ARREST VAN HET HOF (Negende kamer)

25 oktober 2018 *

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 143, lid 1, onder d) – Vrijstelling van btw bij invoer – Invoer gevolgd door een intracommunautaire levering – Risico op belastingfraude – Goede trouw van de belastingplichtige importeur en leverancier – Beoordeling – Zorgvuldigheidsplicht van de belastingplichtige importeur en leverancier"

In zaak C-528/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië) bij beslissing van 28 augustus 2017, ingekomen bij het Hof op 4 september 2017, in de procedure

Milan Božičevič Ježovnik

tegen

Republika Slovenija,

wijst

HET HOF (Negende kamer),

samengesteld als volgt: K. Jürimäe (rapporteur), kamerpresident, C. Lycourgos en C. Vajda, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Milan Božičevič Ježovnik, vertegenwoordigd door J. Ahlin, odvetnik,

– de Sloveense regering, vertegenwoordigd door A. Grum als gemachtigde,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou, A. Dimitrakopoulou en I. Kotsoni als gemachtigden,

– de Spaanse regering, vertegenwoordigd door S. Jiménez García als gemachtigde,

* Procestaal: Sloveens.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en M. Žebre 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 143 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), zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009 (PB 2009, L 175, blz. 12) (hierna: „btw-richtlijn"), gelezen in samenhang met artikel 138 van de btw-richtlijn.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Milan Božičevič Ježovnik en de Republika Slovenija (Republiek Slovenië) over een naheffingsaanslag die verband houdt met de onderwerping van invoerhandelingen met betrekking tot bananen uit derde landen aan de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de [Unie], welke wordt verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen."

4 In artikel 143 van de btw-richtlijn staat te lezen:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[…]

d) de invoer van vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, indien de levering van deze goederen, verricht door de importeur die uit hoofde van artikel 201 is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, overeenkomstig artikel 138 is vrijgesteld;

[…]

2. De vrijstelling overeenkomstig lid 1, [onder] d), is, in gevallen waarin de invoer van goederen gevolgd wordt door levering van de goederen die overeenkomstig artikel 138, lid 1, en lid 2, [onder] c), is vrijgesteld, alleen van toepassing indien de importeur op het tijdstip van de invoer aan de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van invoer ten minste de volgende informatie heeft verstrekt:

a) het nummer waaronder hij voor btw-doeleinden in de lidstaat van invoer is geïdentificeerd, of het nummer waaronder zijn tot voldoening van de btw gehouden fiscaal vertegenwoordiger voor btw-doeleinden in de lidstaat van invoer is geïdentificeerd;

b) het nummer waaronder de afnemer aan wie de goederen overeenkomstig artikel 138, lid 1, worden geleverd voor btw-doeleinden in een andere lidstaat is geïdentificeerd […];

c) het bewijs dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit de lidstaat van invoer naar een andere lidstaat te worden vervoerd of verzonden.

De lidstaten kunnen echter bepalen dat het in [de eerste alinea, onder c)] bedoelde bewijs slechts aan de bevoegde autoriteiten hoeft te worden verstrekt indien daarom wordt verzocht."

5 Artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn is in deze richtlijn ingevoegd bij richtlijn 2009/69, waarvan de omzettingstermijn op 1 januari 2011 is verstreken. Gelet op de datums van de feiten in het hoofdgeding zijn de twee opeenvolgende versies van artikel 143 van toepassing op het hoofdgeding.

6 Artikel 201 van de btw-richtlijn luidt:

„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

7 Artikel 78 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; hierna: „douanewetboek") bepaalt:

„1. De douaneautoriteiten kunnen na de vrijgave van de goederen ambtshalve of op verzoek van de aangever tot herziening van de aangifte overgaan.

2. De douaneautoriteiten kunnen, na de goederen te hebben vrijgegeven en ten einde zich van de juistheid van de vermeldingen in de aangifte te vergewissen, overgaan tot een controle van de handelsdocumenten en -gegevens aangaande de in- of uitvoertransacties ten aanzien van de betrokken goederen en aangaande de handelstransacties die later in verband met deze goederen plaatsvinden. Deze controles kunnen worden uitgeoefend bij de aangever en bij elke persoon die beroepshalve direct of indirect bij de genoemde transacties is betrokken, alsmede bij elke andere persoon die beroepshalve over de genoemde documenten en gegevens beschikt. De douaneautoriteiten kunnen eveneens overgaan tot het onderzoek van de goederen wanneer deze nog kunnen worden aangebracht.

3. Indien uit de herziening van de aangifte of uit de controles achteraf blijkt dat de bepalingen die voor de betrokken douaneregeling gelden, op grond van onjuiste of onvolledige gegevens zijn toegepast, nemen de douaneautoriteiten, met inachtneming van de eventueel vastgestelde bepalingen, de nodige maatregelen om een en ander recht te zetten, rekening houdend met de nieuwe gegevens waarover zij beschikken."

8 De artikelen 201 en 204 van het douanewetboek wordt een opsomming gegeven van verschillende gevallen waarin een douaneschuld ontstaat.

Sloveens recht

9 In artikel 46, punt 1, van de Zakon o davku na dodano vrednost (wet betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) (Uradni list RS, nr. 13/11; hierna „btw-wet") is bepaald dat van betaling van de btw zijn vrijgesteld „leveringen van goederen die van het Sloveense grondgebied naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd door de verkoper, de ontvanger van de goederen of een andere persoon die voor eigen rekening handelt, indien die leveringen zijn bestemd voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in die andere lidstaat".

10 Artikel 50, lid 1, punt 4, van de btw-wet bepaalt dat van de btw is vrijgesteld „de invoer van goederen die vanuit een ander grondgebied of een derde land zijn verzonden of vervoerd en die zijn ingevoerd in een lidstaat die niet de lidstaat van bestemming is, indien de door de importeur in de zin van artikel 76, lid 1, punt 6, van deze wet verrichte levering van die goederen is vrijgesteld overeenkomstig artikel 46 van deze wet".

11 Artikel 50, lid 2, van de btw-wet luidt:

„De invoer van goederen overeenkomstig punt 4 van het vorige lid is vrijgesteld van de btw indien de invoer van de goederen wordt gevolgd door de krachtens artikel 46, punten 1 en 4, van deze wet vrijgestelde levering van goederen, maar uitsluitend indien de importeur op het moment van de invoer ten minste de volgende gegevens verstrekt aan de bevoegde douaneautoriteit:

a) zijn door de Sloveense belastingautoriteit toegekende btw-identificatienummer of het door de Sloveense belastingautoriteit toegekende btw-identificatienummer van zijn tot voldoening van de btw gehouden fiscaal vertegenwoordiger;

b) het btw-identificatienummer van de ontvanger van de goederen aan wie de goederen overeenkomstig artikel 46, punt 1, van deze wet worden geleverd, dat is toegekend door een andere lidstaat, namelijk die waarin de verzending of het vervoer van de goederen eindigt, indien de goederen het voorwerp uitmaken van een transactie als bedoeld in artikel 46, punt 4, van deze wet;

c) het bewijs dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit het Sloveense grondgebied naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd."

12 Artikel 50, lid 2, van de btw-wet is van toepassing sinds 1 januari 2011. Vóór deze datum vloeiden inhoudelijk identieke vereisten voort uit artikel 80 van het toen van kracht zijnde besluit tot uitvoering van die wet.

13 Volgens artikel 76, lid 1, punt 6, van de btw-wet is de btw bij invoer van de goederen verschuldigd „door de op grond van de douanevoorschriften bepaalde persoon die gehouden is tot voldoening van de douaneschuld, of door de ontvanger van de goederen".

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Ten tijde van de feiten van het hoofdgeding was Božičevič Ježovnik als zelfstandig ondernemer actief op het gebied van de invoer en distributie van bananen.

15 Tijdens het voor het hoofdgeding relevante tijdvak heeft Božičevič Ježovnik bananen uit derde landen ingevoerd in Slovenië. Op basis van dertig tussen 26 augustus 2009 en 26 januari 2011 bij het bevoegde douanekantoor van Koper (Slovenië) ingediende douaneaangiften zijn de ingevoerde bananen onder de zogeheten „douaneregeling 42" geplaatst, zodat zij bij invoer met vrijstelling van

btw in het vrije verkeer konden worden gebracht. Om aan te tonen dat die bananen waren bestemd om naar een andere lidstaat te worden vervoerd, heeft Božičevič Ježovnik gebruiksverklaringen en eindbestemmingsverklaringen overgelegd die waren voorzien van het stempel van de in de aangifte vermelde ontvangers van de goederen.

16 Božičevič Ježovnik heeft de ingevoerde bananen aan kopers in Roemenië verkocht nadat telefonisch onderhandelingen waren gevoerd en bestellingen waren geplaatst. De facturen alsook de voorschotfacturen en andere documenten zijn per e-mail, fax of post uitgewisseld. Voordat de overeenkomsten werden gesloten, heeft Božičevič Ježovnik het registratie- en identificatienummer van de marktdeelnemers („EORI"-nummer) en de geldigheid van de btw-identificatienummers van de kopers gecontroleerd. Hij heeft de kopers gevraagd een verklaring op te stellen waaruit bleek dat zij het vervoer van de bananen naar een andere lidstaat op zich zouden nemen.

17 Nadat Božičevič Ježovnik de betaling van de afnemers had ontvangen, heeft hij hun de ingeklaarde bananen geleverd in de haven van Koper en hun aldus de eigendom van die bananen verschaft. Vervolgens hebben de afnemers gezorgd voor het vervoer van de bananen naar Roemenië en voor de terugzending van de gevalideerde CMR-vrachtbrieven na het lossen van de goederen op de eindbestemming.

18 Bij een controle achteraf van de douaneaangiften van Božičevič Ježovnik heeft het douanekantoor opgemerkt dat verscheidene Roemeense afnemers korte tijd vóór de eerste levering voor btw-doeleinden waren geregistreerd en op dezelfde dag uit het btw-register waren geschrapt. Volgens dit douanekantoor waren de op zijn verzoek door Božičevič Ježovnik overgelegde CMR-vrachtbrieven niet goed leesbaar en onvolledig, en bevatten zij onvoldoende aanwijzingen over de datum waarop en de plaats waar de goederen waren gelost. Dat douanekantoor heeft daarnaast opgemerkt dat de verkoopwaarde van de bananen en de prijs waarvoor Božičevič Ježovnik deze had aangekocht, identiek waren of slechts in geringe mate van elkaar verschilden, dat het op de verkoopfacturen vermelde gewicht van de bananen afweek van de in de douaneaangiften verstrekte gegevens, en dat de in de boekhouding geregistreerde facturen verschilden van de voor dezelfde goederen bij het douanekantoor en bij de belastingautoriteiten ingediende facturen.

19 Het douanekantoor heeft inlichtingen ingewonnen bij de Roemeense belastingautoriteiten. Volgens deze autoriteiten waren bepaalde Roemeense kopers „missing traders" die op het geregistreerde adres niet actief waren, die hun oproepen niet beantwoordden en die werden bestuurd door Turkse, Iraakse, Hongaarse of Egyptische staatsburgers. Voorts hebben bepaalde vervoerders volgens die autoriteiten bevestigd dat de bananen zijn vervoerd naar en gelost bij een groothandel in Roemenië. De vervoerders hebben meegedeeld dat zij de opdracht voor het transport per telefoon hadden ontvangen en dat de betaling in contanten was verricht. Andere vervoerders hebben de echtheid van de handtekeningen op de vervoersdocumenten betwist en het bestaan van enige band met de kopers ontkend.

20 Gelet op het bovenstaande heeft het douanekantoor zich op het standpunt gesteld dat Božičevič Ježovnik niet had aangetoond dat de bananen in kwestie het Sloveense grondgebied hadden verlaten en aan de in de aangifte vermelde afnemers waren geleverd. Daarnaast was dit douanekantoor van mening dat Božičevič Ježovnik onzorgvuldig was geweest, had nagelaten basiscontroles met betrekking tot de kopers uit te voeren en aanwijzingen van btw-fraude had genegeerd.

21 Bij besluit van 24 mei 2013 heeft het douanekantoor van Ljubljana (Slovenië) Božičevič Ježovnik dan ook verplicht tot betaling van een bedrag van 242 949,04 EUR aan btw.

22 Bij besluit van 30 september 2014 heeft het Ministrstvo za finance (ministerie van Financiën, Slovenië) het door Božičevič Ježovnik ingediende bezwaar tegen het besluit van het douanekantoor verworpen.

23 De Upravno sodišče Republike Slovenije (bestuursrechter van de Republiek Slovenië) heeft het door Božičevič Ježovnik ingestelde beroep tegen het besluit van het ministerie van Financiën verworpen. Deze rechter heeft met name in herinnering gebracht dat indien de met „doauneregeling 42" samenhangende verplichtingen niet worden nagekomen, de eventuele goede trouw van de belastingplichtige geenszins van invloed is op de betaling van de btw achteraf.

24 Božičevič Ježovnik heeft bij de Vrhovno sodišče (hoogste rechterlijke instantie, Slovenië) een beroep in herziening ingesteld.

25 Deze rechter vraagt zich af onder welke voorwaarden een importeur in omstandigheden als die van het hoofdgeding gehouden kan zijn tot betaling van de btw.

26 Dienaangaande preciseert deze rechter dat het Sloveense recht – overeenkomstig artikel 201 van de btw-richtlijn – de verplichting tot betaling van de btw bij invoer koppelt aan de bepalingen van het douanewetboek inzake de verplichting tot betaling van de invoerrechten. In dit verband is hij van oordeel dat moet worden vastgesteld of de importeur op grond van artikel 201 of artikel 204 van het douanewetboek de persoon is die gehouden is tot voldoening van de douaneschuld.

27 De verwijzende rechter merkt op dat het Hof in het arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 56 en 57), een onderscheid heeft gemaakt tussen enerzijds de gehoudenheid van de belastingplichtige tot betaling van de btw en anderzijds de gehoudenheid van de importeur tot voldoening van de douaneschulden. Hij vraagt zich af of de importeur in een geval als dat van het hoofdgeding op dezelfde wijze gehouden is tot betaling van de btw als hij gehouden is tot voldoening van de douaneschulden, zelfs indien de koper het vervoer van het goed op zich heeft genomen en de importeur zowel met de nodige zorgvuldigheid als te goeder trouw heeft gehandeld.

28 Voor het geval dat de verplichting van de importeur tot betaling van de btw niet zou samenvallen met de verplichting tot betaling van de douaneschulden, wenst de verwijzende rechter te vernemen of die verplichting overeenkomt met die van de belastingplichtige die een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn verricht, en hoe in dat verband de goede trouw van de importeur moet worden beoordeeld wanneer de koper fraude heeft gepleegd.

29 De verwijzende rechter benadrukt dat in casu het douanekantoor na een voorafgaande controle vrijstelling heeft verleend op basis van de gegevens die de importeur ten tijde van de invoer in zijn aangiften had verstrekt. Hij merkt op dat uit het arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548), zou kunnen voortvloeien dat de verlening van die vrijstelling impliceert dat de importeur niet gehouden is de btw te betalen indien bij een controle achteraf onregelmatigheden aan het licht komen. Een dergelijke uitlegging zou volgens de verwijzende rechter evenwel het belang van de in artikel 78 van het douanewetboek bedoelde controle achteraf beperken.

30 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of het feit dat het gaat om de eerste binnenkomst van goederen op het douanegebied van de Unie, een bijzondere zorgvuldigheid van de importeur vereist.

31 In deze omstandigheden heeft de Vrhovno sodišče de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is de importeur (aangever) die bij de invoer om vrijstelling van btw verzoekt (invoer volgens douaneregeling 42) omdat de goederen bestemd zijn om te worden geleverd in een andere lidstaat, op dezelfde wijze gehouden tot betaling van de btw (indien achteraf wordt vastgesteld dat niet daadwerkelijk is voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling) als hij gehouden is tot betaling van de douaneschuld?

2) Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, komt de gehoudenheid van de importeur (aangever) dan overeen met die van een belastingplichtige die een intracommunautaire levering van goederen verricht die is vrijgesteld op grond van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn?

3) Moet in dit laatste geval het subjectieve element dat de importeur (aangever) de bedoeling had misbruik van het btw-stelsel te maken, anders worden beoordeeld dan in het geval van een intracommunautaire levering van goederen in de zin van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn? Moet deze beoordeling minder strikt zijn aangezien in douaneregeling 42 de vrijstelling van btw vooraf moet worden goedgekeurd door de douaneautoriteit, of moet zij juist strikter zijn aangezien zij betrekking heeft op transacties die verband houden met de eerste binnenkomst van goederen uit derde landen op de interne markt van de [Unie]?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

32 Met zijn drie vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingplichtige importeur en leverancier die een vrijstelling van de btw bij invoer genoot die door de bevoegde douaneautoriteiten na een voorafgaande controle was verleend op basis van de door hem aangedragen bewijzen, niettemin gehouden is de btw achteraf te betalen wanneer bij een latere controle blijkt dat niet was voldaan aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling.

33 Uit artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn blijkt dat de lidstaten vrijstelling verlenen wanneer vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen worden ingevoerd in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer, indien de levering van deze goederen, die wordt verricht door de importeur die overeenkomstig artikel 201 van die richtlijn is aangewezen of erkend als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, overeenkomstig artikel 138 van dezelfde richtlijn is vrijgesteld.

34 Aldus is de vrijstelling van de btw bij invoer alleen van toepassing indien de importeur na de invoer een intracommunautaire levering verricht die zelf op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn is vrijgesteld, zodat die vrijstelling afhangt van de naleving van de bij dat artikel gestelde materiële voorwaarden (arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punt 47).

35 Dienaangaande zij in de eerste plaats opgemerkt dat het Hof in verband met de vrijstelling van intracommunautaire leveringen van goederen op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn heeft geoordeeld dat het niet met het Unierecht in strijd is te eisen dat een marktdeelnemer te goeder trouw handelt en – binnen de grenzen van wat redelijkerwijs kan worden verlangd – alles in het werk stelt om ervoor te zorgen dat hij ten gevolge van de door hem verrichte handeling niet betrokken raakt bij belastingfraude (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 65, en 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Hieruit volgt dat het genot van de vrijstelling de betrokken belastingplichtige moet worden ontzegd indien hij wist of behoorde te weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de koper en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft getroffen om deze fraude te voorkomen (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Daarnaast volgt in wezen uit de rechtspraak van het Hof dat de verplichting van de leverancier om de btw achteraf te betalen anders wordt beoordeeld dan de verplichting van de importeur om de douanerechten te betalen. Zo is de importeur gehouden tot betaling van de douanerechten die verschuldigd zijn voor de invoer van goederen ten aanzien waarvan de exporteur de douanevoorschriften heeft overtreden, ook al is de importeur te goeder trouw en had hij part noch deel aan die overtreding (zie in die zin arrest van 17 juli 1997, Pascoal & Filhos, C-97/95,

EU:C:1997:370, punt 61). Deze rechtspraak kan daarentegen niet op overeenkomstige wijze worden toegepast op de beantwoording van de vraag of de leverancier in verband met een frauduleuze intracommunautaire handeling achteraf gehouden kan zijn tot betaling van de btw (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punten 54-57).

37 Hieruit volgt in verband met de vrijstelling van intracommunautaire leveringen van goederen op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn dat de leverancier die te goeder trouw is en alles in het werk heeft gesteld wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd, achteraf niet gehouden kan zijn tot betaling van de btw wanneer hij een handeling heeft verricht die buiten zijn medeweten deel uitmaakte van fraude door de koper (zie in die zin arrest van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punten 65-67).

38 Deze rechtspraak geldt ook voor de in artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn neergelegde vrijstellingsregeling die van toepassing is op de invoer van goederen die bestemd zijn voor een intracommunautaire levering (zie in die zin arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94).

39 Zoals uit de in punt 34 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak blijkt, is de vrijstelling bij invoer immers alleen van toepassing indien de importeur na de invoer een intracommunautaire levering verricht die op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn is vrijgesteld. Bijgevolg moeten de twee handelingen op een coherente wijze worden behandeld om recht te doen aan de logica die inherent is aan de in artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn neergelegde vrijstellingsregeling bij invoer.

40 Het verband tussen de vrijstelling bij invoer en de vrijstelling van de daaropvolgende intracommunautaire levering zou worden verbroken indien aan een belastingplichtige importeur en leverancier, ongeacht de door hem betrachte zorgvuldigheid, automatisch het recht op vrijstelling van de btw bij invoer werd ontzegd in geval van fraude door de koper bij die intracommunautaire levering. Zoals uit punt 37 van het onderhavige arrest blijkt, kan de laatstgenoemde vrijstelling de leverancier immers niet automatisch worden geweigerd in het geval van fraude door de koper.

41 Hieruit volgt dat uit het enkele feit dat in douaneaangelegenheden artikel 78, lid 3, van het douanewetboek bepaalt dat „[i]ndien uit de herziening van de aangifte of uit de controles achteraf blijkt dat de bepalingen die voor de betrokken douaneregeling gelden, op grond van onjuiste of onvolledige gegevens zijn toegepast, […] de douaneautoriteiten, met inachtneming van de eventueel vastgestelde bepalingen, de nodige maatregelen [nemen] om een en ander recht te zetten, rekening houdend met de nieuwe gegevens waarover zij beschikken”, niet kan worden afgeleid dat die autoriteiten in alle omstandigheden, zonder de zorgvuldigheid en de goede trouw van de belastingplichtige importeur in acht te nemen, van deze importeur kunnen eisen dat hij achteraf de btw bij invoer betaalt.

42 In de tweede plaats zij opgemerkt dat de verwijzende rechter zich met name afvraagt wat in het hoofdgeding de gevolgen kunnen zijn van het feit dat de bevoegde douaneautoriteit – na een voorafgaande controle te hebben verricht aan de hand van de door de importeur in zijn douaneaangiften verstrekte gegevens – op grond van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn vrijstelling heeft verleend van de btw bij invoer van goederen uit een derde land op het grondgebied van de Unie.

43 In dit verband zij benadrukt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof, waarnaar overigens door de verwijzende rechter wordt verwezen, het rechtszekerheidsbeginsel eraan in de weg staat dat een lidstaat die aanvankelijk de documenten heeft aanvaard die de verkoper heeft verstrekt ten bewijze van het recht op vrijstelling van een levering, deze verkoper naderhand kan verplichten om over deze levering btw te betalen wegens fraude van de koper waarvan de verkoper geen kennis had en ook niet

kon hebben (zie in die zin arresten van 27 september 2007, Teleos e.a., C-409/04, EU:C:2007:548, punt 50, en 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, punt 75).

44 De toepassing van deze rechtspraak is echter beperkt tot het geval waarin de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld en – binnen de grenzen van wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd – alles in het werk heeft gesteld om elke betrokkenheid bij belastingfraude te voorkomen. Hieruit volgt dat deze rechtspraak niet aldus kan worden opgevat dat het rechtszekerheidsbeginsel eraan in de weg staat dat de bevoegde nationale autoriteiten binnen de gestelde termijnen een nieuwe controle uitvoeren om na te gaan of de belastingplichtige geen kennis had en kon hebben van mogelijke belastingfraude (zie in die zin arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic, C-108/17, EU:C:2018:473, punten 97 en 98).

45 Het feit dat in het hoofdgeding de bevoegde douaneautoriteit de vrijstelling bij invoer heeft verleend na een voorafgaande controle, die is uitgevoerd op basis van de door de importeur in de douaneaangiften verstrekte gegevens, kan op zich dan ook niet tot gevolg hebben dat het volstrekt onmogelijk is om achteraf betaling van de btw bij invoer te eisen wanneer blijkt dat de importeur betrokken was bij belastingfraude of niet de nodige zorgvuldigheid heeft betracht om dergelijke betrokkenheid te voorkomen.

46 Het staat derhalve aan de verwijzende rechter om een globale beoordeling te verrichten van alle gegevens en feiten van het hoofdgeding om na te gaan of Božičevič Ježovnik te goeder trouw heeft gehandeld en – binnen de grenzen van wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd – alles in het werk heeft gesteld om ervoor te zorgen dat hij ten gevolge van de door hem verrichte handelingen niet betrokken raakte bij belastingfraude (zie in die zin arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53). Zoals de Europese Commissie heeft benadrukt, zij dienaangaande opgemerkt dat het enkele feit dat de goederen in kwestie vooraf zijn ingevoerd uit een derde land, geen striktere benadering van de aansprakelijkheid van Božičevič Ježovnik rechtvaardigt dan van de aansprakelijkheid die op hem zou rusten naar aanleiding van een eenvoudige intracommunautaire handeling als bedoeld in artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

47 De verwijzende rechter zou de betrokken belastingplichtige het genot van het recht op vrijstelling van de btw bij invoer moeten ontzeggen indien hij op basis van objectieve gegevens tot de slotsom zou komen dat deze belastingplichtige wist of had moeten weten dat de leveringen die volgden op de in het hoofdgeding aan de orde zijnde importen, deel uitmaakten van fraude door de koper, en dat die belastingplichtige niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft getroffen om die fraude te voorkomen (zie naar analogie arresten van 6 september 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54, en 9 oktober 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42).

48 Daarentegen zou de verwijzende rechter de betrokken belastingplichtige het genot van de vrijstelling bij invoer niet mogen ontzeggen indien hij tot de slotsom zou komen dat deze belastingplichtige niet wist of kon weten dat de op de importen in kwestie volgende leveringen deel uitmaakten van fraude door de koper, en dat die belastingplichtige alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft getroffen om die fraude te voorkomen.

49 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingplichtige importeur en leverancier die een vrijstelling van de btw bij invoer genoot die door de bevoegde douaneautoriteiten na een voorafgaande controle was verleend op basis van de door hem aangedragen bewijzen, niet gehouden is de btw achteraf te betalen wanneer bij een latere controle blijkt dat niet was voldaan aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling, tenzij op basis van objectieve gegevens wordt vastgesteld dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de op de importen in kwestie

volgende leveringen deel uitmaakten van fraude door de koper, en dat die belastingplichtige niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft getroffen om die fraude te voorkomen, wat door de verwijzende rechter moet worden nagegaan.

Kosten

50 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter 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 (Negende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 143, lid 1, onder d), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009, moet aldus worden uitgelegd dat de belastingplichtige importeur en leverancier die een vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde bij invoer genoot die door de bevoegde douaneautoriteiten na een voorafgaande controle was verleend op basis van de door hem aangedragen bewijzen, niet gehouden is de btw achteraf te betalen wanneer bij een latere controle blijkt dat niet was voldaan aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling, tenzij op basis van objectieve gegevens wordt vastgesteld dat de betrokken belastingplichtige wist of had moeten weten dat de op de importen in kwestie volgende leveringen deel uitmaakten van fraude door de koper, en dat die belastingplichtige niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft getroffen om die fraude te voorkomen, wat door de verwijzende rechter moet worden nagegaan.

ondertekeningen