord dat artikel 2, lid 1, onder d), en de artikelen 70 en 71 van de btw-richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat geen btw verschuldigd is voor het geheel vernietigde of onherstelbaar verloren gegane deel van goederen die onder de regeling extern communautair douanevervoer zijn geplaatst.

Vierde vraag

73 Met zijn vierde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 96, lid 1, onder a), juncto artikel 204, lid 1, onder a), en lid 3, van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat de aangever gehouden is tot betaling van de douaneschuld die is ontstaan voor onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen, ook al is de vervoerder de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 96, lid 2, van dat wetboek, in het bijzonder de verplichting om deze goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden aan te brengen op het douanekantoor van bestemming.

74 Op grond van artikel 96, lid 1, onder a), juncto artikel 204, lid 1, onder a), van dat wetboek ontstaat een douaneschuld bij invoer indien onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen niet ongeschonden bij de douane worden aangebracht op het douanekantoor van bestemming. Volgens artikel 204, lid 3, van dat wetboek is de schuldenaar van de douaneschuld de persoon die de verplichtingen moet nakomen die voortvloeien uit het gebruik van deze regeling.

75 Artikel 96, lid 1, van het douanewetboek bepaalt dat de aangever deze goederen ongeschonden moet aanbrengen op het douanekantoor van bestemming. Volgens artikel 96, lid 2, van dat wetboek is een vervoerder van deze goederen, onverminderd de verplichtingen van de aangever, eveneens verplicht deze ongeschonden op het douanekantoor van bestemming aan te brengen.

76 In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat artikel 204 van dit wetboek beoogt een correcte toepassing van de douanewetgeving te verzekeren. Krachtens artikel 96, lid 1, en artikel 204, lid 1, van dit wetboek is de aangever, in zijn hoedanigheid van subject van de regeling extern communautair douanevervoer, immers schuldenaar van de douaneschuld die ontstaat bij niet-inachtneming van de bepalingen inzake deze regeling. Het aansprakelijk stellen van de aangever heeft tot doel de snelle en eenvormige toepassing van de bepalingen inzake deze regeling en het goede verloop van het douanevervoer te verzekeren in het belang van de bescherming van de financiële belangen van de Unie en de lidstaten ervan (arrest van 15 juli 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

77 Deze aansprakelijkheid is evenmin afhankelijk van de goede trouw van de aangever of de omstandigheid dat de regeling extern communautair douanevervoer buiten zijn toedoen is geschonden (zie in die zin arrest van 3 april 2008, Militzer & Münch, C-230/06, EU:C:2008:186, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

78 Bovendien wordt aan die aansprakelijkheid niet afgedaan door de omstandigheid dat zij zich op grond van artikel 96, lid 2, van het douanewetboek ook uitstrekt tot andere personen, zoals de vervoerder van goederen, voor zover de bepalingen van dat wetboek inzake de regeling extern communautair douanevervoer ter zake geen enkele vrijstelling ten voordele van de aangever bevatten. Uit de bewoordingen van artikel 96, lid 2, van dat wetboek volgt immers dat de verplichting van de vervoerder van goederen om die ongeschonden op het douanekantoor van bestemming aan te brengen geldt „[o]nverminderd de […] verplichtingen van de aangever" in dat verband.

79 Daaruit volgt dat de aangever gehouden is tot betaling van de douaneschuld die ontstaat voor onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen, ook al is de vervoerder de krachtens artikel 96, lid 2, van dat wetboek op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

80 Die conclusie impliceert evenwel niet noodzakelijkerwijze dat de aangever als enige gehouden is tot betaling van die douaneschuld.

81 Zoals uit de punten 74 en 75 van het onderhavige arrest blijkt, moet de vervoerder die niet heeft voldaan aan zijn verplichting om onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen ongeschonden aan te brengen op het douanekantoor van bestemming, immers om die reden

ook worden beschouwd als schuldenaar van de douaneschuld, wat betekent dat hij krachtens artikel 213 van het douanewetboek samen met de aangever hoofdelijk gehouden is tot betaling van die schuld.

82 Gelet op het voorgaande moet op de vierde vraag worden geantwoord dat artikel 96, lid 1, onder a), juncto artikel 204, lid 1, onder a), en lid 3, van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat de aangever gehouden is tot betaling van de douaneschuld die is ontstaan voor onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen, ook al is de vervoerder de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 96, lid 2, van dat wetboek, in het bijzonder de verplichting om deze goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden aan te brengen op het douanekantoor van bestemming.

Vijfde vraag

83 Met zijn vijfde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 96, lid 1, onder a), en lid 2, artikel 204, lid 1, onder a), en lid 3, en artikel 213 van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat de douaneautoriteit van een lidstaat verplicht is om de vervoerder die naast de aangever moet worden beschouwd als schuldenaar van de douaneschuld, hoofdelijk aan te spreken.

84 In dat verband moet worden opgemerkt dat in artikel 213 van het douanewetboek het beginsel van hoofdelijkheid in geval van pluraliteit van schuldenaren van eenzelfde douaneschuld is vastgelegd, zonder dat in andere bepalingen van dat wetboek of toepassingsbepalingen daarvan nader wordt geregeld hoe die hoofdelijkheid moet worden toegepast (zie in die zin arrest van 17 februari 2011, Berel e.a., C-78/10, EU:C:2011:93, punten 42 en 43).

85 Uit de aard van hoofdelijke aansprakelijkheid vloeit voort dat elke schuldenaar is gehouden tot betaling van het volledige bedrag van de schuld en dat de schuldeiser in beginsel de vrijheid behoudt om de betaling van deze schuld te eisen van een of meerdere schuldenaren naar keuze.

86 Zoals volgt uit de punten 76 tot en met 79 en 82 van het onderhavige arrest, is de aangever op grond van artikel 96, lid 1, onder a), juncto artikel 204, lid 1, onder a), en lid 3, van het douanewetboek gehouden tot betaling van de douaneschuld die is ontstaan voor onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen, ook al is de vervoerder de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 96, lid 2, van dat wetboek.

87 Bijgevolg wordt in het douanewetboek, door het neerleggen daarin van deze objectieve aansprakelijkheid van de aangever, een juridisch basismechanisme vastgesteld dat met name het goede verloop van het douanevervoer vergemakkelijkt, in het belang van de bescherming van de financiële belangen van de Unie en de lidstaten ervan (arrest van 15 juli 2010, DSV Road, C-234/09, EU:C:2010:435, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

88 In dit verband heeft het Hof verduidelijkt dat het in artikel 213 van dit wetboek neergelegde mechanisme van hoofdelijkheid een aanvullend juridisch instrument vormt dat de nationale autoriteiten ter beschikking is gesteld om de doeltreffendheid van hun maatregelen op het gebied van de invordering van de douaneschuld en de bescherming van de eigen middelen van de Unie te versterken (arrest van 17 februari 2011, Berel e.a., C-78/10, EU:C:2011:93, punt 48).

89 In omstandigheden zoals die van het hoofdgeding moet de douaneautoriteit van een lidstaat dus de aangever aanspreken. Uit het in punt 85 van het onderhavige arrest bedoelde mechanisme van hoofdelijkheid volgt echter dat deze autoriteit de mogelijkheid – maar niet de verplichting – heeft om de vervoerder hoofdelijk aan te spreken.

90 In dit verband moet worden gepreciseerd dat de omstandigheid dat de douaneautoriteit van een lidstaat geen betaling van de douaneschuld eist van de vervoerder op grond van die hoofdelijke aansprakelijkheid, niet afdoet aan het recht van de aangever om een regresvordering tegen de vervoerder in te stellen.

91 Gelet op het voorgaande moet op de vijfde vraag worden geantwoord dat artikel 96, lid 1, onder a), en lid 2, artikel 204, lid 1, onder a), en lid 3, en artikel 213 van het douanewetboek aldus moeten worden uitgelegd dat de douaneautoriteit van een lidstaat niet verplicht is om de vervoerder die naast de aangever moet worden beschouwd als schuldenaar van de douaneschuld, hoofdelijk aan te spreken.

Zesde en zevende vraag

92 Gelet op het antwoord op de vijfde vraag hoeven de zesde en de zevende vraag niet te worden beantwoord.

Kosten

93 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 203, lid 1, 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, moet aldus worden uitgelegd dat het niet van toepassing is indien niet het totale volume van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen wordt aangebracht bij het door die regeling bepaalde douanekantoor van bestemming omdat een deel van die goederen geheel is vernietigd of onherstelbaar verloren is gegaan, zoals afdoende is aangetoond.**

2) **Artikel 204, lid 1, onder a), van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer niet het totale volume van onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen is aangebracht bij het door die regeling bepaalde douanekantoor van bestemming omdat een deel van die goederen geheel is vernietigd of onherstelbaar verloren is gegaan, zoals afdoende is aangetoond, die situatie in beginsel een douaneschuld bij invoer doet ontstaan voor het deel van de goederen dat niet bij dat kantoor is aangebracht, aangezien er sprake is van niet-nakoming van een van de verplichtingen van die regeling, namelijk het aanbrengen van ongeschonden goederen op het douanekantoor van bestemming. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of een omstandigheid zoals de beschadiging van een losinstallatie in casu beantwoordt aan de criteria die gelden voor de begrippen overmacht en toeval in de zin van artikel 206, lid 1, van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, namelijk of zij abnormaal is voor een marktdeelnemer die actief is op het vlak van het vervoer van vloeibare stoffen en een omstandigheid buiten zijn toedoen is, en of die gevolgen niet hadden kunnen worden vermeden ondanks alle aan de dag gelegde zorgvuldigheid. In het kader van dat onderzoek moet deze rechter met name rekening houden met de naleving door marktdeelnemers zoals de aangever en de vervoerder van de regels en voorschriften die gelden op het vlak van de technische staat van tanks en de veiligheid van het vervoer van vloeibare stoffen zoals solvent.**

3) **Artikel 2, lid 1, onder d), en de artikelen 70 en 71 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat geen belasting over de toegevoegde waarde verschuldigd is voor het geheel vernietigde of onherstelbaar verloren gegane deel van goederen die onder de regeling extern communautair douanevervoer zijn geplaatst.**

4) **Artikel 96, lid 1, onder a), juncto artikel 204, lid 1, onder a), en lid 3, van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, moeten aldus worden uitgelegd dat de aangever gehouden is tot betaling van de douaneschuld die is ontstaan voor onder de regeling extern communautair douanevervoer geplaatste goederen, ook al is de vervoerder de verplichtingen niet nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 96, lid 2, van deze verordening, in het bijzonder de verplichting om deze goederen binnen de gestelde termijn ongeschonden aan te brengen op het douanekantoor van bestemming.**

5) **Artikel 96, lid 1, onder a), en lid 2, artikel 204, lid 1, onder a), en lid 3, en artikel 213 van verordening nr. 2913/92, zoals gewijzigd bij verordening nr. 648/2005, moeten aldus worden uitgelegd dat de douaneautoriteit van een lidstaat niet verplicht is om de vervoerder die naast de aangever moet worden beschouwd als schuldenaar van de douaneschuld, hoofdelijk aan te spreken.**

ondertekeningen