ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

12 mei 2022 *

„Prejudiciële verwijzing – Douane-unie – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 201 – Belastingplichtigen – Btw bij invoer – Douanewetboek van de Unie – Verordening (EU) nr. 952/2013 – Artikel 77, lid 3 – Hoofdelijke aansprakelijkheid van de indirecte douanevertegenwoordiger en de importonderneming – Douanerechten”

In zaak C-714/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Commissione tributaria provinciale di Venezia (belastingrechter in eerste aanleg Venetië, Italië) bij beslissing van 17 november 2020, ingekomen bij het Hof op 24 december 2020, in de procedure

U.I. Srl

tegen

Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: I. Ziemele, kamerpresident, T. von Danwitz (rapporteur) en P. G. Xuereb, rechters,

advocaat-generaal: T. Ćapeta,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– U.I. Srl, vertegenwoordigd door M. C. Santacroce en A. Dal Ferro, avvocati,

– de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door G. Albenzio, avvocato dello Stato,

* Procestaal: Italiaans.

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou, K. Georgiadis en G. Avdikos als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Lozano Palacios, F. Clotuche-Duvieusart en F. Moro 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 201 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") en van artikel 77, lid 3, van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PB 2013, L 269, blz. 1; hierna: „douanewetboek").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen U.I. Srl en de Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Venezia (agentschap voor douane en monopolies – douanekantoor van Venetië, Italië; hierna: „douaneagentschap") over de betaling door U.I. als indirecte douanevertegenwoordiger, naast de douanerechten op invoertransacties, van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) bij invoer.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 De overwegingen 43 en 44 van de btw-richtlijn vermelden:

„(43) De lidstaten moeten vrijelijk kunnen blijven bepalen wie tot voldoening van de belasting bij invoer gehouden is.

(44) De lidstaten moeten kunnen bepalen dat een ander dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen."

4 Artikel 2, lid 1, onder d), van deze richtlijn bepaalt dat de invoer van goederen aan de btw is onderworpen.

5 Als „invoer van goederen" wordt volgens artikel 30, eerste alinea, van deze richtlijn beschouwd het binnenbrengen in de Europese Unie van een goed dat zich niet in het vrije verkeer bevindt in de zin van artikel 29 VWEU.

6 Artikel 70 van de btw-richtlijn bepaalt dat het belastbare feit voor de btw plaatsvindt en de belasting verschuldigd wordt op het tijdstip waarop de invoer van de goederen geschiedt.

7 Artikel 71 van de btw-richtlijn bepaalt:

„1. Wanneer goederen vanaf het binnenbrengen ervan in de [Unie] onder een van de in de artikelen 156, 276 en 277 bedoelde regelingen of situaties, onder een regeling voor tijdelijke invoer met volledige 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."

8 Artikel 201 van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„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."

Douanewetboek

9 Artikel 5 van het douanewetboek bepaalt:

„In dit [douanewetboek] wordt verstaan onder:

[...]

6) ‚douanevertegenwoordiger': iedere persoon die door een andere persoon is aangewezen voor het vervullen van de in de douanewetgeving voorgeschreven handelingen en formaliteiten bij de douaneautoriteiten;

[...]

12) ‚douaneaangifte': de handeling waarbij een persoon in de voorgeschreven vorm en op de voorgeschreven wijze het voornemen kenbaar maakt om goederen onder een bepaalde douaneregeling te plaatsen, in voorkomend geval met opgave van eventuele specifieke procedures die moeten worden toegepast;

[...]

15) ‚aangever': de persoon die in eigen naam een douaneaangifte, een aangifte tot tijdelijke opslag, een summiere aangifte bij binnenbrengen, een summiere aangifte bij uitgaan, een aangifte tot wederuitvoer of een kennisgeving van wederuitvoer indient, dan wel de persoon namens wie deze aangifte of deze kennisgeving wordt ingediend;

[...]

18) ‚douaneschuld': de verplichting van een persoon tot betaling van het bedrag aan invoer- of uitvoerrechten dat uit hoofde van de geldende douanewetgeving verschuldigd is;

19) ‚schuldenaar': elke persoon die een douaneschuld verschuldigd is;

20) ‚invoerrecht': het douanerecht dat bij de invoer van goederen verschuldigd is;

[...]"

10 Artikel 18, lid 1, van het douanewetboek luidt als volgt:

„Eenieder kan zich laten vertegenwoordigen door een douanevertegenwoordiger.

De vertegenwoordiging kan direct zijn, in welk geval de douanevertegenwoordiger in naam en voor rekening van een andere persoon handelt, dan wel indirect, in welk geval de douanevertegenwoordiger in eigen naam doch voor rekening van een andere persoon handelt."

11 Artikel 77 van het douanewetboek is opgenomen in titel III („Douaneschuld en zekerheidstelling"), hoofdstuk 1 („Ontstaan van de douaneschuld"), afdeling 1 („Douaneschuld bij invoer"), en bepaalt:

„1. Een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan invoerrechten onderworpen niet-Uniegoederen onder een van de volgende douaneregelingen worden geplaatst:

a) in het vrije verkeer brengen, ook onder de voorschriften inzake bijzondere bestemming;

b) tijdelijke invoer met gedeeltelijke vrijstelling van invoerrechten.

2. Een douaneschuld ontstaat op het tijdstip waarop de douaneaangifte wordt aanvaard.

3. Schuldenaar is de aangever. In geval van indirecte vertegenwoordiging is de persoon voor wiens rekening de douaneaangifte wordt gedaan, eveneens schuldenaar.

Indien een douaneaangifte voor een van de in lid 1 bedoelde regelingen is opgesteld op basis van gegevens die ertoe leiden dat de invoerrechten geheel of gedeeltelijk niet worden geïnd, is de persoon die de voor het opstellen van de aangifte benodigde gegevens heeft verstrekt en wist, of redelijkerwijze had moeten weten, dat die gegevens onjuist waren, eveneens schuldenaar."

12 Artikel 84 van het douanewetboek luidt als volgt:

„Indien meerdere personen schuldenaren zijn van het bedrag aan invoer- of uitvoerrechten dat overeenkomt met één douaneschuld, zijn zij gezamenlijk en hoofdelijk aansprakelijk tot betaling van dat bedrag."

Italiaans recht

13 Artikel 1 van decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (besluit nr. 633 van de president van de Republiek tot instelling en regeling van de belasting over de toegevoegde waarde) van 26 oktober 1972 (gewoon supplement bij GURI nr. 292 van 11 november 1972; hierna: „besluit nr. 633/1972") bepaalt:

„De belasting over de toegevoegde waarde geldt voor de leveringen van goederen en de diensten welke op het grondgebied van de Staat worden verricht in het kader van de uitoefening van een bedrijf, een ambacht of beroep alsmede voor de invoer, ongeacht door welke persoon."

14 Artikel 8 van besluit nr. 633/1972 bepaalt:

„Als niet-belastbare exportleveringen worden beschouwd:

[...]

c) leveringen, waaronder leveringen via commissionairs, van andere goederen dan gebouwen en bouwterreinen, en diensten ten behoeve van personen die exportleveringen of intracommunautaire handelingen hebben verricht en uit hoofde daarvan gebruikmaken van de mogelijkheid om goederen en diensten te verwerven, ook via commissionairs, of te importeren zonder betaling van btw.

[...]"

15 Artikel 17, eerste alinea, van dat besluit luidt als volgt:

„De belasting is verschuldigd door degene die belastbare goederen levert en belastbare diensten verricht; hij draagt de belasting af aan de schatkist en wel cumulatief voor alle verrichte handelingen, minus de in artikel 19 vastgestelde aftrek, op de wijze en volgens de voorwaarden van titel II."

16 In artikel 70, eerste alinea, van besluit nr. 633/1972 is bepaald:

„De belasting bij invoer wordt geheven, berekend en geïnd voor elke transactie. Wat de geschillen en de sancties betreft, zijn de bepalingen van de douanewetten inzake aan de grens geheven rechten van toepassing."

17 Artikel 34 van decreto del Presidente della Repubblica n. 43 – Approvazione del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale (besluit nr. 43 van de president van de Republiek tot goedkeuring van de gecoördineerde tekst van de wettelijke bepalingen op douanegebied) van 23 januari 1973 (gewoon supplement bij GURI nr. 80 van 28 maart 1973; hierna: „besluit nr. 43/1973") bepaalt:

„Onder ‚douanerechten' wordt verstaan: alle rechten die de douane op grond van een wet dient te innen met betrekking tot douanetransacties.

Onder douanerechten die worden aangemerkt als ‚aan de grens geheven rechten' wordt verstaan: in- en uitvoerrechten, heffingen en andere in- en uitvoerbelastingen die zijn geregeld in de communautaire voorschriften en de uitvoeringsbepalingen daarvan, alsmede, wat ingevoerde goederen betreft, monopolierechten, grenstoeslagen en alle andere verbruiksbelastingen of -toeslagen ten bate van de Staat."

18 Artikel 38 van besluit nr. 43/1973 bepaalt:

„De eigenaar van de goederen, als omschreven in artikel 56, en degenen voor rekening van wie de goederen zijn ingevoerd of uitgevoerd, zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van douanerechten.

Met het oog op de voldoening van de belasting heeft de Staat, naast de in de wet vastgestelde privileges, retentierecht op de goederen die het voorwerp van deze belasting zijn.

Het retentierecht kan ook worden uitgeoefend tot voldoening van elke andere vordering van de Staat met betrekking tot de goederen die het voorwerp van douanetransacties zijn."

19 Artikel 1 van decreto-legge n. 746 – Disposizioni urgenti in materia di imposta su valore aggiunto (wetgevend besluit nr. 746 tot vaststelling van dringende bepalingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 29 december 1983 (GURI nr. 358 van 31 december 1983), omgezet en gewijzigd bij wet nr. 17 van 27 februari 1984 (GURI nr. 59 van 29 februari 1984), in de versie die gold ten tijde van de feiten van het hoofdgeding (hierna: „wetgevend besluit nr. 746/1983"), bepaalt:

„Artikel 8, eerste alinea, onder c), en tweede alinea, van [besluit nr. 633/1972], zoals gewijzigd, is van toepassing op voorwaarde dat:

a) het bedrag van de tegenprestatie voor de onder a) en b) van dat artikel bedoelde exportleveringen, die in het voorgaande jaar zijn geregistreerd, meer dan tien procent bedraagt van de overeenkomstig artikel 20 van dat besluit vastgestelde omzet [...];

[...]

c) het voornemen om gebruik te maken van de mogelijkheid om aankopen of invoer te verrichten zonder btw te betalen, blijkt uit een verklaring overeenkomstig het bij decreet van het ministerie van Financiën goedgekeurde model, die het btw-nummer van de aangever en het bevoegde kantoor vermeldt, en elektronisch is toegezonden aan de Agenzia delle entrate [(belastingdienst)], die een elektronische kwitantie afgeeft. [...]"

20 Artikel 2, lid 1, van wetgevend besluit nr. 746/1983 bepaalt:

„Eenieder die transacties verricht zonder dat btw is betaald en zonder dat de in artikel 1, lid 1, onder c), bedoelde verklaring is gedaan, moet naast de belasting een geldboete betalen die twee tot zes maal zo hoog is als de niet-geïnde belasting; indien de verklaring wel is gedaan, zijn alleen de leveranciers, de opdrachtgevers en de importeurs die de verklaring hebben ingediend aansprakelijk voor de niet-betaling van de belasting."

21 Artikel 3 van decreto legislativo n. 374 – Riordinamento degli istituti doganali e revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie (wetsbesluit nr. 374 tot reorganisatie van de douane-instanties en herziening van de vaststellings- en controleprocedures in het kader van de uitvoering van richtlijn 79/695/EEG [van de Raad] van 24 juli 1979 en richtlijn 82/57/EEG [van de Commissie] van 17 december 1981, inzake de procedures voor het in het vrije verkeer brengen van goederen, alsmede richtlijn 81/177/EEG

[van de Raad] van 24 februari 1981 en richtlijn 82/347/EEG [van de Commissie] van 23 april 1982, inzake de procedures voor de uitvoer van communautaire goederen) van 8 november 1990 (gewoon supplement bij GURI nr. 291 van 14 december 1990) bepaalt:

„1. De douanerechten worden vastgesteld, berekend en geïnd overeenkomstig de bepalingen van [besluit nr. 43/1973] en andere wetten op douanegebied, tenzij anders is bepaald in specifieke wetgeving die daarop betrekking heeft.

2. De in de communautaire voorschriften geregelde douanerechten, heffingen en andere in- en uitvoerbelastingen worden vastgesteld, berekend en geïnd overeenkomstig de bepalingen van die voorschriften en, indien zij naar de regelgeving van de afzonderlijke lidstaten verwijzen of niets bepalen, overeenkomstig de bepalingen van [besluit nr. 43/1973] en andere wetten op douanegebied."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

22 Bij twee belastingaanslagen, die op 15 mei 2017 en 6 februari 2018 werden betekend aan U.I., een in Milaan (Italië) gevestigde onderneming, heeft het douaneagentschap respectievelijk 45 en 115 invoeraangiften gecorrigeerd en de bijbehorende btw bij invoer vastgesteld, te weten 173 561,22 EUR en 786 046,24 EUR, vermeerderd met rente. Het heeft zich tevens op het standpunt gesteld dat U.I. in haar hoedanigheid van indirecte douanevertegenwoordiger van de in Rome gevestigde importondernemingen A. SpA, waartegen een faillissementsprocedure is ingeleid, en U.C. Srl, samen met die ondernemingen hoofdelijk aansprakelijk was voor de betaling van deze belasting, onder andere krachtens de artikelen 77 en 84 van het douanewetboek.

23 In het kader van de belastingcontrole was het douaneagentschap namelijk van mening dat de bij de invoeraangiften gevoegde intentieverklaringen niet betrouwbaar waren, aangezien zij waren gebaseerd op de onjuiste bewering dat deze importondernemingen veelvuldig uitvoertransacties verrichtten. Aangezien zij geen handelingen hadden verricht die in aanmerking konden worden genomen voor de vaststelling van het btw-plafond, waren de gecontroleerde invoertransacties evenwel niet vrijgesteld van btw krachtens artikel 1, onder a), van wetgevend besluit nr. 746/1983.

24 U.I. heeft tegen deze twee belastingaanslagen afzonderlijke beroepen ingesteld bij de verwijzende rechter, de Commissione tributaria provinciale di Venezia (belastingrechter in eerste aanleg Venetië, Italië), teneinde de onrechtmatigheid ervan te doen vaststellen.

25 In dit verband heeft U.I. erkend dat zij in haar hoedanigheid van indirecte douanevertegenwoordiger, op grond van vertegenwoordigingsvolmachten, de betreffende douanetransacties in eigen naam en voor rekening van die importondernemingen heeft verricht en de desbetreffende aangiften bij de douane heeft ingediend. Zij heeft evenwel aangevoerd dat de regels op basis waarvan die belastingaanslagen waren vastgesteld, met name de artikelen 77 en 84 van het douanewetboek, niet van toepassing waren op de btw. Zij heeft daaraan toegevoegd dat in de Italiaanse rechtsorde geen enkele bepaling voorzag in de hoofdelijke aansprakelijkheid van de indirecte douanevertegenwoordiger met de importonderneming voor de betaling van de btw bij invoer en dat de erkenning van een dergelijke hoofdelijke aansprakelijkheid in strijd is met artikel 201 van de btw-richtlijn.

26 Het douaneagentschap heeft geconcludeerd tot verwerping van deze beroepen. Het heeft benadrukt dat het belastbare feit voor de btw-schuld in kwestie, net als dat van de douaneschuld, wordt gevormd door de invoer en dat dit belastbare feit in de douaneregeling is vastgesteld. Naar die douaneregeling moet ook worden verwezen voor de vaststelling van de oorsprong van de btw-schuld bij invoer, en dus van de personen die tot voldoening daarvan gehouden zijn, namelijk de importeur en zijn indirecte douanevertegenwoordiger en wel hoofdelijk, zoals volgt uit de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Italië).

27 De verwijzende rechter wijst erop dat volgens deze rechtspraak de verplichting tot betaling van de btw bij invoer ontstaat op het tijdstip waarop de goederen bij de douane worden aangebracht om tot het grondgebied van de Unie te worden toegelaten, net als bij de douanerechten. Het gaat om dezelfde belasting als de intracommunautaire btw, zoals met name blijkt uit het arrest van 17 juli 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091). Hoewel de btw bij invoer niet onder deze rechten of onder de bij de grens geheven belastingen in strikte zin valt, maar onder de belastingen naar nationaal recht, heeft zij met de douanerechten het tijdstip van heffing als bedoeld in artikel 34 van besluit nr. 43/1973 gemeen, zodat de indirecte douanevertegenwoordiger hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van de btw aangezien hij de intentieverklaring bij de douaneautoriteiten indient en in eigen naam onderschrijft.

28 Die rechter wijst op een andere strekking in de nationale rechtspraak volgens welke, bij gebreke van een uitdrukkelijke bepaling van nationaal recht waarin overeenkomstig artikel 201 van de btw-richtlijn de personen worden „aangewezen” die bij invoer tot betaling van de btw gehouden zijn, de Unierechtelijke bepalingen inzake douaneschulden waarin de hoofdelijke aansprakelijkheid van de importeur en zijn indirecte douanevertegenwoordiger is geregeld, niet extensief mogen worden toegepast.

29 De verwijzende rechter merkt voorts op dat hij, indien de in dit artikel gebruikte termen „aangewezen” of „erkend” strikt worden uitgelegd, in die zin dat de nationale wetgever uitdrukkelijk zou moeten bepalen welke personen gehouden zijn tot betaling van de btw, in casu zou moeten vaststellen dat in de nationale bepalingen uitsluitend de importeur wordt aangewezen tot voldoening van die belasting. Bij een ruime uitlegging van deze termen zou hij daarentegen nationale regelingen die zijn vastgesteld voor andere belastingen dan btw op invoer, zoals douanerechten, op extensieve wijze kunnen toepassen.

30 Voorts is de uitlegging van artikel 77, lid 3, van het douanewetboek en met name de vraag of de toepassing ervan moet worden beperkt tot douanerechten, bepalend voor de beslechting van het hoofdgeding.

31 Daarop heeft de Commissione tributaria provinciale di Venezia de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moet artikel 201 van [de btw-richtlijn], waarin is bepaald dat ‚[b]ij invoer [...] de btw [is] verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend’, aldus worden uitgelegd dat de lidstaat van invoer een nationale regeling op het gebied van btw bij invoer dient vast te stellen (belasting naar nationaal recht: [zaak die heeft geleid tot het arrest van 17 juli 2014, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) waarin uitdrukkelijk wordt bepaald welke personen tot voldoening van deze belasting gehouden zijn?

2) Moet artikel 77, lid 3, van [het douanewetboek], dat ziet op douaneschulden bij invoer en bepaalt dat ‚[i]n geval van indirecte vertegenwoordiging [...] de persoon voor wiens rekening de douaneaangifte wordt gedaan, eveneens schuldenaar [is]', aldus worden uitgelegd dat de indirecte vertegenwoordiger aansprakelijk is voor niet alleen de douanerechten, maar ook de btw bij invoer, op grond van het enkele feit dat hij in eigen naam ‚aangever' bij de douane is?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid

32 De Italiaanse regering betoogt dat de prejudiciële vragen niet-ontvankelijk zijn omdat zij niet alleen dubbelzinnig zijn, maar ook irrelevant voor de beslechting van het hoofdgeding, aangezien de verwijzende rechter de rechtspraak van de Corte Suprema di cassazione, die zich reeds heeft uitgesproken over de vraag wie de btw bij invoer verschuldigd is, niet heeft toegepast. Wat de eerste vraag betreft, zijn de nationale en Unierechtelijke bepalingen waarin het belastbare feit voor de btw bij invoer en de schuldenaren ervan ondubbelzinnig worden vastgesteld bovendien niet uitdrukkelijk vermeld.

33 In dit verband moet eraan worden herinnerd dat het in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, gelet op de bijzonderheden van de zaak, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof stelt te beoordelen. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arrest van 19 december 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Hieruit vloeit voort dat er een vermoeden van relevantie rust op de vragen inzake de uitlegging van het recht van de Unie die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn verantwoordelijkheid geschetste feitelijke en wettelijke kader, waarvan het niet aan het Hof staat om de juistheid ervan na te gaan. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 19 december 2019, Darie, C-592/18, EU:C:2019:1140, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 In casu heeft de verwijzende rechter duidelijk uiteengezet waarom hij twijfelt over de uitlegging van de in zijn prejudiciële vragen genoemde bepalingen van Unierecht en heeft hij ook aangegeven dat de antwoorden op die vragen bepalend zijn voor de beslechting van het hoofdgeding, aangezien de mogelijkheid om U.I. als indirecte douanevertegenwoordiger hoofdelijk aansprakelijk te stellen, van die antwoorden afhangt. Het feit dat hij de rechtspraak van de Corte suprema di cassazione niet heeft toegepast, doet niet af aan de relevantie van de vragen over de uitlegging van het Unierecht.

36 Bovendien bevat het verzoek om een prejudiciële beslissing een beschrijving van het feitelijke en juridische kader van het hoofdgeding, met name van de nationale bepalingen die van toepassing kunnen zijn en van de relevante nationale rechtspraak, die toereikend is om het Hof in staat te stellen een zinvol antwoord te geven op de twee gestelde vragen.

37 De prejudiciële vragen zijn bijgevolg ontvankelijk.

Tweede vraag

38 Met zijn tweede vraag, die als eerste moet worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 77, lid 3, van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat de indirecte douanevertegenwoordiger louter op grond van die bepaling aansprakelijk is voor de douanerechten die verschuldigd zijn op de goederen die hij bij de douane heeft aangegeven, alsmede voor de btw bij invoer op diezelfde goederen.

39 Volgens vaste rechtspraak moet bij de uitlegging van een Unierechtelijke bepaling niet enkel rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar ook met de context en met de doelstellingen van de regeling waarvan zij deel uitmaakt (arrest van 18 november 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

40 Er zij aan herinnerd dat de indirecte douanevertegenwoordiger volgens artikel 18, lid 1, van het douanewetboek in eigen naam doch voor rekening van een andere persoon handelt. Wanneer hij de „douaneaangifte", zoals gedefinieerd in artikel 5, punt 12, van het douanewetboek, indient, doet hij dit dus in eigen naam doch voor rekening van de persoon die hem een vertegenwoordigingsvolmacht heeft gegeven en die hij vertegenwoordigt, zodat hij optreedt als „aangever" in de zin van artikel 5, punt 15, van dat wetboek, zoals de verwijzende rechter terecht opmerkt.

41 In de eerste plaats is de aangever volgens artikel 77, lid 3, van het douanewetboek schuldenaar en is bij indirecte vertegenwoordiging de persoon voor wiens rekening de douaneaangifte wordt gedaan, eveneens schuldenaar.

42 Uit de bewoordingen van deze bepaling volgt dat zowel de indirecte douanevertegenwoordiger, als aangever, alsook de importeur voor wiens rekening hij deze aangifte indient, schuldenaar is.

43 In de tweede plaats blijkt uit de context en de doelstellingen van de regeling waarvan deze bepaling deel uitmaakt, dat zij uitsluitend ziet op de douaneschuld en niet ook op de btw bij invoer.

44 Ten eerste is artikel 77 van het douanewetboek immers opgenomen in titel III („Douaneschuld en zekerheidstelling"), hoofdstuk 1 („Ontstaan van de douaneschuld"), afdeling 1 („Douaneschuld bij invoer"), van dat wetboek. In dit verband wordt in de leden 1 en 2 van dit artikel verwezen naar de douaneschuld.

45 Ten tweede is volgens artikel 5, punt 19, van het douanewetboek de „schuldenaar" „elke persoon die een douaneschuld verschuldigd is".

46 Bovendien heeft artikel 84 van het douanewetboek uitdrukkelijk betrekking op douaneschulden doordat het bepaalt dat meerdere personen die schuldenaar zijn van invoer- of uitvoerrechten die overeenkomen met een dergelijke schuld, daar gezamenlijk en hoofdelijk aansprakelijk voor zijn.

47 Het begrip „douaneschuld” wordt in artikel 5, punt 18, van het douanewetboek omschreven als de verplichting tot betaling van het bedrag aan „invoer- of uitvoerrechten dat uit hoofde van de geldende douanewetgeving verschuldigd is”.

48 De btw bij invoer behoort echter niet tot het „invoerrecht” in de zin van artikel 5, punt 20, van het douanewetboek, dat ziet op het douanerecht dat bij de invoer van goederen verschuldigd is.

49 Zoals zowel de Europese Commissie als U.I. in haar schriftelijke opmerkingen heeft opgemerkt, blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de bij invoer van goederen te innen btw niet tot een dergelijk invoerrecht behoort [zie in die zin, met betrekking tot artikel 4, punt 10, 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), dat overeenkomt met artikel 5, punt 20, van het douanewetboek, arresten van 29 juli 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punt 47, en 2 juni 2016, Eurogate Distribution en DHL Hub Leipzig, C-226/14 en C-228/14, EU:C:2016:405, punt 81].

50 Ten slotte verwijst de btw-wetgeving van de Unie, in het bijzonder artikel 201 van de btw-richtlijn, wat de verplichting tot betaling van deze belasting betreft, niet naar de bepalingen van het douanewetboek maar bepaalt zij dat deze verplichting rust op de persoon of personen die door de lidstaat van invoer zijn aangewezen of erkend, zoals het Hof reeds heeft vastgesteld [zie in die zin, met betrekking tot artikel 21, lid 2, 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 1977, L 145, blz. 1), dat overeenkomt met artikel 201 van de btw-richtlijn, arrest van 29 juli 2010, Pakora Pluss, C-248/09, EU:C:2010:457, punt 52].

51 Hieruit volgt dat de indirecte douanevertegenwoordiger, wat de betaling van de btw bij invoer betreft, niet louter op grond van artikel 77, lid 3, van het douanewetboek aansprakelijk kan worden gesteld samen met de importeur die hem een vertegenwoordigingsvolmacht heeft gegeven en die hij vertegenwoordigt.

52 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 77, lid 3, van het douanewetboek aldus moet worden uitgelegd dat, louter op grond van die bepaling, de indirecte douanevertegenwoordiger enkel aansprakelijk is voor de douanerechten die verschuldigd zijn op de goederen die hij bij de douane heeft aangegeven en niet ook voor de btw bij invoer op diezelfde goederen.

Eerste vraag

53 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 201 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de indirecte douanevertegenwoordiger samen met de importeur hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de btw bij invoer, wanneer er geen nationale bepalingen zijn die hem uitdrukkelijk aanwijzen of erkennen als degene die tot voldoening van die belasting gehouden is.

54 Wat de btw bij invoer en de douanerechten betreft, zij er om te beginnen aan herinnerd dat zij volgens vaste rechtspraak enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economische verkeer van de lidstaten worden gebracht. Dit parallellisme wordt bevestigd door het feit dat de lidstaten op grond van artikel 71, lid 1, tweede alinea, van de btw-richtlijn het belastbare feit en het

verschuldigd worden van de btw bij invoer mogen verbinden met het belastbare feit en het verschuldigd worden van de invoerrechten [arresten van 10 juli 2019, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, C-26/18, EU:C:2019:579, punt 41, en 3 maart 2021, Hauptzollamt Münster (Plaats waar de btw ontstaat), C-7/20, EU:C:2021:161, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

55 Uit de bewoordingen van artikel 201 van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de btw bij invoer „verschuldigd [is] door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend", blijkt dat dit artikel de lidstaten beoordelingsvrijheid laat om de personen aan te wijzen die tot voldoening van deze belasting gehouden zijn, hetgeen wordt bevestigd door overweging 43 van deze richtlijn, waarin staat dat de lidstaten vrijelijk moeten kunnen bepalen wie tot voldoening van de belasting bij invoer gehouden is.

56 Uit dat artikel volgt dus dat de lidstaten ten minste één persoon moeten aanwijzen die gehouden is die belasting te betalen. Het staat hun met andere woorden vrij meer dan één persoon aan te wijzen, hetgeen ook blijkt uit overweging 44 van de btw-richtlijn, volgens welke de lidstaten moeten kunnen bepalen dat een ander dan de tot voldoening van de belasting gehouden persoon hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen.

57 Gelet op de beoordelingsvrijheid die artikel 201 van de btw-richtlijn de lidstaten verleent, staat het hun dus vrij om ter uitvoering van dit artikel te bepalen dat de schuldenaren van de douanerechten ook gehouden zijn de btw bij invoer te betalen, en in het bijzonder dat de indirecte douanevertegenwoordiger hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van deze belasting, samen met de persoon die hem een vertegenwoordigingsvolmacht heeft gegeven en die hij vertegenwoordigt.

58 In dit verband zij eraan herinnerd dat een richtlijn volgens artikel 288, derde alinea, VWEU verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd is, doch aan de nationale instanties de bevoegdheid wordt gelaten om vorm en middelen te kiezen.

59 Volgens vaste rechtspraak moeten de bepalingen van een richtlijn evenwel worden uitgevoerd met een onbetwistbare dwingende kracht en met de specificiteit, nauwkeurigheid en duidelijkheid die nodig zijn om te voldoen aan het vereiste van rechtszekerheid (arrest van 24 oktober 2013, Commissie/Spanje, C-151/12, EU:C:2013:690, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Hiertoe is het onontbeerlijk dat de rechtssituatie die uit nationale omzettingsmaatregelen voortvloeit, voldoende bepaald en duidelijk is om de betrokken particulieren in staat te stellen kennis te krijgen van de omvang van hun rechten en plichten (zie in die zin arrest van 14 februari 2012, Flachglas Torgau, C-204/09, EU:C:2012:71, punt 60).

61 Bovendien vereist het beginsel van rechtszekerheid met name dat rechtsregels duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn, in het bijzonder wanneer die regels nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen [arresten van 30 april 2019, Italië/Raad (Vangstquota voor mediterrane zwaardvis), C-611/17, EU:C:2019:332, punt 111, en 26 maart 2020, Hungeod e.a., C-496/18 en C-497/18, EU:C:2020:240, punt 93 en aldaar aangehaalde rechtspraak].

62 In die omstandigheden staat het aan de lidstaten om ter uitvoering van artikel 201 van de btw-richtlijn de tot voldoening van de btw bij invoer gehouden persoon of personen met inachtneming van het rechtszekerheidsbeginsel aan te wijzen of te erkennen door middel van voldoende duidelijke en nauwkeurige nationale bepalingen.

63 Hieruit volgt dat als een lidstaat bepaalt dat de indirecte douanevertegenwoordiger samen met de persoon die hem een vertegenwoordigingsvolmacht heeft gegeven en die hij vertegenwoordigt hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van de btw bij invoer, dit uitdrukkelijk en ondubbelzinnig in dergelijke nationale bepalingen moet worden vastgelegd.

64 In casu staat het aan de nationale rechter, die als enige bevoegd is om het nationale recht uit te leggen, om in het licht van alle bepalingen van het Italiaanse recht te beoordelen of de indirecte douanevertegenwoordiger volgens die bepalingen – met name de artikelen 34 en 38 van besluit nr. 43/1973, artikel 3, lid 2, van wetsbesluit nr. 374 van 8 november 1990, dat in punt 21 van dit arrest is genoemd, artikel 1 en artikel 70, eerste alinea, van besluit nr. 633/1972, waarnaar de Italiaanse regering heeft verwezen of artikel 2, lid 1, van het door de Commissie aangehaalde wetgevend besluit nr. 746/1983 – niet alleen overeenkomstig artikel 77, lid 3, en artikel 84 van het douanewetboek samen met de importeur die hem een vertegenwoordigingsvolmacht heeft gegeven en die hij vertegenwoordigt hoofdelijk aansprakelijk is voor de douanerechten, zoals blijkt uit de punten 42, 46 en 52 van het onderhavige arrest, maar daarin ook uitdrukkelijk en ondubbelzinnig wordt aangewezen of erkend als de tot voldoening van de btw bij invoer gehouden persoon.

65 Gelet op een en ander dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 201 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de indirecte douanevertegenwoordiger niet samen met de importeur hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de btw bij invoer, wanneer er geen nationale bepalingen zijn die hem uitdrukkelijk en ondubbelzinnig aanwijzen of erkennen als degene die tot voldoening van die belasting gehouden is.

Kosten

66 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 (Zesde kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 77, lid 3, van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie moet aldus worden uitgelegd dat, louter op grond van die bepaling, de indirecte douanevertegenwoordiger enkel aansprakelijk is voor de douanerechten die verschuldigd zijn op de goederen die hij bij de douane heeft aangegeven en niet ook voor de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer op diezelfde goederen.**

2) **Artikel 201 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de indirecte douanevertegenwoordiger niet samen met de importeur hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de betaling van de belasting over de**

toegevoegde waarde bij invoer, wanneer er geen nationale bepalingen zijn die hem uitdrukkelijk en ondubbelzinnig aanwijzen of erkennen als degene die tot voldoening van die belasting gehouden is.

ondertekeningen