



Datum van inontvangstneming : 19/04/2016

Zaak C-154/16

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

15 maart 2016

Verwijzende rechter:

Augstākā tiesa (Letland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 maart 2016

Verzoekende partij:

VAS „Latvijas dzelzceļš”

Verwerende partij:

Valsts ieņēmumu dienests

Voorwerp van het hoofdgeding

Verzoek tot nietigverklaring van het besluit van de Valsts ieņēmumu dienests (Letse belastingdienst; hierna: „VID”) houdende vaststelling van het door verzoekster verschuldigde bedrag aan douanerechten en belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over vrachtgoed (oplosmiddel) dat tijdens het vervoer verloren is gegaan ten gevolge van schade aan de tank

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

De verwijzende rechter verzoekt krachtens artikel 267 VWEU om uitlegging van de volgende bepalingen van Unierecht:

- de artikelen 203, lid 1, 204, lid 1, onder a), en 206 van het communautair douanewetboek, teneinde te vernemen of douanerechten moeten worden betaald over vernietigde goederen die onder de regeling extern douanevervoer zijn geplaatst en, zo ja:

- de artikelen 2, lid 1, onder d), 70 en 71 van de btw-richtlijn, teneinde te vernemen of samen met de douanerechten ook de btw moet worden voldaan, ook al zijn de goederen concreet niet in het economisch circuit van de lidstaat terechtgekomen;
- de artikelen 94, lid 1, 96, lid 1, en 213 van het douanewetboek, teneinde te vernemen of de douaneautoriteit alle personen die gezamenlijk tot voldoening van de douaneschulden zijn gehouden, hoofdelijk aansprakelijk moet stellen en, zo ja:
- de artikelen 201, 202 en 205 van de btw-richtlijn, teneinde te vernemen of de lidstaat moet vaststellen dat alle personen die hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de betaling van de douaneschuld, ook hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de betaling van de btw en, zo ja, de artikelen 96, lid 1, en 213 van het douanewetboek, alsook de artikelen 201, 202 en 205 van de btw-richtlijn, teneinde te vernemen wat de rechtsgevolgen zijn van het feit dat dergelijke personen ten onrechte niet hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld.

Prejudiciële vragen

- 1) Moet artikel 203, lid 1, van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair 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 de artikelen 204, lid 1, onder a), en 206 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair 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 de artikelen 203, lid 1, 204, lid 1, onder a), en 206 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek aldus kunnen worden uitgelegd dat ook over de ten tijde van het extern douanevervoer vernietigde goederen rechten bij invoer worden geheven, kunnen de artikelen 2, lid 1, onder d), 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 dan aldus worden uitgelegd dat samen met de rechten bij invoer tevens de belasting over de toegevoegde waarde moet worden voldaan, ook wanneer

- het uitgesloten is dat de goederen feitelijk in het economisch circuit van de lidstaat zijn terechtkomen?
- 4) Moet artikel 96 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair 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 de artikelen 94, lid 1, 96, lid 1, en 213 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair 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 belasting over de toegevoegde waarde 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 richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde dan aldus worden uitgelegd dat de lidstaat verplicht is alle personen die in het concrete geval overeenkomstig het bepaalde in verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek kunnen worden geacht tot betaling van de douaneschuld gehouden te zijn, hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde?
 - 7) Indien het antwoord op de vijfde of de zesde vraag bevestigend luidt, kunnen de artikelen 96, lid 1, en 213 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek en de artikelen 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 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, kan worden bevrijd?

Toepasselijke bepalingen van Unierecht

- 1) de artikelen 4, leden 9 en 12, 38, lid 1, onder a), 59, lid 2, 91, lid 1, onder a), 92, 94, lid 1, 96, 195, eerste alinea, 203, 204, 206, lid 1, en 213 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 302, blz. 1)
- 2) artikel 360, lid 1, onder e), van verordening (EEG) nr. 2454/93 van de Commissie van 2 juli 1993 houdende vaststelling van enkele bepalingen ter uitvoering van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van het communautair douanewetboek (PB L 253, blz. 1)
- 3) de artikelen 2, lid 1, onder d), 30, eerste alinea, 70, 71, 161, onder a), 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 L 347, blz. 1)

Toepasselijke bepalingen van nationaal recht

Likums „Par pievienotās vērtības nodokli” (wet op de belasting over de toegevoegde waarde):

Artikel 2, lid 2 ter: „De belasting wordt geheven over alle importen van goederen, tenzij deze wet anders bepaalt.”

Artikel 12, lid 2: „Bij invoer van goederen is de belasting verschuldigd door degene die de goederen in het vrije verkeer brengt. De belasting over de ingevoerde goederen is verschuldigd zodra de douanerechten verschuldigd zijn.”

Rechtspraak van het Hof van Justitie

Arresten in de zaken C-300/03 (EU:C:2005:43), C-230/06 (EU:C:2008:186), C-273/12 (EU:C:2013:466), C-480/12 (EU:C:2014:329) en C-75/13 (EU:C:2014:1759)

Korte uiteenzetting van de feiten en van het hoofdgeding

Verzoekster, die als aangever optreedt, startte in 2011 de vereenvoudigde vervoersprocedure voor het transport van vracht (oplosmiddel) over het spoor tot aan het centrum voor douanecontrole. Het vervoer werd verricht door een andere onderneming.

Tijdens het vervoer door Letland werd aan één van de tankwagens mechanische schade vastgesteld: een lek. Op 1 maart 2011 werd bij proces-verbaal geconstateerd dat in één van de tankwagens 2 448 kg vrachtgoed ontbrak. Verder

werd een controleverslag opgesteld, alsook een verslag over de defecten aan de tankwagon en de maatregelen die waren genomen om de schade te herstellen.

Op 10 maart 2011 stelde het bevoegde douanekantoor (eenheid binnen de douaneautoriteit van de VID) vast dat er 2 448 kg vrachtgoed ontbrak. Aangezien de documenten betreffende het binnenbrengen van het ontbrekende vrachtgoed en de beëindiging van de vervoersregeling zonder onregelmatigheden niet aan het bevoegde douanekantoor waren overgelegd, legde de VID verzoekster betaling op van 63,26 lats (90,01 EUR) aan douanerechten en 228,02 lats (324,44 EUR) aan btw.

Verzoekster heeft dat besluit aangevochten, maar de directeur-generaal van de VID heeft het gehandhaafd, onder verklaring dat het definitief was. Daarop wendde verzoekster zich tot de Administratīvā rajona tiesa (bestuurlijke districtsrechtbank) met een verzoek om nietigverklaring van dat besluit, dat echter werd afgewezen. De Administratīvā apgabaltiesa (bestuurlijke regionale rechtbank), die kennisnam van het hoger beroep tegen het in eerste aanleg gewezen vonnis, verwierp het appel bij arrest van 8 december 2014.

Verzoekster heeft tegen het arrest in hoger beroep, beroep tot cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 1 Verzoekster stelt dat overeenkomstig artikel 96, lid 2, van het douanewetboek de vervoerder dezelfde verplichtingen heeft als de aangever en dat ook de vervoerder als schuldenaar moet worden beschouwd. Zonder rekening te houden met artikel 213 van het douanewetboek heeft de VID de vervoerder evenwel niet aangemerkt als schuldenaar, en heeft hij geweigerd dat standpunt in overweging te nemen. In afwijking van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”), waarin hoofdelijke aansprakelijkheid wordt bepleit, wordt in Letland altijd alleen de aangever als schuldenaar beschouwd, wat zich niet verdraagt met de aansprakelijkheid van de aangever als borg en evenmin met artikel 195 van het douanewetboek, volgens hetwelk de aangever samen met de schuldenaar hoofdelijk aansprakelijk is voor de betaling van de schuld.
- 2 De VID betoogt dat in de eerste plaats de aangever ervoor verantwoordelijk is dat de vervoersregeling wordt nageleefd en dat de goederen ongeschonden bij de douane worden aangebracht op het kantoor van bestemming.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 3 De verwijzende rechter betwijfelt of de VID zich in dit geval op goede gronden kon baseren op artikel 203, lid 1, van het douanewetboek, dat ziet op situaties waarin goederen onrechtmatig aan het douanetoezicht worden onttrokken, nu in

casu het ontbreken van goederen een technische oorzaak heeft, namelijk een lek, en dat ook met bewijsstukken is gestaafd. Volgens de VID leidt het ontbreken van goederen overeenkomstig artikel 203, lid 1, van het douanewetboek in alle gevallen tot het ontstaan van een douaneschuld. De verwijzende rechter onderstreept echter dat ermee rekening moet worden gehouden dat volgens die bepaling een douaneschuld bij invoer ontstaat indien aan rechten bij invoer onderworpen goederen *onrechtmatig aan het douanetoezicht worden onttrokken*. Het Hof heeft geoordeeld dat het voor onttrekking aan het douanetoezicht volstaat dat aan een aantal objectieve voorwaarden is voldaan, zoals de fysieke afwezigheid van de goederen op de toegelaten opslagplaats op het moment waarop de douaneautoriteit deze wenst te inspecteren (arrest in zaak C-75/13, EU:C:2014:1759, punten 28 en 31).

- 4 Artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek betreft een douaneschuld bij invoer die in andere gevallen dan die bedoeld in artikel 203 van dit wetboek ontstaat, indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst (arrest in zaak C-273/12, EU:C:2013:466, punt 27).
- 5 Artikel 206, lid 1, van het douanewetboek bepaalt dat in afwijking van artikel 204, lid 1, onder a), 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 betrokken verplichting 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*. Goederen zijn onherstelbaar verloren wanneer zij voor eenieder onbruikbaar zijn geworden.
- 6 Blijkens de rechtspraak van het Hof hebben de artikelen 203 en 204 van het douanewetboek verschillende werkingssferen. Artikel 203 betreft handelingen die ertoe leiden dat de goederen aan het douanetoezicht worden onttrokken, terwijl artikel 204 ziet op de *niet-nakoming van de verplichtingen en voorwaarden* die door de verschillende douaneregelingen worden opgelegd. Artikel 204 van het douanewetboek kan slechts toepassing vinden wanneer de feiten in kwestie niet als een onttrekking aan het douanetoezicht worden beschouwd overeenkomstig artikel 203, lid 1, van het douanewetboek. Volgens de rechtspraak van het Hof is de toepassing van artikel 203 van het douanewetboek gerechtvaardigd wanneer het verdwijnen van de goederen het risico meebrengt dat zij in het economisch circuit van de Europese Unie terechtkomen (arrest van het Hof in zaak C-480/12, EU:C:2014:329, punt 35). Tegelijk heeft het Hof erkend dat artikel 203 van het douanewetboek van toepassing is wanneer het kantoor van vertrek van de zending die onder de regeling extern communautair douanevervoer was geplaatst, heeft vastgesteld dat deze zending niet bij het kantoor van bestemming is aangebracht en dat de douaneregeling voor de betrokken zending niet is beëindigd (arrest in zaak C-300/03, EU:C:2005:43, punt 20). De VID heeft tevens gewezen op

punt 2.2.1 van het werkdocument van het directoraat-generaal Belastingen en Douane-Unie van de Europese Commissie van 15 september 2009, Taxud 2033/2088, LV Rev. 4, „Handboek douanevervoer”, volgens hetwelk telkens als de goederen niet worden aangebracht bij de douane op het kantoor van bestemming, sprake is van onrechtmatige onttrekking van goederen aan het douanetoezicht of aan de vervoersregeling.

- 7 De verwijzende rechter is van oordeel dat men, wanneer bepaalde goederen niet bij het douanekantoor van bestemming worden aangebracht, geneigd zou kunnen zijn te denken dat die goederen in het economisch circuit zijn terechtgekomen, dat wil zeggen dat de goederen die niet op hun eindbestemming zijn aangekomen, zich op het grondgebied van de Unie bevinden. Er kan zich echter een situatie voordoen waarin op basis van het geleverde bewijs voldoende en duidelijk kan worden vastgesteld dat de goederen onmogelijk in het economisch circuit van de Unie zijn terechtgekomen, en dat is het geval wanneer afdoende wordt aangetoond dat de goederen werden vernietigd. In dit geding is de mogelijkheid dat de goederen toevallig verloren zijn gegaan ten gevolge van een defect aan de tankwagon, niet van de hand gewezen, zodat onderzoek van de concrete omstandigheden tot de slotsom kan leiden dat de goederen, ook al is de vervoersregeling niet nageleefd (in die zin dat niet alle goederen bij het douanekantoor van de eindbestemming zijn aangebracht), niet onrechtmatig aan het douanetoezicht zijn onttrokken.
- 8 Bijgevolg rijst volgens de verwijzende rechter de vraag of in het onderhavige geval artikel 204, lid 1, onder a), van het douanewetboek moet worden toegepast in samenhang met de uitzondering van artikel 206, lid 1, volgens hetwelk geen douaneschuld ontstaat wanneer het bewijs wordt geleverd dat de goederen zijn vernietigd, zodat het uitgesloten is dat zij in het economisch circuit van de Unie terechtkomen. Voor deze opvatting pleit in het bijzonder het feit dat ook wanneer goederen op onregelmatige wijze worden binnengebracht (artikel 202 van het douanewetboek), geen douaneschuld wordt vastgesteld indien het bewijs wordt geleverd dat die goederen onherstelbaar verloren zijn gegaan of zijn vernietigd.
- 9 Verder rijst de vraag of bij ontbreken van goederen altijd de verplichting tot het betalen van btw ontstaat. Als algemene regel geldt dat de invoer van goederen in de betrokken staat aan btw onderworpen is [artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn; artikel 2, lid 2 *bis*, van de Letse btw-wet].
- 10 In Letland vindt het belastbare feit voor de btw bij invoer van goederen plaats op het ogenblik waarop het belastbare feit voor de douanerechten zich voordoet. Het belastbare feit voor de belasting bij invoer vindt plaats op hetzelfde ogenblik als dat voor de douanerechten (zoals het douanewetboek tot in bijzonderheden bepaalt). Dat het belastbare feit voor de btw zich tegelijk voordoet met dat voor de douanerechten is in overeenstemming met de regeling van de artikelen 70 en 71 van de btw-richtlijn. Het Hof heeft dit in de volgende bewoordingen uitgelegd: „[Er moet aan worden] herinnerd dat de btw bij invoer en de douanerechten

enkele belangrijke kenmerken gemeen hebben: zij ontstaan doordat goederen in de Unie worden ingevoerd en vervolgens in het economisch verkeer van de lidstaten worden gebracht. Dit parallelisme wordt trouwens 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 douanerechten” (arrest in zaak C-273/12, EU:C:2013:466, punt 41).

- 11 Indien volgens de bepalingen van het douanewetboek geen douanerechten moeten worden vastgesteld voor de goederen die tijdens het vervoer zijn vernietigd, betekent dit dat evenmin btw bij invoer van goederen moet worden betaald, aangezien concreet geen invoer plaatsvindt, wanneer uitgesloten is dat de goederen in het economisch circuit van de lidstaat terechtkomen. Aangezien twijfel bestaat over de vraag of het belastbare feit voor de douanerechten wel plaatsvindt wanneer afdoende wordt aangetoond dat de goederen verloren zijn gegaan – en dat zij bijgevolg niet in het economisch circuit van de Unie zijn terechtgekomen –, dient volgens de verwijzende rechter echter te worden uitgemaakt of de btw op hetzelfde ogenblik verschuldigd wordt als de douaneheffing. Met andere woorden moet worden bepaald of, in het geval dat de douanerechten ook dán verschuldigd zijn wanneer de goederen tijdens het vervoer verloren zijn gegaan, artikel 2, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn ook dit geval omvat en heffing van btw verlangt, ook al is het uitgesloten dat die goederen daadwerkelijk in het economisch circuit van de lidstaat terechtkomen.
- 12 De verwijzende rechter wenst voorts te vernemen wie gehouden is tot betaling van de douaneheffing – ingeval zij verschuldigd is. De VID eist alleen van de aangever betaling, maar verzoekster wijst erop dat ook de vervoerder hoofdelijk tot betaling is gehouden, aangezien het doel van de zekerheid – die overeenkomstig artikel 94, lid 1, van het douanewetboek door de aangever wordt gesteld – er naar haar mening niet in bestaat één enkele schuldenaar aan te wijzen, maar meerdere.
- 13 Uit de artikelen 94 en 96 van het douanewetboek volgt duidelijk dat in de eerste plaats de aangever gehouden is tot betaling van de douaneschuld – indien die ontstaat. Het Hof heeft erop gewezen dat met het aansprakelijk stellen van de aangever wordt beoogd, de financiële belangen van de Unie en van haar lidstaten veilig te stellen (arrest in zaak C-230/06, EU:C:2008:186, punten 48 en 49).
- 14 Het douanewetboek bepaalt echter dat ook andere personen aansprakelijk zijn, doordat zij tijdens het vervoer bepaalde verplichtingen moeten nakomen, of omdat zij de douaneschuld moeten betalen die kan ontstaan wanneer niet voldaan is aan de voorwaarden van de betrokken regeling. Artikel 96, lid 2, van het douanewetboek bepaalt dat vervoerders die de goederen aanvaarden in de wetenschap dat zij onder de regeling communautaire douanevervoer zijn geplaatst, eveneens verplicht zijn die goederen ongeschonden bij de douane aan te brengen op het kantoor van bestemming.

In het geval als bedoeld in artikel 203, lid 3, van het douanewetboek zijn de schuldenaren, 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, alsook, in voorkomend geval, de persoon die de verplichtingen welke voortvloeien uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze waren geplaatst, dient na te komen, en die persoon kan ook de vervoerder zijn.

Verder is volgens artikel 204 van het douanewetboek schuldenaar, de persoon die, naargelang van het geval, hetzij de verplichtingen moet nakomen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien 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.

In beide gevallen bestaat de kring van aansprakelijke personen bijgevolg mogelijksterwijs niet alleen uit de aangever.

- 15 Dit leidt tot de vraag of het douanekantoor van de lidstaat in dat geval slechts over de mogelijkheid beschikt, dan wel of het niettemin ook de plicht heeft, alle personen die overeenkomstig het douanewetboek tot betaling van douaneschulden gehouden zijn, daar aansprakelijk voor te stellen. In dat opzicht zijn de bewoordingen van artikel 213 van het douanewetboek beslissend.

De vraag naar de bepaling van de aansprakelijke personen is ook voor de btw van belang, aangezien de juiste manier van functioneren van het gemeenschappelijk btw-stelsel en de voorkoming van gevaar voor fraude in het belang van de Unie zijn vastgesteld.

In de btw-richtlijn wordt voor de vraag naar de aansprakelijke persoon aangeknoopt bij de bepalingen van het douanewetboek. Artikel 202 van de btw-richtlijn bepaalt dat de btw verschuldigd is door degene door wiens toedoen de goederen worden onttrokken aan de in artikel 161 genoemde situaties, zodat diezelfde persoon ook de schuldenaar zal zijn wanneer de bepalingen van de regeling extern douanevervoer niet langer van toepassing zijn op die goederen. Voorts bepaalt artikel 201 van de btw-richtlijn dat de lidstaten discretionaire bevoegdheid hebben om te bepalen wie gehouden is tot voldoening van de belasting. Artikel 205 bepaalt dat zij discretionair bevoegd zijn om te bepalen dat andere personen hoofdelijk verplicht zijn de btw te voldoen.

- 16 De enige bepaling van Lets recht waarop de VID zich baseert om de aangever te kwalificeren als degene die aansprakelijk is, is artikel 12, lid 2, van de

voornoemde btw-wet, dat bepaalt dat de belasting verschuldigd is door degene die de goederen in het vrije verkeer brengt. Hieruit kan worden afgeleid dat in de regel in wezen wordt afgestemd op de douaneregeling, die bepaalt wie tot betaling van de douaneschuld gehouden is, en dat geen bijzondere bepalingen bestaan over een mogelijke hoofdelijke aansprakelijkheid.

Indien dit de zienswijze van de lidstaat is, rijst de vraag of, ingeval de staat blijkens het douanewetboek verplicht is om meerdere personen hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de douaneschuld, die verplichting ook geldt voor de btw – gelet op het feit dat de heffing van de btw door de lidstaat doorgaans wordt vastgesteld op basis van de douanebepalingen.

- 17 Wordt ervan uitgegaan dat de staat daadwerkelijk verplicht is om vast te stellen of ook andere personen kunnen worden geacht aansprakelijk te zijn voor de betaling van de douaneschuld en van de btw, dan moet de rechter van de lidstaat nagaan of zulks ook gevolgen heeft voor de aansprakelijkheid van de aangever. Met andere woorden: indien de VID alle personen aansprakelijk moet stellen die volgens het douanewetboek hoofdelijk tot betaling zijn gehouden, is het van wezenlijk belang te verduidelijken of niet-nakoming van die verplichting kan leiden tot intrekking van het besluit waarbij alleen de aangever aansprakelijk is gesteld.

Als sprake is van hoofdelijke aansprakelijkheid – en naar het wezen van de gestelde zekerheid –, verslechtert de positie van de borg wanneer een andere schuldenaar van aansprakelijkheid wordt ontheven, omdat die dan als enige schuldenaar overblijft. Bijgevolg is het besluit van de VID nadelig voor verzoekster.

- 18 Gelet op het Letse recht en het bepaalde in het douanewetboek, kan het echter zijn dat het, meerdere jaren nadat de douaneschuld is ontstaan, niet meer mogelijk is om alsnog iemand anders voor die schuld aansprakelijk te stellen. Ingeval het besluit, dat rechtstreeks aan verzoekster is gericht, nietig zou worden verklaard, zou het bijgevolg op generlei wijze mogelijk zijn de btw en de douaneschuld te innen. Derhalve moet worden verduidelijkt of er goede gronden zijn om het besluit van de VID nietig te verklaren.