



Datum van inontvangstneming : 14/04/2017

Zaak C-108/17

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:

3 maart 2017

Verwijzende rechter:

Vilniaus apygardos administracinis teismas (Litouwen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

15 februari 2017

Verzoekende partij:

UAB „Enteco Baltic”

Verwerende partij:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Invoer van brandstoffen uit een derde staat – Vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) bij invoer

Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing

Verzoek om uitlegging van artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn krachtens artikel 267 VWEU.

Prejudiciële vragen

- 1) Moet artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingdienst van een lidstaat weigert om de vrijstelling waarin artikel 143, lid 1, onder d), van die richtlijn voorziet, toe

te passen om de enkele reden dat op het tijdstip van invoer de goederen bestemd waren om te worden geleverd aan een bepaalde btw-plichtige, wiens btw-nummer derhalve op de aangifte van invoer stond vermeld, terwijl de goederen later, na een wijziging van omstandigheden, werden vervoerd naar een andere belastingplichtige persoon (btw-plichtige) en de overheidsinstantie volledige informatie over de identiteit van de werkelijke koper ontving?

- 2) Kan artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn onder omstandigheden als in de onderhavige zaak aldus worden uitgelegd, dat documenten die niet zijn weerlegd [elektronische vervoerdocumenten (e-AD), vrachtbrieven en elektronische verklaringen van ontvangst (e-ROR)] en die het vervoer van de goederen van een belastingdepot op het grondgebied van een lidstaat naar een belastingdepot in een andere lidstaat bevestigen, worden aangemerkt als voldoende bewijs dat de goederen naar een andere lidstaat zijn vervoerd?
- 3) Moet artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat het zich ertegen verzet dat de belastingdienst van een lidstaat weigert om de vrijstelling waarin die bepaling voorziet, toe te passen wanneer de beschikkingsmacht niet rechtstreeks aan de koper van de goederen was overgedragen, maar via de door de koper aangewezen personen (vervoerondernemingen/belastingdepots)?
- 4) Is een administratieve praktijk in strijd met de beginselen van de neutraliteit van de btw en de bescherming van gewettigd vertrouwen, wanneer in die praktijk verschillende uitleggingen worden gehanteerd van het begrip „overdracht van de macht om te beschikken” en van de aan het bewijs van een dergelijke overdracht te stellen eisen, al naar gelang artikel 167 of artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn van toepassing is?
- 5) Strekt het beginsel van de goede trouw in het kader van de btw-heffing zich tevens uit tot het recht van personen op vrijstelling van btw bij invoer (uit hoofde van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn) in een geval als aan de orde in het hoofdgeding, namelijk dat waarin het douanekantoor een belastingplichtige het recht op vrijstelling van btw bij invoer ontzegt op de grond dat niet is voldaan aan de voorwaarden dat de goederen verder zouden worden geleverd binnen de Europese Unie (artikel 138 van de btw-richtlijn)?
- 6) Moet artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen een administratieve praktijk van een lidstaat waarin het vermoeden dat i) de macht om te beschikken niet was overgedragen aan een specifieke contractspartner, en ii) de belastingplichtige wist of had kunnen weten dat die contractspartner mogelijk btw-fraude had gepleegd, wordt gebaseerd op de omstandigheid dat de communicatie tussen de onderneming en de contractuele partners langs elektronische weg verliep, terwijl na verrichting van een onderzoek door een belastingautoriteit was

komen vast te staan, dat de contractspartners niet werkzaam waren op de opgegeven adressen en geen btw hadden aangegeven ter zake van de met de belastingplichtige verrichte transacties?

- 7) Moet artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat, ook al rust de verplichting om het recht op een belastingvrijstelling aan te tonen op de belastingplichtige, dit desondanks niet betekent dat de overheidsinstantie die bevoegd is om vast te stellen of de beschikkingsmacht is overgedragen, niet verplicht is om gegevens te achterhalen die alleen toegankelijk zijn voor overheidsinstanties?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde („btw-richtlijn”), in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, met name artikel 14, lid 1, artikel 131, artikel 138, lid 1, artikel 143, leden 1 en 2, en artikel 167.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

De Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (wet van de Republiek Litouwen betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (; hierna: „btw-wet”) is, in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, van toepassing op het geschil. Artikel 35 van de btw-wet is de bepaling waarbij artikel 143, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn is omgezet. Artikel 35 van de btw-wet bepaalt onder meer:

„1. Ingevoerde goederen worden vrijgesteld van btw bij invoer wanneer op het tijdstip van invoer bekend is dat die goederen bestemd zijn om te worden uitgevoerd en zullen worden vervoerd naar een andere lidstaat, en de goederenlevering door de importeur uit de Republiek Litouwen naar een andere lidstaat [...] is onderworpen aan een btw-tarief van 0 %.

2. De bepalingen van dit artikel zijn van toepassing wanneer de importeur als btw-plichtige in de Republiek Litouwen is geregistreerd en de goederen binnen een tijdvak van niet meer dan één maand na de dag van het belastbare feit naar een andere lidstaat worden vervoerd [...]. Om objectieve redenen kan een langer tijdvak worden vastgesteld waarbinnen de goederen moeten worden vervoerd.

[...]”

De nationale rechter verwijst voorts naar artikel 49, lid 1, van de btw-wet, dat specificeert in welke gevallen het nultarief van toepassing is.

Artikel 56 van de btw-wet betreft het bewijs van de toepasselijkheid van het nultarief. Voor zover in de onderhavige zaak van belang, bepaalt artikel 56 in wezen het volgende: i) een btw-plichtige die het nultarief heeft toegepast, moet kunnen bewijzen dat de goederen buiten het nationale grondgebied zijn vervoerd (lid 1); ii) wanneer een btw-plichtige niet in staat is geldige gronden aan te tonen voor toepassing van het nultarief op een levering van goederen, verwerving van goederen uit een andere lidstaat of een levering van diensten, wordt die transactie belast met het standaard btw-tarief, of met een verlaagd tarief wanneer daarin voor de betrokken goederen of diensten wordt voorzien (lid 4); iii) een belastingdienst mag ambtshalve aanvullende gegevens inwinnen over de toepasselijkheid van het nultarief, en wanneer de verzamelde gegevens uitwijzen dat het nultarief zonder geldige reden werd toegepast op de desbetreffende goederenlevering, verwerving van goederen uit een andere lidstaat of levering van diensten, wordt die transactie belast volgens het standaard btw-tarief, of tegen het verlaagde tarief wanneer daarin voor de betrokken goederen of diensten wordt voorzien.

Artikel 120 van de btw-wet wijst de met het toezicht op de btw belaste instanties aan.

De procedure voor de toepassing van artikel 35 van de btw-wet is neergelegd in besluit nr. 1B-439/VA-71 van de directeur-generaal van de Muitinès departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (douanediens ressorterend onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen; hierna: „douanediens”) en van het hoofd van de Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (inspectie voor de rijksbelasting ressorterend onder het ministerie van Financiën van de Republiek Litouwen; hierna: „belastinginspectie”) tot goedkeuring van de regels inzake de vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde voor ingevoerde goederen die worden geleverd aan een andere lidstaat van de Europese Unie (hierna: „Regels”). Punt 4 van de Regels in de versie die van toepassing is op de feiten in het hoofdgeding, bevat de materiële voorwaarden voor de vrijstelling van btw bij invoer van goederen op het nationale grondgebied. Punt 7 van de Regels omschrijft de documenten die moeten worden overgelegd bij douanecontroles, en punt 71 betreft de verplichting van de importeur om het plaatselijke douanekantoor te informeren over elke wijziging van de locatie waar de goederen zijn opgeslagen, van de koper en/of het bestemmingsland, alsmede de verplichting om de respectieve gegevens aan te passen.

De Aanwijzingen voor het invullen van het administratieve document, goedgekeurd bij besluit nr. 1B-289 van de directeur van de douanediens, beschrijven in punt 27.49.1.7 hoe de te overleggen documenten moeten worden ingevuld.

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 UAB „Enteco Baltic” (hierna: Enteco”) heeft als hoofdactiviteit de groothandel in brandstoffen. Tijdens de litigieuze periode (2010-12) kocht zij brandstoffen van ondernemingen uit Belarus en voerde deze in naar het grondgebied van Litouwen. Voor het grootste deel van de ingevoerde brandstoffen werd een douaneprocedure voor het in het vrije verkeer brengen doorlopen, op basis van de overgelegde aangifte van invoer, zonder dat over de ingevoerde goederen btw werd geheven (douaneprocedure 4200). Enteco vermeldde in haar aangiften van invoer het btw-nummer van een entiteit uit een andere lidstaat waaraan de goederen zouden worden geleverd, en sloeg de aangekochte brandstoffen op in belastingdepots die toebehoorden aan andere Litouwse ondernemingen.
- 2 Enteco leverde de in Belarus gekochte brandstoffen aan belastingplichtigen in andere lidstaten van de Europese Unie (Polen, Slowakije en Hongarije). Zij ondertekende contracten voor de verkoop van brandstof met de kopers op basis van een van de INCOTERMS 2010- bedingen, te weten af-fabriek of EXW. Dit hield in dat Enteco zich enkel verbond om de brandstof te vervoeren naar de koper in Litouwen, en dat de andere contractpartij verantwoordelijk was voor verder vervoer naar de lidstaat van bestemming.
- 3 Kopers plaatsten specifieke bestellingen bij Enteco per e-mail, met opgave van i) de gegevens van de vertegenwoordigers die de bestelde goederen in ontvangst zouden nemen, ii) de soort en de hoeveelheid aangekochte brandstof, iii) de gegevens van de Poolse belastingdepots waarheen de goederen werden vervoerd, iv) de termijn waarbinnen de levering aan de ontvanger zou plaatsvinden, en andere gegevens. Al die gegevens werden ingevoerd in het informatiesysteem voor de accijnzen (AIS).
- 4 Voor de goederen werd een vrachtbrief voor aan accijnzen onderworpen goederen („e-AD”) opgesteld. In alle gevallen vulde de verantwoordelijke beampte van het belastingdepot ook een CMR-vrachtbrief in, waarin de plaats van verzending van de goederen, de koper, de plaats van ontvangst van de goederen, het vervoermiddel en de gegevens van de eigenaar daarvan, de hoeveelheid en een beschrijving van de goederen, de CN-code van de goederen, het aantal afgegeven e-AD's en het verzegelingsnummer werden vermeld.
- 5 Er werd een btw-factuur opgesteld voor de kopers die hun per e-mail werd toegestuurd (op verzoek van de koper, originele van handtekeningen voorziene btw-facturen werden per post verzonden). De brandstoffen werden vooruit betaald door middel van een bankoverschrijving. De betaling werd normaliter verricht door de koper op diens eigen naam; wanneer de betaling werd verricht door derden, werd hierbij meestal vermeld dat deze werd verricht uit naam van een bepaalde koper.

- 6 Wanneer de vervoerder de goederen eenmaal had afgeleverd op de bestemde plaats, een belastingdepot in Polen, ontving Enteco van een door de verzender van de goederen (een Litouws belastingdepot) bijgehouden database een elektronische verklaring van ontvangst („e-ROR”) ter bevestiging dat de goederen naar behoren waren afgeleverd en dat de e-AD-procedure was afgesloten. Na de transacties ontving Enteco normaliter de eerste kopieën van de CMR-vrachtbrieven met een door het Poolse belastingdepot gewaarmerkte aantekening voor ontvangst van de goederen.
- 7 In sommige gevallen verkocht Enteco de goederen niet aan de kopers wier btw-nummer zij op de aangiften van invoer voor die goederen had vermeld, maar aan andere btw-plichtigen in lidstaten van de Europese Unie. In al die gevallen werden de gegevens van die belastingplichtigen, met inbegrip van hun btw-nummers, verstrekt in de maandelijkse aangiften bij de belastinginspectie. In 2012 verrichtte het Vilnius teritorinė muitinė (douanekantoor van Vilnius) een controle van de aangiften van uitvoer die waren ingediend in de periode van april 2010 tot en met mei 2012 en na onregelmatigheden in de btw-nummers te hebben vastgesteld, paste het deze ambsthalve aan, evenwel zonder een aanslag ter zake van die onregelmatigheden vast te stellen.
- 8 De belastinginspectie ontving uit andere lidstaten van de Europese Unie (Polen, Slowakije, Hongarije, enzovoorts) informatie die hun belastingdiensten hadden verkregen omtrent mogelijke fraude bij de toepassing van douaneprocedure 4200. De buitenlandse belastingdiensten informeerden de belastinginspectie dat zij niet konden bevestigen dat de betrokken ondernemingen uit die lidstaten de brandstoffen hadden ontvangen die hun volgens de door Enteco opgestelde btw-facturen was geleverd. De buitenlandse belastingdiensten merkten bovendien op, dat die ondernemingen in het relevante tijdvak geen btw hadden opgegeven, niet waren aangetroffen op de aangegeven adressen en/of niet hadden gereageerd op de hun door de belastingdiensten gestuurde berichten.
- 9 In het licht van die informatie verrichtte de belastinginspectie een onderzoek naar Enteco, waaruit bleek dat Enteco voldoende bewijs had geleverd van het vervoer van de goederen buiten het nationale grondgebied en van de overdracht van de beschikkingsmacht aan de kopers; van nalatigheid of onzorgvuldigheid van de zijde van Enteco was niet gebleken. Het douanekantoor van Vilnius verrichtte echter een eigen onderzoek en constateerde dat Enteco i) de brandstoffen had vervoerd naar andere btw-plichtigen dan vermeld in de aangiften van invoer, dan wel ii) niet had aangetoond dat de brandstoffen het land hadden verlaten noch dat de beschikkingsmacht was overgedragen aan de met name in de btw-facturen vermelde personen.
- 10 Enteco wendde zich tot een door de NAVO gecertificeerde Poolse onderneming voor de verschaffing van financieel-economische informatie, die erin slaagde meer vervoerdocumenten van Poolse vervoerders te achterhalen betreffende de goederen in kwestie, maar niet in staat was om meer gegevens van het Poolse

belastingdepot te bemachtigen, omdat die gegevens alleen aan overheidsinstanties konden worden verstrekt. Het douanekantoor van Vilnius wees een verzoek van Enteco met de strekking dat het die gegevens bij het Poolse belastingdepot op zou vragen, af.

- 11 Gelet op de verkregen informatie legde het douanekantoor van Vilnius Enteco een aanslag op voor betaling van een bedrag van 3.220.822 EUR aan btw en de daaraan verbonden boetes en interesten. De douanediens bevestigde het desbetreffende besluit. Enteco stelde tegen dit besluit bezwaar in bij de Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissie voor belastinggeschillen van de regering van de Republiek Litouwen; hierna: „belastinggeschillencommissie”).
- 12 De belastinggeschillencommissie oordeelde dat Enteco niet had aangetoond dat de beschikkingsmacht was overgedragen aan de met name in de btw-facturen vermelde personen. Volgens die commissie moesten de transacties niet slechts worden beoordeeld aan de hand van de algemene voorwaarden die de levering beheersten, maar tevens vanuit het oogpunt van de goede trouw. Aangezien de douanediens zich niet had uitgelaten over de goede trouw van Enteco, werd de zaak teruggewezen naar de douanediens om opnieuw te worden behandeld. De belastinggeschillencommissie verwierp voorts het betoog van Enteco dat de douaneautoriteiten tot dezelfde beslissing hadden moeten komen als de belastinginspectie, nu deze had vastgesteld dat Enteco het nultarief terecht had toegepast. Enteco en de douanediens stelden tegen de uitspraak van de belastinggeschillencommissie beroep in bij de Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionale bestuursrechter, Vilnius; hierna: „gerecht”).

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

Eerste vraag: juridische relevantie van de wijziging van de koper vermeld in de aangifte van invoer

- 13 De douanediens en Enteco geven een verschillende uitlegging aan artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn. Volgens de douanediens is louter het feit dat brandstoffen niet worden vervoerd naar de in de aangifte van invoer vermelde persoon maar naar een andere in een lidstaat van de Europese Unie gevestigde belastingplichtige, een grond voor niet-toepassing van het preferentiële btw-tarief van 0 %. Enteco is daarentegen van mening dat vermelding van het btw-nummer van een belastingplichtige uit een andere lidstaat van de Europese Unie op het tijdstip waarop goederen worden ingevoerd, niet behoort tot de materiële voorwaarden voor vrijstelling van btw en dat een verandering van koper derhalve op zichzelf geen grond kan vormen om toepassing van het nultarief te weigeren.
- 14 Volgens Enteco is het vereiste dat een importeur de bevoegde autoriteiten het btw-nummer van de klant en bewijs van vervoer naar een andere lidstaat verschaft, van administratieve aard, omdat de verkregen informatie de bevoegde autoriteiten in

staat stelt tot een meer doeltreffende beoordeling van de risico's die zijn verbonden aan de btw-vrijstelling bij invoer van bepaalde goederen (leveringen). Dit wordt gestaafd door de considerans van richtlijn 2009/69 van de Raad van 25 juni 2009, waarbij dit vereiste in artikel 143 van de btw-richtlijn werd opgenomen; volgens die considerans is het hoofddoel van de richtlijn niet om te voorzien in nieuwe inhoudelijke voorwaarden voor de vrijstelling van btw bij invoer, maar om een preventieve, op Unieniveau geharmoniseerde maatregel vast te stellen, die betere controle van het btw-stelsel mogelijk maakt. Bovendien werd ook in het nationale juridische instrument het vereiste van vermelding van het btw-nummer van de koper op het tijdstip van invoer, niet opgenomen om de materiële voorwaarden voor toepassing van de btw-vrijstelling bij invoer aan te vullen, maar ter aanvulling van de administratieve/preventieve vereisten die van toepassing zijn bij een douanecontrole. Enteco betoogt dat een wijziging van de btw-plichtige uit een andere lidstaat voor wie de goederen oorspronkelijk, op het tijdstip van invoer, bestemd waren, niet als schending van de materiële voorwaarden voor vrijstelling van btw moet worden beschouwd, en op zichzelf geen reden is om vrijstelling van btw bij invoer te weigeren, zolang aan de overige materiële voorwaarden voor een dergelijke vrijstelling is voldaan. De belastinggeschillencommissie is het in wezen met het standpunt van Enteco eens.

- 15 Dienaangaande acht het gerecht onder meer het feit relevant dat Enteco in haar maandelijkse rapportage over de levering van goederen aan andere lidstaten van de Europese Unie de volledige gegevens van de kopers (met inbegrip van hun btw-nummer) aan de belastinginspectie heeft verstrekt, of te wel dat zij de identiteit van de werkelijke kopers niet verborgen heeft gehouden.

Tweede vraag: de betekenis van de CMR-vrachtbrieven en de e-Ads als bewijsmiddelen

- 16 De douanediens en Enteco geven ieder een fundamenteel verschillende uitlegging aan artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn. Zij hebben uiteenlopende opvattingen over het juridische belang van de CMR-vrachtbrieven en de elektronische administratieve documenten voor het vervoer van aan accijns onderworpen goederen („e-ADs”) voor het onderzoek of de brandstoffen daadwerkelijk uit Litouwen werden vervoerd. De douanediens stelt zich op het standpunt dat Enteco niet heeft bewezen dat de goederen hun bestemming hebben bereikt – dat wil zeggen dat Enteco de goederen uit Litouwen met name naar de in de btw-facturen omschreven personen heeft vervoerd –, aangezien sommige van de door haar overgelegde CMR-vrachtbrieven geen aantekening van ontvangst dragen of van een waarmerk van een Pools belastingdepot zijn voorzien. Volgens Enteco moeten CMR-vrachtbrieven niet als afzonderlijk bewijs worden beoordeeld, maar in de context van al het overige in de zaak overgelegde bewijsmateriaal. In het onderhavige geval werden de vervoerde brandstoffen vergezeld van e-ADs met uitgebreide informatie over de goederen, de verzender en de geadresseerde, werden ze vervoerd in een verzegeld vervoermiddel, onderworpen aan strikt overheidstoezicht, en werd altijd bevestiging ontvangen

van de aankomst van de brandstoffen. De douanediens heeft de informatie vervat in die e-ADs en de e-RORs waarbij de aankomst van de goederen werd bevestigd, niet in twijfel getrokken. Daarom zou volgens Enteco, wanneer in de onderhavige zaak moet worden bewezen dat vervoer van de brandstoffen uit Litouwen niet heeft plaatsgevonden, de waarheidsgetrouwheid van de e-Ads worden betwist, terwijl de belastinggeschillencommissie in haar uitspraak heeft aangegeven dat het vervoer van de brandstoffen buiten Litouws grondgebied niet wordt betwist.

Derde en vierde vraag: overdracht van de beschikkingsmacht

- 17 De partijen bij het geschil en de belastinggeschillencommissie geven een verschillende uitlegging aan wat moet worden verstaan onder overdracht van de beschikkingsmacht in de context van artikel 35 van de btw-wet (en dienovereenkomstig van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn).
- 18 De douanediens stelde dat de btw-vrijstelling bij invoer alleen kan worden toegepast wanneer goederen (de macht om daarover te beschikken) rechtstreeks aan de btw-plichtige in een andere lidstaat worden overgedragen. Aangezien in de onderhavige zaak brandstoffen werden geleverd aan een Pools belastingdepot waarvan het btw-nummer niet in de btw-facturen werd vermeld, kan het nultarief niet worden toegepast.
- 19 Enteco stelt zich op het standpunt dat artikel 14, lid 1, van de btw-richtlijn niet verlangt dat wanneer een tastbaar bezit van een partij wordt vervoerd, die partij dat fysiek onder zich moet houden of dat het tastbare voorwerp fysiek moet worden vervoerd of ontvangen (zie bijvoorbeeld de beschikking van het Hof van Justitie in de zaak Koela-N, C-159/14, punt 38). Daarom gaf het laden van goederen op een voertuig van een door de koper aangewezen vervoerder, gevolgd door de ontvangst van bestellingen voor goederen van dezelfde koper, Enteco geen ruimte om in twijfel te trekken dat de beschikkingsmacht over de goederen naar behoren met name was overgedragen aan de in de btw-facturen in detail vermelde koper, althans aan de door de koper aangewezen vertegenwoordiger.
- 20 De belastinggeschillencommissie belichtte een ander aspect van de overdracht van de beschikkingsmacht. Naar haar mening is het criterium van overdracht van de beschikkingsmacht relevant bij het onderzoek naar het bestaan (of het ontbreken) van een levering in het algemeen, terwijl voor toepassing van het nultarief de samenloop van twee omstandigheden is vereist, namelijk dat i) goederen worden geleverd en ii) de beschikkingsmacht daadwerkelijk is overgegaan op de specifieke btw-plichtige in een andere lidstaat.
- 21 Enteco is het niet eens met het standpunt van de belastinggeschillencommissie. Zij betoogt dat het voor overdracht van de beschikkingsmacht, net als bij het recht op aftrek van btw, volstaat om aan te tonen dat een partij aan een andere partij de macht heeft overgedragen om als eigenaar over de goederen te beschikken. Om dit vast te stellen is het voldoende dat Enteco de goederen daadwerkelijk aan de

koper (of aan de door de koper gemachtigde persoon) heeft overgedragen. Enteco betoogt voorts dat voor de toepasselijkheid van het nultarief aan twee essentiële voorwaarden moet worden voldaan: i) de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken moet aan de koper worden overgedragen, en ii) de goederen moeten worden vervoerd buiten het nationale grondgebied en de lidstaat van levering fysiek verlaten (zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Mecsek-Gabona, C-273/11, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Volgens Enteco betekent dit evenwel niet, dat aan de overdracht van de beschikkingsmacht zelf andere (strengere) eisen („samenloop van twee omstandigheden”, als aangegeven door de belastinggeschillencommissie) worden gesteld dan bijvoorbeeld aan toekenning van het recht op aftrek van btw, aangezien de intra-communautaire levering van goederen en de intra-communautaire verwerving ervan in werkelijkheid één enkele transactie vormen (zie bijvoorbeeld de arresten van het Hof van Justitie in de zaken X, C-84/09, punt 28, en Teleos e.a., C-409/04, punten 23 en 34). Het Hof van Justitie benadrukt in zijn rechtspraak dat de levering van goederen (overdracht van de beschikkingsmacht) een objectief begrip is en dat daarom, zelfs wanneer transacties in werkelijkheid worden verricht door andere personen dan de aangegeven belastingplichtigen, een bona fide belastingplichtige zijn recht op vrijstelling van btw behoudt (zie bijvoorbeeld de arresten van het Hof van Justitie in de zaken Bonik, C-285/11, en Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11).

Vijfde vraag: juridisch belang van de goede trouw van Enteco

- 22 De vraag rijst in de onderhavige zaak of goede trouw een bijkomende voorwaarde voor vrijstelling van btw bij invoer is (of kan zijn). Naar de mening van de douanedienst, doet de goede of kwade trouw van een belastingplichtige niet ter zake voor de toepassing van artikel 35 van de btw-wet (en derhalve van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn). In de opvatting van de belastinggeschillencommissie is de goede trouw van een belastingplichtige een bijkomende voorwaarde voor vrijstelling van btw bij invoer zodat het uitblijven van een antwoord op de vraag of Enteco te goeder trouw heeft gehandeld, in de weg staat aan een beslissing ten gronde.
- 23 Enteco is het ermee eens dat kwade trouw aan de zijde van de belastingplichtige in sommige gevallen inderdaad kan betekenen dat deze niet het voordeel van de door het btw-stelsel toegekende rechten kan genieten, zelfs indien is voldaan aan alle daaraan gestelde formele voorwaarden (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie in de zaak Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a., C-131/13, C-163/13 en C-164/13). Volgens Enteco kan de goede trouw van een belastingplichtige evenwel tot gevolg hebben dat hij, zelfs wanneer vaststaat dat bij zijn transacties btw-fraude in het spel was, de door het btw-stelsel toegekende rechten behoudt, mits hij niet wist en niet had kunnen weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de leveringsketen die voorafging aan of volgde op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude was. Zoals het Hof van Justitie

in zijn rechtspraak heeft geoordeeld, zou de tegengestelde situatie niet verenigbaar zijn met de in deze richtlijn vastgestelde regeling van het recht op aftrek (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie in de zaak PPUH Stehcemp, C-277/14, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 24 Het Hof van Justitie heeft geoordeeld, dat de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en bewijzen heeft aangeboden waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet mogen verplichten tot nabetaling van de over deze goederen verschuldigde btw, wanneer die bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat deze leverancier bij de belastingfraude is betrokken, voor zover hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te zorgen dat hij door de intracommunautaire levering die hij verricht niet bij dergelijke fraude betrokken geraakt (zie bijvoorbeeld arrest van het Hof van Justitie in de zaak Teleos e.a., C-409/04, punt 68).
- 25 Om de belastingplichtige het recht op aftrek te kunnen ontzeggen moet bovendien, zelfs wanneer wegens fraude of onregelmatigheden, gepleegd bij het opstellen van de factuur of in een eerder stadium van de handeling waarvoor aanspraak wordt gemaakt op het recht van aftrek, een handeling wordt geacht niet daadwerkelijk te zijn verricht, aan de hand van objectieve gegevens worden aangetoond dat de ontvanger van de factuur wist of behoorde te weten dat deze handeling deel uitmaakte van btw-fraude, zonder dat van deze ontvanger wordt verlangd dat hij controles uitvoert die hij niet hoeft uit te voeren (zie bijvoorbeeld, beschikking van het Hof van Justitie in de zaak Koela-N, C-159/14, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Volgens het betoog van Enteco volgt hieruit voor de onderhavige omstandigheden bij analogie dat zij, zelfs wanneer vaststaat dat de haar verkochte goederen in werkelijkheid werden verworven door personen voor wie de belastingplichtige personen als dekmantel fungeerden, alleen dan geen recht op toepassing van het nultarief zou hebben, wanneer vaststond dat zij wist of behoorde te weten dat haar contractspartners mogelijk btw-fraude hadden gepleegd.

Zesde en zevende vraag: beoordeling van het bewijsmateriaal

- 26 Het Hof van Justitie doet dikwijls uitspraak over bepaalde feitelijke situaties die een grond kunnen vormen voor weigering van vrijstelling van btw (zie bijvoorbeeld de arresten van het Hof van Justitie in de gevoegde zaken Mahagében en Dávid, C-80/11 en C-142/11 en in de zaak Maks Pen, C-18/13). In dat verband, en met het oog op het door partijen overgelegde bewijsmateriaal en de als vaststaand aangenomen feiten, acht het gerecht het opportuun om de zesde en de zevende vraag betreffende de beoordeling van de betekenis van bewijsmateriaal in de context van de btw-richtlijn, voor te leggen aan het Hof van Justitie.