



Datum van inontvangstneming : 13/10/2017

**Zaak C-528/17****Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

4 september 2017

**Verwijzende rechter:**

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Slovenië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

28 augustus 2017

**Verzoekende partij:**

[REDACTED]

**Verwerende partij:**

Republiek Slovenië

[omissis]

**VERZOEK OM EEN PREJUDICIËLE BESLISSING:**

Voor de Vrhovno sodišče Republike Slovenije (hoogste rechter van de Republiek Slovenië) is een herzieningsprocedure aanhangig in de bestuursrechtelijke zaak tussen verzoeker, [REDACTED] (voorheen [REDACTED] s. p.) [omissis] Vrhnika, [omissis] en verweerster, de **SLOVEENSE REPUBLIEK, vertegenwoordigd door het Ministerie van Financiën, Ljubljana**, betreffende een naheffingsaanslag in een douaneprocedure ter zake van de belasting over de toegevoegde waarde.

Bij beslissing van 28 augustus 2017 heeft de Vrhovno sodišče [omissis] de herzieningsprocedure geschorst teneinde, gezien de uitleggingsvragen over het Unierecht die in deze procedure waren gerezen, het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU te verzoeken. [Or. 2]

## Voorwerp van het geschil en feiten van het hoofdgeding

1. In de onderhavige zaak heeft het douanekantoor van Ljubljana verzoeker, die op het tijdstip waarop de beslissing werd genomen nog als individuele ondernemer handelde, bij beslissing van 24 mei 2013 gelast om 242.949,04 EUR aan belasting over de toegevoegde waarde (btw) te betalen. Verzoeker had voor de betrokken ingevoerde waren om btw-vrijstelling verzocht omdat deze goederen bestemd waren om in een andere lidstaat van de Europese Unie te worden geleverd. Verzoeker heeft derhalve verzocht om de zogeheten „douaneregeling 42” toe te passen. Bijlage 38 bij 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 bepaalt namelijk dat in vak 37 van de aangifte de „code 42” moet worden ingevuld indien wordt verzocht de douaneregeling toe te passen die voorziet in de gelijktijdige aangifte voor het vrije verkeer en tot verbruik van goederen met vrijstelling van btw voor levering in een andere lidstaat. Het douanekantoor heeft de aangifte van verzoeker ontvangen en de gelijktijdige aangifte voor het vrije verkeer en tot verbruik toegestaan, met als gevolg dat bij de invoer geen btw is betaald.

2. Het hoofdgeding betreft 30 douaneaangiften die verzoeker tussen 26 augustus 2009 en 26 januari 2011 bij het bevoegde douanekantoor van Capodistria heeft ingediend. In deze aangiften staat onder andere dat de goederen met de leveringsvoorwaarden „FCA Koper“ [vrachtvrij tot Capodistria] werden geleverd (vak 20 van de aangifte), zijn de valuta en het bedrag van de levering vermeld (vak 22 van de aangifte), en is bij de aard van de transactie code 11 ingevuld (vak 24 van de aangifte), hetgeen betekent dat het een definitieve koop betreft en dat de factuur met de douanewaarde van de goederen is uitgereikt. Wat de factuur betreft werd om btw-vrijstelling verzocht op grond van „50/4”<sup>1</sup>, aangezien de goederen aan de daarin vermelde Roemeense afnemers zouden worden geleverd (vak 44 van de aangifte). De douanerechten waren berekend op grond van het gewicht, uitgedrukt in kilogram (vak 44 van de aangifte).

3. De invoer betreft bananen, die verzoeker (die ook de distributie van deze bananen heeft verzorgd) voornamelijk bij een [omissis] op de Maagdeneilanden gevestigde leverancier heeft gekocht. Verzoeker had de bananen die voorwerp van de betrokken verzendingen waren zelf ingeklaard voordat zij aan de eindklant werden verkocht, opdat laatstgenoemde zich niet met douaneformaliteiten hoefde bezig te houden. Verzoeker heeft de bananen in de haven van Capodistria in ontvangst genomen en ze vanuit deze haven verkocht aan afnemers uit Slovenië, andere lidstaten van de Europese Unie en derde staten. [omissis] [details van het hoofdgeding] Aangezien bananen een bederfelijk product zijn, hebben de meeste onderhandelingen met de afnemers en de bestellingen telefonisch plaatsgevonden.

**[Or. 3]**

<sup>1</sup> Dit is een verwijzing naar de vrijstelling van artikel 50, lid 1, punt 4, van ZDDV-l (Zakon o davku na dodano vrednos, de Sloveense wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde).

■■■■ ■■■■

De proforma- en definitieve facturen, evenals de andere documenten, werden per e-mail, fax en normale post verstuurd. Verzoeker stelt dat hij, alvorens transacties te sluiten, waaronder de betrokken transactie, zowel de EORI-nummers (Economic Operators Registration and Identification) van de afnemers als de geldigheid van hun btw-nummers heeft gecontroleerd, en de afnemers daarnaast heeft verzocht om te verklaren dat de bananen uit Sloveens grondgebied werden verwijderd. Op het tijdstip waarop de goederen werden betaald werden zij ingeklaard op grond van de factuur van de leverancier van verzoeker, en vervolgens aan de afnemer in Capodistria verstrekt. De afnemer zorgde voor het vervoer van de bananen en voor het versturen van de CMR-vrachtbrieven, die nadat de goederen op de plaats van bestemming waren gelost werden geconvalideerd.

4. Tussen de partijen in het hoofdeding staat vast dat bepaalde Roemeense afnemers, die later problemen bleken op te leveren, ten tijde dat de goederen werden ingevoerd een geldig btw-identificatienummer hadden, hetgeen ook door het VIES (systeem voor de uitwisseling van btw-informatie) werd bevestigd. Partijen zijn het er ook over eens dat verzoeker de bananen „franco Capodistria” (leveringsvoorwaarde FCA Capodistria) aan de Roemeense afnemer heeft verkocht, hetgeen betekent dat hij hen aan de afnemer of vervoerder heeft geleverd – en daarmee de eigendom van de goederen heeft overgedragen – in de haven van Capodistria. Het vervoer van de goederen werd door de afnemers geregeld. Ook staat vast dat verzoeker ten tijde dat de goederen werden ingevoerd bij het douanekantoor specifiek bewijs heeft ingediend dat de goederen bestemd waren om in een andere lidstaat van de Europese Unie te worden geleverd. Verzoeker heeft aan de omstreden douaneaangiften bepaalde „bestemmingsverklaringen” en „eindbestemmingsverklaringen” met het stempel van de geadresseerde van de goederen gehecht, die bevestigen dat de goederen het Sloveense grondgebied hadden verlaten en naar een andere lidstaat waren verzonden.

5. Bij de controle van de douaneaangiften van verzoeker heeft het douanekantoor vervolgens vastgesteld dat bepaalde Roemeense afnemers, die van verzoeker enkele grote partijen goederen hadden ontvangen, recentelijk, vlak voor de eerste levering (ook slechts twee dagen eerder) in de btw-registers waren ingeschreven, en dat veel van deze afnemers op de dag zelf (1 augustus 2010) hun inschrijving uit het btw-register hadden verwijderd. Op verzoek van het douanekantoor heeft verzoeker een aantal kopieën van de CMR-vrachtbrief verstrekt als bewijs dat de goederen aan de Roemeense afnemers waren geleverd, maar deze kopieën waren niet goed leesbaar en deels onvolledig, terwijl de verklaringen van vak 24 van deze documenten (waarin de datum en plaats van lossing moeten worden ingevuld) ontbraken. Daarnaast bleek uit de controles van het douanekantoor dat de verkoopwaarde van de bananen dezelfde was als de koopwaarde (de prijs waarvoor verzoeker de bananen van zijn leverancier had gekocht), met uitzondering van enkele gevallen waarin er sprake was van een minimaal prijsverschil. Het douanekantoor heeft eveneens vastgesteld dat in de verkoopfacturen (die verzoeker aan de eindklanten had uitgereikt) een ander

gewicht was vermeld dan in de factuur (van de leverancier) die hij bij de douaneaangiften had ingediend. Bovendien had verzoeker in zijn boekhouding andere facturen geregistreerd dan die welke hij bij de douaneaangiften had gevoegd, en tot slot had hij bij het douanekantoor en de belastingdienst meerdere facturen voor dezelfde goederen ingediend.

6. Op grond van deze controles heeft het douanekantoor beslist dat bij de Roemeense belastingautoriteiten informatie moest worden opgevraagd over zestien Roemeense afnemers door middel van een internationale procedure voor de uitwisseling van gegevens. Het douanekantoor heeft alleen de antwoorden betreffende elf afnemers in aanmerking genomen, aangezien de antwoorden betreffende de overige afnemers onvolledig waren of ontbraken. Uit de ontvangen antwoorden [Or. 4] betreffende de elf Roemeense eindklanten bleek dat dit volgens de controles van de Roemeense autoriteiten vennootschappen van het type „missing trader”<sup>2</sup> zijn, dat zij uit het VIES zijn gewist, en dat strafrechtelijke onderzoeken tegen hen zijn ingesteld. Zo hebben de Roemeense belastingautoriteiten vastgesteld dat op de geregistreerde adressen geen enkele activiteit wordt gericht, dat de telefoonoproepen van de belastingautoriteiten niet worden beantwoord, en dat de directeuren van deze bedrijven in de meeste gevallen buitenlanders zijn (Turken, Irakezen, Hongaren, Egyptenaren). Desondanks zijn de Roemeense belastingautoriteiten erin geslaagd om bij de vervoerder informatie in te winnen over de leveringen aan twee Roemeense vennootschappen. Een aantal van deze vervoerders heeft bevestigd dat de goederen zijn vervoerd naar en gelost in een groothandelscentrum in Roemenië, en verklaard dat het vervoer telefonisch werd geregeld en dat in contanten werd betaald. Andere vervoerders hebben de echtheid van de handtekeningen op de vrachtbrieven (CMR) betwist en ontkend betrekkingen met de afnemer van de goederen te hebben onderhouden. Op grond van de bovenstaande informatie is het Sloveense douanekantoor tot de conclusie gekomen dat verzoeker niet had aangetoond dat de goederen het Sloveense grondgebied hebben verlaten en bij de verklaarde afnemers zijn aangekomen. Verzoeker heeft daarentegen aangevoerd dat de – weliswaar deels onvolledige – overgelegde CMR-vrachtbrieven aantonen dat de goederen in Roemenië zijn aangekomen, en dat de levering tevens wordt bewezen door de begeleidende documenten (bewijs dat zij de opslagplaats van Capodistria hebben verlaten), door de registratie van de interstatale transacties en door de ontvangst van de betaling van de afnemers. Verzoeker heeft geen andere documenten die bewijzen dat de goederen in Roemenië zijn aangekomen. Dit zijn overigens niet de enige gronden die aan de beslissing van het douanekantoor – de instantie in eerste aanleg – ten grondslag liggen. Het heeft de naheffingsaanslag

<sup>2</sup> In de zin van verordening (EG) nr.1925/2004 van de Commissie van 29 oktober 2004 tot vaststelling van nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, dat in artikel 2 bepaalt onder een „ploffer” wordt verstaan: een voor btw-doeleinden geïdentificeerde ondernemer die, mogelijk met frauduleus oogmerk, goederen of diensten verwerft of veinst te verwerven zonder de btw te betalen, en deze goederen of diensten vervolgens met btw levert, doch de verschuldigde btw niet aan de bevoegde nationale autoriteiten afdraagt.

■■■■ ■■■■

tevens de gebaseerd op onzorgvuldige handelspraktijken van verzoeker<sup>3</sup>, en hem in wezen verweten dat hij enerzijds ten aanzien van de Roemeense afnemers zelfs geen basiscontroles heeft uitgevoerd (behalve de geldigheid van de btw-identificatienummers), en anderzijds dat hij geen acht heeft geslagen op aanwijzingen die volgens het belastingkantoor aantoonde dat de transacties verband konden houden met btw-ontwijking<sup>4</sup>.

7. Bij beslissing [*omissis*] van 30 september 2014 heeft het Ministerie van Financiën van de Republiek Slovenië het beroep van verzoeker tegen de beslissing in eerste aanleg ongegrond verklaard. Het heeft in wezen geoordeeld dat het instemde met de beoordeling van de geproduceerde stukken door het belastingkantoor in eerste aanleg, en met diens eindconclusie dat verzoeker niet aan de vereisten voor regeling 42 voldeed en derhalve geen recht op vrijstelling **[Or. 5]** van btw had. Het bevestigde het standpunt van de instantie in eerste aanleg dat de deels onvolledige CMR-vrachtbrieven geen betrouwbaar bewijs kunnen vormen dat levering heeft plaatsgevonden. De vervoersdocumenten vormen uitsluitend betrouwbaar bewijs indien zij duidelijk leesbaar zijn en de gegevens die volgens artikel 6 van het Verdrag betreffende de overeenkomst tot internationaal vervoer van goederen over de weg, ondertekend op 19 mei 1956 te Genève (CMR) en gewijzigd bij het protocol van 5 juni 1978, verplicht zijn, daarin volledig en correct zijn vermeld. Op de grief van verzoeker dat hij het gedrag van zijn handelspartners niet kan beïnvloeden, antwoordde het Ministerie dat ongepast gedrag van de afnemer of van andere (rechts)personen die voor de afnemer handelen onder het normale handelsrisico van de importeur valt. Hij kan het gedrag van zijn handelspartners weliswaar niet beïnvloeden, maar hij kan zijn handelspartners wel vrij kiezen en voorzorgsmaatregelen tegen risico's nemen (bijvoorbeeld door specifieke clausules in de overeenkomst op te nemen of speciale verzekeringen af te sluiten). Volgens het Ministerie is de goede trouw van verzoeker (subjectief element) niet relevant voor zijn beoordeling, die, overeenkomstig verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad tot vaststelling van

<sup>3</sup> Waarbij dienaangaande tevens wordt verwezen naar de rechtspraak van het Hof, en met name het hieronder aangehaalde arrest Teleos.

<sup>4</sup> [*omissis*] Het belastingkantoor van eerste aanleg verwijt de verzoekende partij het volgende: aangezien de afnemers van de bananen recentelijk als belastingplichtigen waren geregistreerd, had de verzoekende partij, indien zij de instructies van de belastingautoriteiten had gevolgd (die beschrijven hoe frauderende belastingplichtigen kunnen worden herkend) en slechts enkele basiscontroles had uitgevoerd, kunnen weten dat de afnemers hun activiteiten niet bekend maakten, geen referenties hadden, voor geen enkele activiteit geregistreerd waren, dat hun wettelijke vertegenwoordigers buitenlandse staatsburgers waren, en dat zij geen werknemers hadden; aangezien het transacties van een zekere omvang betrof, had de verzoekende partij overeenkomsten moeten sluiten, maar zij heeft dat niet gedaan. Aan de verzoekende partij wordt tegengeworpen dat zij voor bepaalde transacties ongebruikelijke betaalwijzen (voorschotten, cheques), ongebruikelijke methoden om bestellingen te plaatsen (telefonisch) heeft toegepast, zonder enige schriftelijke bestelling; de communicatie heeft steeds plaatsgevonden met dezelfde persoon, die zich altijd alleen met zijn naam heeft gekwalificeerd; daarnaast worden de snelle overdracht van geldsommen tegengeworpen en het feit dat, indien zij werkelijk slechts een tussenpersoon van de leverancier was geweest en alleen voor laatstgenoemde had gehandeld, de verzoekende partij nog beter had kunnen nagaan met wie zij werkte.

het communautair douanewetboek (hierna: „CDW”), van invloed zou zijn op zijn positie als schuldenaar en derhalve als tot de voldoening van de btw gehouden persoon. Het Ministerie, als bestuurlijke beroepsinstantie, meent dat verzoeker tot voldoening van de btw gehouden is op grond van artikel 204, lid 3, van het CDW. Het Ministerie heeft zijn beslissing evenwel niet alleen op deze overwegingen gebaseerd. Net als het belastingkantoor in eerste aanleg heeft het geoordeeld dat de berekening van de btw ook gegrond is omdat verzoeker bij de transactie niet volgens de normale handelspraktijk, dat wil zeggen onzorgvuldig, heeft gehandeld. Het Ministerie heeft daarmee de door het belastingkantoor in eerste aanleg aangevoerde gronden bevestigd.

8. De Upravno sodišče (administratieve rechtbank) van de Republiek Slovenië heeft de voorziening in rechte van verzoeker tegen de bestuurlijke beroepsbeslissing ongegrond verklaard. In de motivering van het vonnis werden de gronden en argumenten van de douaneautoriteiten in beide instanties bevestigd. De Upravno sodišče bevestigde dat verzoeker, teneinde btw-vrijstelling te verkrijgen, de volledige CMR-vrachtbrieven bij het douanekantoor had moeten indienen en dat hij, doordat hij onbetrouwbare documenten (CMR) had ingediend, niet het bewijs had geleverd dat hij aan alle uit douaneregeling 42 voortvloeiende verplichtingen had voldaan, namelijk dat de goederen werkelijk vanuit de Republiek Slovenië naar de eindafnemer in een andere lidstaat waren gebracht. Deze rechter heeft eveneens verklaard dat de goede trouw van verzoeker niet ter zake doet voor de beslissing, aangezien het subjectieve element irrelevant is in het geval dat de btw later wordt geregistreerd wegens niet-nakoming van de uit douaneregeling 42 voortvloeiende verplichtingen. Hij heeft verwezen naar artikel 50 van de ZDDV-1 (Zakon o davku na dodano vrednos, de wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde), artikel 80 van het uitvoeringsdecreet van de wet op de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „decreet”), en artikel 78 van het CDW.

9. Met de vordering tot revisie die verzoeker tegen het vonnis van de rechter in eerste aanleg heeft ingesteld, welk geding nog aanhangig is bij de Vrhovno sodišče, voert hij aan dat volgens artikel 80 van het decreet het bewijs dat aan de voorwaarden voor btw-vrijstelling is voldaan, niet alleen aan de hand van de vervoersdocumenten (CMR) kan worden geleverd, maar daarnaast ook aan de hand van andere documenten waaruit duidelijk blijkt dat de bestemming van de goederen in een andere lidstaat ligt. **[Or. 6]** Naar zijn mening kunnen ook onvolledige vervoersdocumenten als zodanig worden aangemerkt, indien daaruit met zekerheid kan worden afgeleid dat de goederen naar de lidstaat van bestemming zijn vervoerd. Dit alles zou in de eerste plaats kunnen worden vastgesteld op basis van de in casu ingediende vervoersdocumenten, ook al zijn deze, ook volgens verzoeker, onvolledig. Laatstgenoemde betwist overigens dat deze vervoersdocumenten niet goed leesbaar zijn en dat zij niet aantonen dat de goederen in Roemenië aan de afnemers zijn geleverd. Dat de goederen zijn geleverd blijkt volgens hem immers uit het feit dat de koop prijs door de Roemeense afnemers – aan wie een factuur is uitgereikt – is betaald en dat de Roemeense belastingautoriteiten hebben vastgesteld dat deze afnemers de

■■■■ ■■■■

goederen hebben ontvangen. Ook is in het vonnis van de rechter in eerste aanleg het subjectieve element in het hoofdgeding ten onrechte als irrelevant aangemerkt. Volgens verzoeker had het hoofdgeding moeten worden beoordeeld alsof het een procedure betreffende belastingontwijking door „ploffers” („missing traders”) betrof. Indien het recht op aftrek van voorbelasting, in de lijn van het standpunt van de Vrhovno sodišče en het Hof van Justitie van de Europese Unie, niet kan worden ontzegd louter omdat de leverancier onwettig heeft gehandeld, dan kan ook de vrijstelling van btw niet worden ontzegd louter omdat de afnemer onwettig heeft gehandeld. De rechter in eerste aanleg heeft wezenlijke procedurevoorschriften geschonden, aangezien hij geen terechtzitting heeft gehouden waar hij het ingediende bewijs dat in de procedure is overgelegd ter betwisting van alle elementen waarop de beslissing van het belastingkantoor was gebaseerd, had kunnen bekijken en onderzoeken.

#### Relevante regelgeving

10. Artikel 50, lid 1, onder 4, van de ZDDV-1 bepaalt dat van btw zijn vrijgesteld „de invoer van vanuit een derdelandsgebied of een derde land verzonden of vervoerde goederen in een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst, indien de levering van deze goederen, verricht door de importeur zoals beschreven in artikel 76, lid 1, onder 6, van deze wet, overeenkomstig artikel 46 van deze wet is vrijgesteld”. Artikel 46 van de ZDDV-1 bepaalt dan van btw is vrijgesteld „de levering van goederen die door de verkoper of het rechtssubject dat de goederen heeft ontvangen of door een ander rechtssubject voor hun rekening, vanop het Sloveense grondgebied naar een andere lidstaat worden verzonden of vervoerd, indien deze goederen bestemd zijn voor een andere belastingplichtige afnemer, of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die als zodanig handelt in een andere lidstaat”.

11. Met de bovenstaande bepalingen zijn de artikelen 143 en 138 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) in Sloveens recht omgezet. Volgens artikel 143, lid 1, onder d) van deze richtlijn, in het hoofdstuk „Vrijstellingen bij invoer”, verlenen de lidstaten vrijstelling voor „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”. Artikel 138, lid 1, van deze richtlijn, in het hoofdstuk „Vrijstellingen met betrekking tot intracommunautaire handelingen”, bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen 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 Gemeenschap, 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”.



12. Voorts bepaalt artikel 201 van de btw-richtlijn dat bij invoer de btw verschuldigd is „door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend”. In dit verband is volgens artikel 76, lid 1, onder 6 van de ZDDV-1, de btw-plichtige „bij invoer de schuldenaar van de douaneschuld, zoals vastgesteld op grond van de douanewetgeving, dat wil zeggen, de afnemer van de goederen”.

13. Overeenkomstig artikel 201 van het CDW ontstaat een douaneschuld bij invoer „wanneer aan rechten bij invoer onderworpen goederen in het vrije verkeer worden gebracht” [lid 1, onder a)], en „op het tijdstip waarop de desbetreffende douaneaangifte wordt aanvaard” (lid 2). Artikel 201, lid 3, van het CDW luidt: „Schuldenaar is de aangever. In geval van indirecte vertegenwoordiging is de persoon voor wiens rekening de aangifte wordt gedaan, eveneens schuldenaar.”  
**[Or. 7]**

14. Volgens artikel 204, lid 1, van het CDW ontstaat een douaneschuld bij invoer „a) indien niet wordt voldaan aan een van de verplichtingen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag van deze goederen of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder zij zijn geplaatst, of b) indien een van de voorwaarden die voor de plaatsing van de goederen onder deze regeling of voor de toekenning van een verlaagd recht bij invoer of van een nulrecht uit hoofde van de bijzondere bestemming van de goederen zijn gesteld, niet in acht is genomen”. Artikel 204, lid 3, van het CDW bepaalt dat schuldenaar is „de persoon die, naargelang van het geval, hetzij de verplichtingen moet nakomen welke ten aanzien van aan rechten bij invoer onderworpen goederen voortvloeien uit de tijdelijke opslag of uit het gebruik van de douaneregeling waaronder deze goederen zijn geplaatst, hetzij de aan de plaatsing van de goederen onder de regeling verbonden voorwaarden in acht moet nemen”.

15. Artikel 50, lid 2, van de ZDDV-1 luidt, sinds 1 januari 2011<sup>5</sup>, als volgt: „De invoer van goederen als bedoeld in het vorige lid, onder 4, is vrijgesteld van btw indien de invoer van goederen gevolgd wordt door levering van goederen die overeenkomstig artikel 46, leden 1 en 4, van deze wet vrijgesteld is, mits de importeur bij de invoer in elk geval de volgende gegevens aan de bevoegde douaneautoriteit verstrekt: a) het btw-identificatienummer dat de Sloveense belastingautoriteiten aan hem hebben toegekend, dan wel het btw-identificatienummer dat de Sloveense belastingautoriteiten hebben toegekend aan zijn tot voldoening van de btw gehouden fiscaal vertegenwoordiger; b) het btw-identificatienummer van de afnemer van de goederen aan wie de goederen overeenkomstig artikel 46, lid 1, van deze wet zijn geleverd, dat is toegekend door de lidstaat waarin de verzending of het vervoer van de goederen eindigt, indien de goederen het voorwerp zijn van een transactie als bedoeld in artikel 46, lid 4, van

<sup>5</sup> Voorheen waren dezelfde vereisten vastgelegd in artikel 80 van het destijds geldende decreet.

■■■■ ■■■■

deze wet; c) het bewijs dat de ingevoerde goederen bestemd zijn om vanuit Slovenië naar een andere lidstaat te worden verzonden of vervoerd.” [Or. 8]

16. Bij deze bepalingen zijn de vereisten van richtlijn 2009/69/EG van de Raad van 25 juni 2009 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft belastingfraude bij invoer<sup>6</sup> in nationaal recht omgezet; deze richtlijn heeft minimumvoorwaarden voor de vrijstelling van btw ingevoerd, in de zin dat de lidstaten in elk geval de bovengenoemde informatie of documenten van de importeur moeten vragen.

17. Artikel 78, leden 1 tot en met 3, luidt als volgt: „De douaneautoriteiten kunnen na de vrijgave van de goederen ambtshalve of op verzoek van de aangever tot herziening van de aangifte overgaan” (lid 1). „De douaneautoriteiten kunnen, na de goederen te hebben vrijgegeven en teneinde 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” (lid 2). „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” (lid 3).

### III. Vragen over het Unierecht

<sup>6</sup> Deze richtlijn heeft aan artikel 143 van de btw-richtlijn een tweede lid toegevoegd, dat als volgt luidt: „De vrijstelling overeenkomstig lid 1, punt 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, punt 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, of, wanneer de goederen overeenkomstig artikel 138, lid 2, punt c), worden overgebracht, het nummer waaronder de importeur zelf voor btw-doeleinden in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer 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 punt c) bedoelde bewijs slechts aan de bevoegde autoriteiten hoeft te worden verstrekt indien daarom wordt verzocht.”

18. Overeenkomstig artikel 201 van de btw-richtlijn stellen de lidstaten vast door welke (rechts)personen de btw verschuldigd is. De Republiek Slovenië heeft derhalve de verantwoordelijkheid voor de betaling van de btw bij invoer gekoppeld aan de bepalingen van het CDW inzake de verantwoordelijkheid voor de betaling van de rechten bij invoer [artikel 76, lid 1, onder 6), van de ZDDV-1]. Gelet op deze koppeling tussen de ZDDV-1 en het CDW, heeft de Vrhovno sodišče zich in de eerste plaats afgevraagd of het CDW juist werd uitgelegd. Aangezien het CDW bepaalt dat er naargelang de verschillende ontstaansreden van de douaneschulden verschillende schuldenaren zijn, rijst de vraag op grond van welke van deze bepalingen verzoeker als schuldenaar van een belastingschuld moet worden aangemerkt, dat wil zeggen, op grond van artikel 201 van het CDW of op grond van een van de daarop volgende artikelen, en in het bijzonder artikel 204 van het CDW. **[Or. 9]**

19. Uit de motivering van de rechter in eerste aanleg blijkt impliciet dat verzoeker volgens hem schuldenaar is op grond van artikel 201 van het CDW. In dat geval is hij reeds louter wegens het feit dat hij de aangever is, tot voldoening van de btw gehouden. Volgens verweerster is verzoeker daarentegen schuldenaar van een douaneschuld op grond van artikel 204 van het CDW. Daardoor is hij de tot voldoening van de btw gehouden persoon, aangezien hij de uit de toepassing van de douaneregeling voortvloeiende verplichtingen moet nakomen. De Vrhovno sodišče ziet zich derhalve geconfronteerd met twee verschillende standpunten ten aanzien van de grondslag van de verplichting van verzoeker, en vraagt zich derhalve af op grond van welke van de twee aangehaalde artikelen van het CDW verzoeker gehouden kan zijn om binnen belastingregeling 42 de btw te voldoen zonder inbreuk te maken op het btw-stelsel.

20. Voor zover de Vrhovno sodišče bekend is, heeft het Hof van Justitie zich nog niet eerder uitgesproken over zaken zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is. Het heeft zich meerdere malen uitgesproken over artikel 138 van de btw-richtlijn inzake intracommunautaire levering, in zaken die derhalve geen betrekking hebben op de transactie die aan de invoer kan worden gekoppeld en waarin dus geen sprake is van handel met een derde land, zoals het geval is bij de levering als bedoeld in artikel 143 van de btw-richtlijn. Voor zover de Vrhovno sodišče weet, heeft het Hof de in deze zaak gestelde vraag indirect behandeld, en wel uitsluitend in het arrest van 27 september 2007, C-409/04, Teleos (ECLI:EU:C:2007:548), waarin evenwel een intracommunautaire transactie aan de orde was. Het Hof heeft er het argument dat in geval van intracommunautaire levering van goederen de belastingplichtige dezelfde verantwoordelijkheid tot betaling van de btw heeft als de importeur, afgewezen. De importeur is ook tot voldoening van de invoerrechten gehouden indien hij te goeder trouw is en de overtreding van de douanevoorschriften waardoor de betalingsverplichting is ontstaan door de uitvoerder is gepleegd. In punt 56 van dit arrest heeft het Hof verklaard dat de heffing van douanerechten over invoer van buiten de Europese Unie en de toepassing van de btw op een intracommunautaire verwerving geen vergelijkbare handelingen zijn. Volgens punt 57 van dit arrest wordt in de voor het intracommunautaire handelsverkeer geldende regeling namelijk de verdeling van

■■■■ ■■■■

de fiscale bevoegdheden in de interne markt vastgelegd, en kunnen de belastingautoriteiten zich zowel tot de leverancier als tot de afnemer wenden om betaling van de btw te verkrijgen, terwijl in het gemeenschappelijke douanestelsel alleen bij de importeur rechten kunnen worden ingevorderd.

21. De Vrhovno sodišče vraagt zich af of uit de rechtspraak van het Hof zoals hierboven samengevat kan worden afgeleid dat de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat voor de betaling van de btw – die in beginsel reeds bij de invoer moet worden verricht en die niet is verricht omdat om toepassing van regeling 42 is verzocht – op grond van een onderzoek achteraf de importeur (aangever) de eindverantwoordelijke is, naar analogie van zijn verantwoordelijkheid voor betaling van de douaneschuld (zowel op grond van artikel 201 als op grond van artikel 204 CDW). Dit brengt met zich dat hij ook tot voldoening van de btw is gehouden indien niet hijzelf niet kon garanderen dat de goederen daadwerkelijk in de lidstaat van aankomst werden geleverd, en zelfs indien de teruggave van de naar behoren door hem (de importeur/aangever) ingevulde vervoersdocumenten volledig afhing van de afnemer van de goederen in de lidstaat van aankomst en bovendien ook indien de importeur (aangever) zelf zorgvuldig en te goeder trouw heeft gehandeld. **[Or. 10]**

22. Indien de verantwoordelijkheid van de importeur voor de betaling van de btw daarentegen verschilt (of zou moeten verschillen) van zijn verantwoordelijkheid voor de douaneschuld, formuleert de Vrhovno sodišče de volgende vraag over de aard van deze verantwoordelijkheid, namelijk: staat deze verantwoordelijkheid gelijk aan die van de belastingplichtige die een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn verricht? In dat geval kan de btw-vrijstelling volgens vaste rechtspraak van het Hof worden geweigerd indien met name op basis van objectieve gegevens vaststaat dat de leverancier de bedoeling had om misbruik van het btw-stelsel te maken (zie bijvoorbeeld de arresten van het Hof van 6 september 2012, C-273/11; ■■■■ van 9 oktober 2014, C-492/13, ■■■■ en van 20 oktober 2016, C-24/15, ■■■■). De Vrhovno sodišče vraagt zich af op welke wijze de omstandigheid dat de verlening van btw-vrijstelling, in de context van de douaneregeling 42, eerst door de douaneautoriteiten moet worden goedgekeurd, de beoordeling van het subjectieve element beïnvloedt.

23. Indien de verantwoordelijkheid van de importeur gelijk staat aan die van de belastingplichtige die een intracommunautaire levering verricht, moet volgens de Vrhovno sodišče rekening worden gehouden met het standpunt van het Hof van Justitie in punt 50 van het genoemde arrest Teleos, volgens welke „het in strijd [zou] zijn met het rechtszekerheidsbeginsel, wanneer een lidstaat die de voorwaarden voor de vrijstelling van een intracommunautaire levering heeft bepaald, met name door vaststelling van een lijst van documenten die aan de bevoegde autoriteiten moeten worden overgelegd, en aanvankelijk de door de leverancier verstrekte documenten ten bewijze van het recht op vrijstelling heeft aanvaard, deze leverancier later zou kunnen verplichten over deze levering btw te betalen, wanneer blijkt dat de betrokken goederen wegens fraude van de afnemer

waarvan de leverancier geen kennis had en ook niet kon hebben, het grondgebied van de lidstaat van levering in werkelijkheid niet hebben verlaten.”

24. In het licht van deze rechtspraak moet erop worden gewezen dat de Sloveense regeling eist dat de (rechts)personen die voornemens zijn om btw-vrijstelling te vragen voor de levering van goederen in een andere lidstaat, bij de douaneaangifte afdoend bewijs verstrekken dat aan de voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan (artikel 80, thans artikel 50, lid 2, van de ZDDV-1). Verzoeker heeft in overeenstemming met deze eisen gehandeld. Hij heeft bij de invoer documenten en informatie aangebracht die in deze fase van de procedure toereikend waren opdat het douanekantoor de aangifte kon ontvangen en goedkeuring kon geven om de goederen in het vrije verkeer te brengen zonder btw te betalen, zoals daarin wordt voorzien in regeling 42. Dienaangaande vraagt de Vrhovno sodišče zich af of het feit dat de aangever aan deze voorwaarden voldoet, volstaat om zijn verantwoordelijkheid uit te sluiten indien er zich na de invoer problemen met de ingevoerde goederen voordoen. **[Or. 11]**

25. Een dergelijke uitlegging zou volgens de Vrhovno sodišče ertoe leiden dat indien de importeur de gevraagde documenten en informatie verstrekt bij de invoer, de controle achteraf van de douaneaangifte en de onregelmatigheden die daarbij mogelijkerwijs worden vastgesteld, geen impact meer kunnen hebben op de verantwoordelijkheid van de aangever voor de betaling van de btw. Daardoor zou de controle achteraf van de aangifte als bedoeld in artikel 78 CDW niet langer van belang zijn, althans wat de verantwoordelijkheid van de tot betaling van de belastingschuld gehouden persoon betreft (in de zin van artikel 201, lid 3, van het CDW of artikel 204, lid 3, van het CDW).

26. Voor het geval dat – wanneer op een later moment zou worden vastgesteld dat de uit regeling 42 voortvloeiende verplichtingen niet zijn nagekomen in de lidstaat van aankomst – de importeur (aangever) kan worden aangesproken voor de betaling van de btw indien vaststaat dat wat hem betreft sprake is van het subjectieve element, net zoals het geval is bij een intracommunautaire levering van goederen, dan formuleert de Vrhovno sodišče de volgende vraag: stelt het Unierecht ten aanzien van de te leveren bewijzen betreffende de materiële voorwaarden voor de vrijstelling (levering aan een belastingplichtige in een andere lidstaat, overgang van het eigendomsrecht op het goed, en fysieke overschrijding van een grens tussen lidstaten) dezelfde standards, die de importeur te goeder trouw (aangever) beschermen, zodat laatstgenoemde geen onevenredige bewijslast wordt opgelegd? De Vrhovno sodišče vraagt zich af welk belang moet worden toegekend aan de omstandigheid dat de vrijstelling van btw bij invoer slechts is toegestaan wanneer het belastingkantoor de toepassing van douaneregeling 42 goedkeurt, terwijl dit kantoor deze beslissing pas neemt wanneer de importeur (aangever) de vereiste informatie of documenten heeft verstrekt, welke situatie wezenlijk verschilt van die van een intracommunautaire levering, waarbij de bestuurlijke autoriteiten, voordat de vrijstelling wordt verleend, volstrekt niet controleren of deze vrijstelling toelaatbaar is.

■■■■ ■■■■

27. De Vrhovno sodišče vraagt zich voorts af of in het kader van douaneregeling 42 die in het hoofdgeding aan de orde is, bij de beoordeling van de zorgvuldigheid van de importeur (aangever) met betrekking tot de betaling van btw in de lidstaat van aankomst, de omstandigheid dat de invoer buitenlandse goederen betreft die voor het eerst op de Uniemarkt worden gebracht in de zin van het arrest Teleos, zwaarder moet wegen, met als gevolg dat de importeur (aangever) volgens wie de afnemers van de goederen de btw feitelijk in de lidstaat van aankomst zullen moeten betalen, een grotere zorgvuldigheid moet betrachten dan de belastingplichtige die een intracommunautaire levering van goederen verricht. [Or. 12]

#### Vragen

28. Gelet op het bovenstaande verzoekt de Vrhovno het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing op de volgende vragen betreffende de uitlegging van artikel 143, lid 1, onder d), en lid 2, van de btw-richtlijn, in samenhang gelezen met artikel 138, lid 1, van dezelfde richtlijn, alsmede betreffende de uitlegging van artikel 201 van de btw-richtlijn, in samenhang gelezen met de artikelen 201 tot en met 204 van het CDW:

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

Indien deze vraag ontkennend wordt beantwoord, heeft de importeur (aangever) dan dezelfde verantwoordelijkheid als een belastingplichtige die een intracommunautaire levering verricht die is vrijgesteld volgens artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn?

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 geval van een intracommunautaire levering in de zin van artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn? Moet deze beoordeling met name minder strikt zijn, gelet op het feit dat in douaneregeling 42 de vrijstelling van btw vooraf moet worden goedgekeurd door de douaneautoriteit, of moet zij juist strikter zijn, aangezien zij transacties betreft die verband houden met uit derde landen afkomstige goederen die voor het eerst op de interne markt van de Europese Unie worden gebracht?”