

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

M. SZPUNAR

van 11 september 2014 (1)

Gevoegde zaken C-131/13, C-163/13 en C-164/13

Staatssecretaris van Financiën (C-131/13)

tegen

Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof

en

Turbu.com BV (C-163/13),

Turbu.com Mobile Phone's BV (C-164/13)

tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoeken van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Btw – Overgangsregeling voor het handelsverkeer tussen de lidstaten – Binnen de Europese Unie verzonden of vervoerde goederen – Fraude gepleegd in de lidstaat van aankomst – Inaanmerkingneming van fraude in de lidstaat van verzending – Vrijstelling”

Inleiding

1. Volgens een recente studie die is uitgevoerd op initiatief van de Europese Commissie, beliep het verlies aan opbrengsten uit de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) in de lidstaten in 2011 een bedrag van 193 miljard EUR, hetgeen overeenkomt met 18 % van de verschuldigde opbrengsten en 1,5 % van het bruto binnenlands product (BBP).(2) Ofschoon er tal van redenen voor dit verlies bestaan, is fraude toch wel een van de belangrijkste. Het mag dan ook geen verbazing wekken dat bij de nationale overheden en rechterlijke instanties groeiende aandacht bestaat voor de bestrijding van btw-fraude. Ook in de rechtspraak van het Hof speelt deze problematiek al enige tijd een steeds grotere rol.

2. Het systeem van belastingheffing in het intracommunautaire handelsverkeer leent zich bijzonder goed voor fraude. Fraude wordt gepleegd door gebruik te maken van de btw-regelingen om onrechtmatig winst te behalen in de vorm van aftrek, vrijstelling en teruggaaf van de belasting. Dit probleem is nog recentelijk aan de orde gekomen in meerdere arresten van het Hof. De onderhavige gevoegde zaken bieden de gelegenheid deze rechtspraak uit te werken en aan te

vullen. De Hoge Raad der Nederlanden wenst namelijk van het Hof te vernemen wat de omvang is van de bevoegdheden en verplichtingen van de autoriteiten en rechterlijke instanties van de lidstaten wanneer zij met dit soort fraude worden geconfronteerd, zo naar nationaal recht niets expliciets is bepaald over deze bevoegdheden en verplichtingen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3. Het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting is een van de steunpilaren van de werking van het btw-stelsel. Ten tijde van de feiten in de hoofdgedingen was dit recht in neergelegd artikel 17 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag(3), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995(4) (hierna: „Zesde richtlijn”), in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies van deze richtlijn. De leden 2, sub c en d, en 3, sub b, van dit artikel luiden als volgt:

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen, mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijn behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

[...]

d) de [btw] welke overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, verschuldigd is.

3. De lidstaten verlenen eveneens iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde [btw], voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

[...]

b) door de belastingplichtige verrichte handelingen die overeenkomstig [...] artikel 28 quater, A [...] zijn vrijgesteld”.

4. De regeling die van toepassing is op de leveringen van goederen tussen belastingplichtigen van de verschillende lidstaten, is gebaseerd op het beginsel dat vrijstelling wordt verleend in de lidstaat van levering (in dat geval intracommunautaire levering genaamd), met handhaving van het recht op aftrek van de voorbelasting, en belasting wordt geheven in de lidstaat van verwerving (intracommunautaire verwerving genaamd) tegen het in die staat geldende tarief. Dit soort vrijstelling wordt soms gekwalificeerd als „belasting onder toepassing van het nultarief” en moet worden onderscheiden van een „klassieke” vrijstelling, waarbij geen recht op aftrek bestaat. Dit laatste soort vrijstelling heeft tot gevolg dat de handeling aan de werkingssfeer van het btw-stelsel wordt onttrokken. Dit is niet het geval voor de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, waarbij enkel de belastingbevoegdheid wordt overgebracht van de lidstaat van levering naar de lidstaat van verwerving. De handeling blijft daarbij onder het btw-stelsel vallen. Alleen in deze context kan worden gesproken van een „recht op vrijstelling”. Aangezien de intracommunautaire verwerving onmiddellijk recht op aftrek geeft, bedraagt de voor deze verwerving verschuldigde belasting nul (btw-verleggingsregeling). Pas nadat de afnemer in een later stadium een belaste levering heeft verricht, moet hij de belasting betalen die bij deze levering is gefactureerd. Deze regels vloeien voort uit met name de artikelen 28 bis, 28 ter en 28 quater van de Zesde richtlijn.

5. Zo bepaalt artikel 28 bis van de Zesde richtlijn:

„1. Aan de [btw] zijn tevens onderworpen:

a) de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en noch onder de in artikel 24 bedoelde vrijstellingsregeling, noch onder het bepaalde in artikel 8, lid 1, sub a, tweede zin, of in artikel 28 ter, B, lid 1, valt.

[...]

3. Als ‚intracommunautaire verwerving’ van een goed wordt beschouwd het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.

[...]”

6. Artikel 28 ter, A, van deze richtlijn bepaalt:

„1. De plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht te zijn de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.

2. Onverminderd het bepaalde in lid 1 wordt de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28 bis, lid 1, sub a, evenwel geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig lid 1.

Indien echter op de verwerving op grond van lid 1 belasting wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de belasting erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer

deze verwerving heeft verricht.

Voor de toepassing van de eerste alinea wordt de intracommunautaire verwerving van goederen geacht overeenkomstig lid 1 aan de belasting te zijn onderworpen wanneer:

- de afnemer aantoonde deze intracommunautaire verwerving te hebben verricht met het oog op een volgende levering, binnen de in lid 1 bedoelde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 28 quater, E, lid 3, is aangewezen als tot voldoening van de belasting gehouden persoon,
- de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 22, lid 6, sub b, laatste alinea, bedoelde aangifteverplichtingen.”

7. Artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, vrijstelling voor:

- a) leveringen van goederen in de zin van artikel 5, door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap, verzonden of vervoerd, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.”

Nederlands recht

8. De bovenbedoelde bepalingen van de Zesde richtlijn zijn in Nederlands recht omgezet in de artikelen 9, 15, 17 ter en 30 van de Wet op de omzetbelasting 1968 van 28 juni 1968.⁽⁵⁾

9. Volgens de verwijzende rechter stelt het Nederlandse recht aan het recht op aftrek, vrijstelling of teruggave van de belasting niet de uitdrukkelijke voorwaarde dat de handeling geen deel uitmaakt van belastingfraude waarvan de belastingplichtige wist of had moeten weten.

Feiten van de hoofdgedingen, prejudiciële vragen en procesverloop

Zaak C-131/13

10. Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti vof (hierna: „Italmoda”), een vennootschap naar Nederlands recht, is actief in de schoenhandel. Ten tijde van de feiten in het hoofdgeding, dat wil zeggen tussen 1999 en 2000, heeft zij ook gehandeld in computerartikelen. Deze goederen, die Italmoda had gekocht in Nederland en in Duitsland, zijn verkocht en geleverd aan belastingplichtige afnemers in Italië. De goederen uit Duitsland waren door Italmoda gekocht onder haar Nederlandse btw-identificatienummer (over welke verwerving belasting wordt geheven in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend in de zin van artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn), maar zijn rechtstreeks vanuit Duitsland naar Italië vervoerd.

11. Italmoda heeft voor de in Nederland verworven goederen alle nodige aangiften gedaan en in haar btw-aangiften de voorbelasting afgetrokken. Voor de uit Duitsland afkomstige goederen is echter noch aangifte gedaan van de intracommunautaire levering in deze lidstaat, noch van de intracommunautaire verwerving in Nederland, ofschoon deze handeling was vrijgesteld in Duitsland. De afnemers in Italië hebben geen enkele van deze intracommunautaire verwervingen aangegeven en geen btw betaald. De Italiaanse belastingdienst heeft de verschuldigde btw geïnd en deze afnemers recht op aftrek geweigerd.

12. De Nederlandse belastingdienst stelde zich op het standpunt dat Italmoda een actief aandeel had in de fraude om in Italië btw te ontduiken, en heeft Italmoda derhalve de toepassing geweigerd van het recht op vrijstelling voor de intracommunautaire leveringen die voor die lidstaat waren bestemd, van het recht op aftrek van voorbelasting, alsmede van het recht op teruggaaf van de btw die was betaald voor de goederen uit Duitsland. De belastingdienst legde Italmoda derhalve drie naheffingsaanslagen op. Het beroep van Italmoda tegen deze aanslagen werd in eerste aanleg gegrond verklaard door de Rechtbank te Haarlem, die de belastingdienst heeft gelast opnieuw te beslissen. Tegen deze uitspraak heeft Italmoda evenwel hoger beroep ingesteld bij het Gerechtshof te Amsterdam, dat in zijn uitspraak van 12 mei 2011 de uitspraak van de Rechtbank te Haarlem en de naheffingsaanslagen heeft vernietigd.

13. De Staatssecretaris van Financiën heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter. De Hoge Raad der Nederlanden heeft hierop de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing te weigeren van de vrijstelling ter zake van een intracommunautaire levering, van een recht op aftrek van btw ter zake van de aankoop van goederen die na de aankoop naar een andere lidstaat zijn verzonden, dan wel de uit de toepassing van artikel 28ter, A, lid 2, tweede volzin, van de Zesde richtlijn voortvloeiende teruggaaf van btw, wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat met betrekking tot de desbetreffende goederen sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, indien de nationale wet niet erin voorziet onder die omstandigheden de vrijstelling, de aftrek of de teruggaaf te weigeren?

2) Dient, indien de voorgaande vraag bevestigend wordt beantwoord, de hiervoor bedoelde vrijstelling, aftrek of teruggaaf ook geweigerd te worden indien de ontduiking van de btw zich in een andere lidstaat (dan de lidstaat van verzending van de goederen) heeft voorgedaan en de belastingplichtige zich van die btw-fraude bewust was, of had moeten zijn, terwijl die belastingplichtige in de lidstaat van verzending aan alle (formele) voorwaarden heeft voldaan die de nationale wettelijke bepalingen verbinden aan de vrijstelling, de aftrek of de teruggaaf en hij de belastingdienst in die lidstaat steeds van alle benodigde gegevens heeft voorzien met betrekking tot de goederen, de verzending en de afnemers in de lidstaat van aankomst van de goederen?

3) Wat moet, indien vraag 1 ontkennend wordt beantwoord, in artikel 28 ter, A, lid 2, (slot van) eerste volzin, van de Zesde richtlijn worden verstaan onder ‚geheven‘: het op de wettelijk voorgeschreven btw-aangifte verantwoorden van de ter zake van de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst verschuldigde btw, of ook het – bij gebreke van een dergelijke verantwoording – door de belastingautoriteiten van de lidstaat van aankomst nemen van maatregelen om dit te regulariseren? Is het voor de beantwoording van deze vraag van belang of de desbetreffende transactie deel uitmaakt van een keten van handelingen die is gericht op btw-fraude in het land van aankomst en de belastingplichtige zich daarvan bewust was of had moeten zijn?”

Zaak C-163/13

14. Turbu.com BV (hierna: „Turbu.com”), een vennootschap naar Nederlands recht, drijft een groothandel in computers, telefoons en software. In het tijdvak van augustus tot december 2001 heeft Turbu.com een aantal intracommunautaire leveringen van mobiele telefoons verricht, onder toepassing van de vastgestelde vrijstelling en onder aftrek van de in rekening gebrachte btw. Na een onderzoek door de fiscale inlichtingendiensten is de directeur van Turbu.com in 2005 strafrechtelijk veroordeeld wegens het medeplegen van valsheid in geschrifte en het onjuist of onvolledig doen van een belastingaangifte.

15. Bij dit onderzoek stelde de belastingdienst zich op het standpunt dat Turbu.com ter zake van deze leveringen ten onrechte de vrijstelling heeft toegepast en heeft deze vennootschap een navorderingsaanslag opgelegd. Deze aanslag is bevestigd in de beroepen die door belanghebbende zijn ingesteld, in eerste aanleg door de Rechtbank te Breda en vervolgens in hoger beroep door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch in een uitspraak van 25 februari 2011.

16. Turbu.com heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter. De Hoge Raad der Nederlanden heeft hierop de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie de toepassing te weigeren van de btw-vrijstelling ter zake van een intracommunautaire levering wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat met betrekking tot de desbetreffende goederen sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, indien de nationale wet niet erin voorziet onder die omstandigheden de vrijstelling te weigeren?”

Zaak C-164/13

17. Turbu.com Mobile Phone's BV (hierna: „TMP”), een vennootschap naar Nederlands recht, handelt in mobiele telefoons. In juli 2003 heeft zij intracommunautaire leveringen van mobiele telefoons verricht, onder toepassing van de vrijstelling en met verzoek om teruggaaf van de voorbelasting die was betaald voor de verwerving van deze telefoons van in Nederland gevestigde ondernemingen. De Nederlandse belastingautoriteiten, die in de aangiften van TMP meerdere onregelmatigheden hadden vastgesteld, zowel ter zake van de handelingen in een eerder stadium als ter zake van de genoemde intracommunautaire leveringen, weigerden de teruggaaf. Deze beschikking is door Rechtbank te Breda vernietigd. De uitspraak van deze rechtbank is vervolgens vernietigd bij uitspraak van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch van 25 februari 2011.

18. TMP heeft tegen deze uitspraak beroep in cassatie ingesteld bij de verwijzende rechter. De Hoge Raad der Nederlanden heeft hierop de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dienen de nationale autoriteiten en rechterlijke instanties op grond van het recht van de Europese Unie het recht op aftrek te weigeren wanneer op basis van objectieve gegevens vaststaat dat met betrekking tot de desbetreffende goederen sprake is van btw-fraude en de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij daaraan deelnam, indien de nationale wet niet erin voorziet onder die omstandigheden het recht op aftrek te weigeren?”

Procesverloop voor het Hof

19. De verzoeken om een prejudiciële beslissing zijn bij het Hof ingediend op 18 maart (C-131/13) respectievelijk 2 april 2013 (C-163/13 en C-164/13). Bij beschikking van de president van het Hof van 25 april 2013 zijn de drie zaken gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge

behandeling alsmede voor het arrest. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Italmoda, Turbu.com en TMP, de Nederlandse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie. Italmoda, Turbu.com, TMP, de Nederlandse regering, de Italiaanse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk, alsook de Commissie waren vertegenwoordigd ter terechtzitting van 5 juni 2014.

Beoordeling

Ontvankelijkheid

Eerste vraag in zaak C-131/13

20. Volgens Italmoda is de eerste vraag in zaak C-131/13 niet-ontvankelijk, omdat het naar haar mening gaat om een vraag van nationaal recht.

21. Het staat vast dat de uitlegging en de toepassing van het nationale recht de taak van de nationale rechterlijke instanties zijn. Evenwel betreft de vraag van de verwijzende rechter de omvang van de bevoegdheden en verplichtingen die voor de autoriteiten en rechterlijke instanties van de lidstaten voortvloeien uit de Unierechtelijke bepalingen inzake de aftrek, de vrijstelling en de teruggaaf van de btw. De bewering van Italmoda is derhalve ongegrond.

Tweede vraag in zaak C-131/13

22. Volgens de Commissie is de tweede vraag in zaak C-131/13 niet-ontvankelijk. Zij stelt dat deze vraag is gebaseerd op de veronderstelling dat de belastingplichtige in de lidstaat van levering aan al zijn verplichtingen op het gebied van informatieverstrekking aan de belastingautoriteiten heeft voldaan, hetgeen in het hoofdgeding niet het geval zou zijn.

23. Ik zal hierna echter aantonen dat in geval van btw-fraude in het kader van intracommunautaire leveringen, het feit dat de belastingplichtige die een aandeel heeft in deze fraude aan al zijn verplichtingen in de lidstaat van levering heeft voldaan, niet per se relevant is voor de beoordeling van zijn recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van deze btw. Ik ben derhalve van mening dat de tweede vraag in zaak C-131/13 ontvankelijk is.

Prejudiciële verwijzingen in de zaken C-163/13 en C-164/13

24. Volgens de Commissie zijn de prejudiciële verwijzingen in de zaken C-163/13 en C-164/13 niet-ontvankelijk omdat de feitelijke en juridische gegevens in de hoofdgedingen nog niet vaststaan en de prejudiciële vragen hypothetisch zijn.

25. Het klopt dat er volgens vaste rechtspraak een vermoeden van relevantie rust op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken.⁽⁶⁾ Het staat aan de nationale rechter te beslissen in welk stadium van de procedure een prejudiciële vraag aan het Hof moet worden voorgelegd.⁽⁷⁾ Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een vraag van een nationale rechter wanneer de gevraagde uitlegging van het Unierecht duidelijk geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, wanneer het vraagstuk hypothetisch is of wanneer het Hof niet beschikt over de feitelijke en juridische gegevens die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord op de gestelde vragen te kunnen geven.⁽⁸⁾

26. Op dit punt stel ik vast dat uit de verwijzingsbeslissingen in de zaken C-163/13 en C-164/13 blijkt dat de verwijzende rechter alle cassatiemiddelen gegrond heeft verklaard, hetzij omdat de gestelde feiten niet vaststonden, hetzij omdat de bestreden uitspraak niet was

gemotiveerd. Volgens de verwijzende rechter stond met name in zaak C-163/13 niet vast of de intracommunautaire levering waarvoor om vrijstelling was verzocht, daadwerkelijk had plaatsgevonden. De verwijzende rechter heeft ook het middel gegrond verklaard waarmee Turbu.com betwistte willens en wetens betrokken te zijn geweest bij btw-fraude. In zaak C-164/13 was volgens de verwijzende rechter rechtens niet voldoende bewezen dat sprake was van fraude en had de belastingdienst in hoger beroep niet gesteld dat TMP betrokken was geweest bij een dergelijke fraude.

27. De vertegenwoordiger van Turbu.com en TMP heeft ter terechtzitting gesteld dat de prejudiciële vragen in deze twee zaken relevant zijn omdat de verwijzende rechter in geval van een ontkennend antwoord van het Hof de naheffingsaanslagen zou kunnen vernietigen zonder de zaken terug te verwijzen naar de rechter in tweede aanleg. De verwijzende rechter lijkt hiertoe echter niet voornemens. In deze twee zaken hebben de door verzoeksters in de hoofdgedingen aangevoerde middelen geenszins betrekking op het probleem dat in de prejudiciële vragen aan de orde is gesteld, namelijk de vraag welke bevoegdheid de nationale rechterlijke instanties eventueel hebben om belastingplichtigen het recht op aftrek of vrijstelling te weigeren. De prejudiciële vragen worden pas relevant wanneer „na verwijzing komt vast te staan”(9) (voor de rechter in tweede aanleg), dat sprake is van fraude en verzoeksters in de hoofdgedingen dit wisten of hadden moeten weten.

28. In de eerste plaats ben ik dus van mening dat de vragen in de zaken C-163/13 en C-164/13 hypothetisch zijn. In de tweede plaats stel ik vast dat de feiten in deze twee hoofdprocedures nog moeten worden vastgesteld, en worden betwist. Opgemerkt moet worden dat het hier niet gaat om feiten die een loutere afspiegeling zijn van de toepassing van rechtsregels, maar feiten als het bestaan van fraude, de reële dan wel fictieve aard van een levering, en het willens en wetens deelnemen aan deze fraude door betrokkene. Dergelijke feitelijke omstandigheden zijn echter bepalend voor de beoordeling van de bevoegdheid van de nationale organen om de verschillende rechten uit het gemeenschappelijke btw-stelsel te weigeren. Mijns inziens beschikt het Hof derhalve niet over de noodzakelijke feitelijke gegevens om een nuttig antwoord te kunnen geven op de vragen die hem zijn voorgelegd.

29. Dienaangaande moet worden verduidelijkt dat de betaling, de aftrek en de vrijstelling van de btw in het complexe btw-stelsel vaak niet overeenkomen met daadwerkelijke financiële handelingen, maar enkel in de boekhouding worden opgenomen. Ondernemingen beschikken echter niet over gelden om onverwachte btw-afdrachten te kunnen opvangen. Een weigering van het recht op aftrek kan voor de onderneming dus een ernstig financieel probleem vormen en zelfs leiden tot een surseance van betaling. Het is dus van cruciaal belang dat de belastingautoriteiten en de rechterlijke instanties de toepassing van de uit het btw-stelsel voortvloeiende rechten alleen weigeren op grond van gegevens en aanwijzingen waaruit blijkt dat de belastingplichtige bewust aan de fraude heeft deelgenomen, en niet enkel op grond van eenvoudige verdenkingen of aannames. Het staat aan de belastingplichtige om vervolgens aan te tonen dat hij te goeder trouw was.

30. Om deze redenen zou het Hof volgens mij de verzoeken om een prejudiciële beslissing in de zaken C-163/13 en C-164/13 niet-ontvankelijk moeten verklaren. Aangezien de eerste vraag in zaak C-131/13 de vragen in deze twee zaken omvat, kan praktisch gezien het antwoord op deze vragen gemakkelijk worden afgeleid uit het antwoord dat in hetzelfde arrest in zaak C-131/13 wordt gegeven, mocht het antwoord op deze vragen nuttig zijn voor de verwijzende rechter, of naar meer voor de hand ligt, de rechter in tweede aanleg.

Bespreking van de prejudiciële vragen in zaak C-131/13

De zogeheten „ploffraude”

31. Ik moet toegeven dat het btw-stelsel vrij ingewikkeld is. Deze complexiteit biedt voordelen, zoals de belasting van alle goederen en diensten, de volkomen fiscale neutraliteit voor ondernemingen en een relatief eenvoudige wijze van inning voor de belastingautoriteiten, aangezien het leeuwendeel van het werk wordt gedaan door de belastingplichtigen zelf. Dit stelsel kan echter slechts naar behoren werken indien de deelnemers te goeder trouw zijn. De keerzijde van de medaille is namelijk dat de complexiteit van dit stelsel fraude door het gebruik van de eigen regelingen ervan vergemakkelijkt.
32. Een van de soorten fraude die is gebaseerd op de btw-regelingen, is de zogeheten ploffraude of fraude met „de verdwijnende handelaar” (naar de Engelse term „missing trader”). De modus operandi is al vaak beschreven.⁽¹⁰⁾ Voor een goed begrip van deze conclusie lijkt het mij echter nuttig de hoofdkenmerken ervan te herhalen.
33. Vaak is de fraude gebaseerd op een intracommunautaire levering. De regeling voor de btw-heffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten die is opgenomen in hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn, is een goede voedingsbodem voor fraude, aangezien in deze regeling een vrijgestelde levering kan worden verricht die recht geeft op aftrek, zonder dat de bijbehorende ingewikkelde formaliteiten behoeven te worden verricht, bijvoorbeeld bij uitvoer. Handelaar 1 verricht dus een levering vanuit lidstaat A naar lidstaat B. Hij is niets verschuldigd aan de belastingdienst van lidstaat A, omdat de intracommunautaire levering is vrijgesteld. Hij heeft daarentegen recht op aftrek van de voorbelasting die hij over deze goederen heeft betaald aan zijn leveranciers. Hij kan deze btw aftrekken van de btw die hij moet betalen over andere handelingen, dan wel om teruggaaf ervan verzoeken.
34. In lidstaat B verricht handelaar 2 een intracommunautaire verwerving. Hierover wordt btw geheven tegen het in lidstaat B geldende tarief, maar deze btw is onmiddellijk aftrekbaar. In de praktijk zal van deze verwerving in geval van fraude niet eens aangifte worden gedaan. Handelaar 2 verkoopt deze goederen door aan handelaar 3 in dezelfde lidstaat. Daar deze transactie is belast, brengt handelaar 2 de prijs met daarover de btw in rekening aan handelaar 3, en draagt deze btw vervolgens, in tegenstelling tot wat hij had moeten doen, niet af aan de belastingdienst, maar steekt deze in eigen zak en verdwijnt. Hij is dus de verdwijnende handelaar. Doorgaans worden de goederen nogmaals doorverkocht tussen meerdere handelaren om de fraude voor de belastingdienst beter te kunnen verhullen, en worden ze uiteindelijk zonder btw verkocht op de zwarte markt, dan wel legaal maar tegen een afbraakprijs. Ook kunnen de goederen opnieuw intracommunautair worden geleverd of worden geëxporteerd naar een derde land. Dankzij deze laatste verkoop hoeven de organisatoren van de fraude uiteindelijk helemaal geen btw of slechts een zeer laag bedrag te betalen. Dezelfde goederen kunnen ook weer teruggaan naar handelaar 1, die ze opnieuw in omloop brengt. Er wordt dan gesproken van „carrouselfraude”.
35. Dit soort fraude kan diverse soorten goederen betreffen. Niettemin geven fraudeurs de voorkeur aan goederen als computeronderdelen of mobiele telefoons, omdat zij een hoge eenheidsprijs hebben en gemakkelijk kunnen worden vervoerd.
36. Dit soort fraude voorkomen en bestrijden is moeilijk, omdat alle handelingen in het circuit legaal zijn en met naleving van de belastingverplichtingen zijn verricht. Bepaalde deelnemers in de keten van leveringen zijn zich overigens wellicht niet eens bewust van het feit dat zij deelnemen aan fraude, en kunnen te goeder trouw handelen. Het is strikt genomen enkel de verdwijnende handelaar die fraude pleegt door de verschuldigde btw niet af te dragen. Meestal handelt deze handelaar echter onder de dekmantel van het btw-registratienummer van een andere onderneming die zich hiervan niet bewust is, of treedt hij naar buiten als een vennootschap die is

opgericht op naam van een „stroman”. Dit is doorgaans iemand uit een arm milieu die toestemming heeft gegeven voor het gebruik van zijn identiteit, zonder te beseffen wat daarvan de gevolgen zijn. Na de fraude verdwijnen de organisatoren en worden de belastingautoriteiten geconfronteerd met iemand zonder vermogen, die niet in staat is enige financiële aansprakelijkheid te dragen.

37. Dit soort fraude moet niet worden beschouwd als een „normale” leveringsketen, waarin een fraudeur is binnengedrongen die enkel heeft nagelaten de verschuldigde btw af te dragen aan de belastingdienst. Ook al komt het voor dat normale ondernemingen, vrijwillig of buiten hun medeweten, worden gebruikt als schakel in de leveringsketen, het geheel vormt een activiteit die uitsluitend wordt georganiseerd met het doel belastingfraude te plegen. De belastingdienst is niet het enige slachtoffer van deze praktijken. Aangezien de handelstransacties uitsluitend worden verricht met het doel fraude te plegen en de btw wordt ontdoken, halen de fraudeurs hun winst niet uit de winstmarge, maar juist uit de fraude. Zij kunnen het zich dan ook veroorloven prijzen te hanteren die ver onder de marktprijs liggen, hetgeen schadelijk is voor de eerlijke marktdeelnemers. In extreme gevallen kan de legale economische activiteit op een bepaalde markt onmogelijk worden, omdat legale transacties wegens door de fraudeurs gehanteerde afbraakprijzen niet meer rendabel zijn. Daarenboven gaat belastingfraude vaak gepaard met andere strafbare feiten als namaak.

38. Volgens de Nederlandse autoriteiten maken de handelingen die aan de orde zijn in de hoofdingen, deel uit van ploffraude. Bij de bespreking van de prejudiciële vragen moeten de hierboven in herinnering gebrachte kenmerken van dit soort fraude dus in het achterhoofd worden gehouden.

Eerste prejudiciële vraag

39. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of een belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij deelnam aan fraude, het recht op aftrek, vrijstelling en teruggaaf van de btw over een intracommunautaire levering kan worden geweigerd, ook als naar nationaal recht daarin niet specifiek is voorzien. Ofschoon in de wet en de huidige stand van de rechtspraak met betrekking tot elk van deze rechten (aftrek, vrijstelling, teruggaaf) verschillen bestaan, is een enkel antwoord op deze vraag naar mijn mening mogelijk en zelfs wenselijk. Ik begin met een kort overzicht van de relevante rechtspraak van het Hof.

– Rechtspraak inzake de rechten van de belastingplichtigen in geval van fraude

40. Voor een goede werking van het btw-stelsel moet een rechtvaardige en billijke grens worden getrokken tussen enerzijds de beginselen van neutraliteit en territorialiteit van de btw, die door de rechten op aftrek, vrijstelling en in voorkomend geval teruggaaf moeten kunnen worden geëerbiedigd, en anderzijds de bestrijding van belastingfraude. Zo is het inzake het recht op aftrek vaste rechtspraak van het Hof dat dit recht een integrerend deel is van het btw-stelsel en in beginsel niet kan worden beperkt.(11) Wat het recht op vrijstelling voor intracommunautaire leveringen betreft, heeft het Hof geoordeeld dat hiermee dubbele belastingheffing kan worden voorkomen en derhalve schending van het beginsel van fiscale neutraliteit dat inherent is aan het gemeenschappelijke btw-stelsel.(12) De rechtspraak met betrekking tot de teruggaaf is minder uitgebreid, maar er is bijvoorbeeld inzake de teruggaaf van de voorbelasting die niet van de verschuldigde btw mocht worden afgetrokken, geoordeeld dat de teruggaafregeling, ofschoon de lidstaten bij de vaststelling ervan een zekere bewegingsvrijheid hebben, geen afbreuk mag doen aan het beginsel van neutraliteit van het btw-stelsel door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen.(13) Aangezien iedere teruggaaf van onverschuldigde btw bijdraagt aan de eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel, kan deze regel van algemene strekking zijn.

41. Tegelijkertijd heeft het Hof bij herhaling benadrukt dat de bestrijding van fraude, belastingontwijking en misbruik een doel is dat door de Zesde btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd.(14) Het Hof heeft hieruit afgeleid dat het beginsel uit de rechtspraak dat justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen, ook geldt op het gebied van de btw.(15)

42. Hieruit vloeit voort dat de belastingplichtige in geval van misbruik of fraude geen aanspraak kan maken op aftrek van de voorbelasting.(16) In het bijzondere geval van carrouselfraude, die verwant is aan ploffraude, is dit beginsel uitgebreid tot alle belastingplichtigen die, zelfs als zij de fraude niet zelf hebben gepleegd, wisten of hadden moeten weten dat zij deelnamen aan btw-fraude. Volgens het Hof moeten dergelijke belastingplichtigen voor de toepassing van de Zesde richtlijn worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of zij hieruit winst behalen.(17) Het staat derhalve aan de nationale rechters dergelijke belastingplichtigen het recht op aftrek te weigeren.(18) Een dergelijke uitlegging gaat namelijk frauduleuze handelingen tegen doordat zij het moeilijker maakt deze handelingen te verwezenlijken.(19) Deze rechtspraak is onlangs nog bevestigd.(20)

43. Daarenboven heeft het Hof geoordeeld dat de rechtspraak met betrekking tot het recht van aftrek naar analogie van toepassing was op zaken waarin het recht op vrijstelling voor intracommunautaire leveringen in het geding was. Voor de toekenning van dit recht kan derhalve worden geëist dat de leverancier zich ervan vergewist dat hij door de door hem verrichte handeling niet betrokken raakt bij belastingfraude.(21)

44. De beslissende stap in deze jurisprudentiële ontwikkeling is gezet in een arrest van de Grote kamer van 2010.(22) Ofschoon de fraude die aan de orde was in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, geen typisch geval van ploffraude was, hebben de conclusies van het Hof een algemene draagwijdte met betrekking tot het recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering in het geval van fraude. De rechtsvraag die in deze zaak de spil vormde, is naar mijn mening zeer juist in de volgende bewoordingen geformuleerd door advocaat-generaal Cruz Villalón: „Er dient [...] te worden vastgesteld of goede trouw een noodzakelijke voorwaarde is voor het recht op btw-vrijstelling bij een intracommunautaire levering”(23). Hij heeft deze vraag, na een diepgaande analyse van de relevante rechtspraak, ontkennend beantwoord onder verwijzing naar het territorialiteitsbeginsel, het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel.(24) Het Hof heeft deze benadering echter niet gevolgd, maar in zijn arrest geoordeeld dat het recht van de

Unie er niet aan in de weg staat dat de lidstaten in geval van fraude weigeren vrijstelling te verlenen, welke weigering een afschrikkende werking heeft die beoogt alle fraude en belastingontwijking te voorkomen.(25) Ook oordeelde het Hof dat indien goede gronden bestaan waarop kan worden aangenomen dat de intracommunautaire verwerving die volgt op de betrokken levering mogelijkwerijs ontsnapt aan de betaling van btw, de lidstaat van vertrek moet weigeren vrijstelling te verlenen aan de leverancier.(26) Het evenredigheidsbeginsel, noch de beginselen van neutraliteit of rechtszekerheid of het vertrouwensbeginsel kunnen deze constatering ter discussie stellen. Deze beginselen kunnen immers niet op goede gronden worden aangevoerd door een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en de werking van het btw-stelsel in gevaar heeft gebracht.(27)

45. Ofschoon het vereiste van goede trouw van de belastingplichtige niet nadrukkelijk is geformuleerd in het arrest waarvan sprake is in het vorige punt, speelde het daarin toch op de achtergrond. Het is bekrachtigd in een recent arrest, waarin het Hof heeft geoordeeld dat het in geval van fraude door de afnemer is gerechtvaardigd dat aan het recht van de verkoper op vrijstelling de voorwaarde wordt gesteld dat hij te goeder trouw was. Indien deze rechter derhalve tot de conclusie komt dat de belastingplichtige wist of had moeten weten dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakte van fraude door de afnemer en hij niet alle hem ter beschikking staande redelijke maatregelen heeft genomen om deze fraude te voorkomen, moet hij deze belastingplichtige het recht op btw-vrijstelling weigeren.(28)

– Goede trouw van de belastingplichtige, een algemeen beginsel op het gebied van btw

46. In de rechtspraak bestaat dus een beginsel dat ingeval een handeling deel uitmaakt van fraude, de justitiabele te goeder trouw moet hebben gehandeld om recht te hebben op vrijstelling voor zijn intracommunautaire levering. De goede trouw moet hier ruimer worden opgevat dan de klassieke opvatting van dit begrip. Het vereiste van goede trouw wordt namelijk pas door de belastingplichtige vervuld indien hij niet alleen niet actief aan de fraude heeft deelgenomen, maar zelfs niet wist en niet kon weten dat hij bij de fraude was betrokken. De belastingplichtige moet dus eerlijk zijn, maar ook, indien nodig, bepaalde voorzorgsmaatregelen treffen om te controleren dat de handelingen regelmatig worden verricht. Dit tweede vereiste, dat ik een redelijke zorgvuldigheidsplicht zal noemen, valt te begrijpen door de specifieke rol die de belastingplichtige in het btw-stelsel vervult, daar hij niet alleen degene is die de belasting moet betalen, maar ook degene die de belasting moet innen. Of het stelsel goed functioneert, hangt dus in grote mate af van het gedrag van de belastingplichtigen zelf.

47. Daarenboven kan, ook al wordt de term „goede trouw” niet gebruikt in de context van het recht op aftrek van voorbelasting, dit beginsel van goede trouw worden afgeleid uit de in punt 42 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak. Volgens deze rechtspraak hangt, wanneer de handeling deel uitmaakt van fraude, de aanspraak op het recht op aftrek af van de goede trouw en de redelijke zorgvuldigheid van de belastingplichtige, dat wil zeggen van het feit dat hij niet bewust aan de fraude heeft deelgenomen en de noodzakelijke maatregelen heeft getroffen om zich ervan te vergewissen dat de verrichte handeling regelmatig was.

48. Met betrekking tot het recht op teruggaaf, dat ook in de prejudiciële vraag aan de orde komt, moet vooraf worden opgemerkt dat de teruggaaf in het btw-stelsel geen autonoom recht vormt zoals het recht op aftrek of vrijstelling. De teruggaaf is een correctiemechanisme dat wordt gebruikt wanneer de neutraliteit van de belasting niet kan worden verzekerd door de toepassing van de gebruikelijke regelingen van het btw-stelsel, en met name de aftrek.(29) Dit geldt ook met betrekking tot het mechanisme van artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de maatstaf van heffing wordt verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend, indien over de verwerving belasting is geheven in de lidstaat van bestemming (wanneer het twee

verschillende staten betreft). Enkel ingeval belasting is betaald in de eerste lidstaat, moet deze belasting in voorkomend geval worden terugbetaald.

49. Het recht op teruggaaf is dus onlosmakelijk verbonden met het mechanisme dat dit recht moet corrigeren. Het beginsel van de goede trouw moet hierop dan ook net zo worden toegepast als op dat mechanisme. Anders gezegd, in de gevallen waarin handelingen die deel uitmaken van fraude en de belastingplichtige die niet te goeder trouw en met redelijke zorgvuldigheid heeft gehandeld het recht op aftrek of het recht op vrijstelling wordt geweigerd, moet hem ook elke eventuele met dat recht samenhangende teruggaaf worden geweigerd.

50. Dit zou volgens mij ook moeten gelden voor andere uit het btw-stelsel voortvloeiende rechten, zoals het recht op verlaging van de maatstaf van heffing krachtens artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn. Het vereiste van goede trouw van de belastingplichtige die een handeling heeft verricht die deel uitmaakt van fraude, is immers een afspiegeling van het algemene beginsel dat niemand in geval van misbruik of bedrog aanspraak kan maken op rechten die voortvloeien uit het rechtstelsel van de Unie. Er hoeft dus geen onderscheid te worden gemaakt tussen het recht op aftrek en het recht op vrijstelling enerzijds en de andere rechten anderzijds.

51. Op dit punt ben ik niet overtuigd door het betoog van de Commissie dat de rechten die de belastingplichtige kan ontlenen aan artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn, anders moeten worden behandeld omdat deze bepaling slechts voorziet in een correctiemechanisme waarmee de belastingneutraliteit bij bepaalde specifieke intracommunautaire leveringen kan worden gewaarborgd. In het algemeen hebben de regelingen van het btw-stelsel, zoals de aftrek van de voorbelasting of de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, tot doel ervoor te zorgen dat de fiscale last door de consument wordt gedragen en neutraal is voor de marktdeelnemers. Uit rechtspraak die in de punten 40 tot en met 45 van deze conclusie is aangehaald, waarop ik mijn conclusie baseer dat er een algemeen beginsel van goede trouw bestaat, blijkt echter dat belastingplichtigen die bewust of door nalatigheid aan de fraude hebben deelgenomen, niet met succes een beroep kunnen doen op deze belastingneutraliteit. Ik zie derhalve, vanuit dit standpunt, geen enkel objectief verschil tussen de verschillende rechten die voortvloeien uit de regelingen van het btw-stelsel, zoals het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf.

52. Naar mijn mening moet het beginsel van goede trouw dus niet alleen van toepassing zijn op het recht op aftrek en het recht op vrijstelling, maar ook op de overige rechten die binnen het btw-stelsel bestaan, alsmede op het eventueel met deze rechten samenhangende recht op teruggaaf van de betaalde belasting.

53. Het vereiste dat aldus aan de belastingplichtigen wordt gesteld, is echter geen resultaatsvereiste, maar gewoon een inspanningsvereiste. Volgens de door het Hof gebruikte formulering moeten handelaren die alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verlangd om ervoor te zorgen dat hun handelingen geen onderdeel vormen van een fraudeketen, kunnen vertrouwen op de rechtsgeldigheid van deze handelingen.(30) Welke maatregelen redelijkerwijs van hen kunnen worden verlangd, hangt voornamelijk af van de omstandigheden van het geval. De belastingplichtigen kunnen echter niet worden belast met de controles die normaliter door de belastingautoriteiten moeten worden uitgevoerd.(31) Het beginsel van goede trouw geldt dus niet enkel ten nadele van de belastingplichtigen. Integendeel, in het merendeel van de zaken die bij het Hof zijn aangebracht, behield de belastingplichtige zijn recht op aftrek of vrijstelling omdat hij niet wist en niet kon weten dat zijn handeling deel uitmaakte van fraude.(32) In voorkomend geval kon dit recht hem zelfs worden toegekend zonder dat de materiële voorwaarden voor het ontstaan ervan waren vervuld.(33) Zo kan het beginsel van goede trouw ervoor zorgen dat het risico van fraude eerlijk wordt verdeeld tussen de belastingautoriteiten en de belastingplichtigen alsmede tussen de verschillende bij de handeling betrokken partijen.(34)

54. Rest mij nog nader aan te geven wat wordt verstaan onder „handeling die onderdeel is van fraude” in de context van ploffraude. Dit soort fraude bestaat, zoals eerder uiteengezet, uit een serie leveringen waarvan ten minste één intracommunautaire levering, naar aanleiding waarvan de btw wel wordt geïnd (inbegrepen in de prijs) bij de levering in een later stadium, maar niet wordt afgedragen aan de belastingdienst. Het zou er dus op het eerste gezicht op kunnen lijken dat alleen de betrokken intracommunautaire levering (en natuurlijk het logische gevolg ervan, dat wil zeggen de intracommunautaire verwerving van hetzelfde goed) onderdeel is van de fraude. Dan wordt echter geen rekening gehouden met de complexiteit van de betrokken fraude. De modus operandi bij deze fraude vereist namelijk dat meerdere leveringen worden verricht, zowel in een eerder als in een later stadium. Dit is het duidelijkst in het geval van carrouselfraude, waarbij hetzelfde goed meerdere malen wordt verhandeld door dezelfde handelaren. De opeenvolgende leveringen hebben dan alleen tot doel, de gelegenheid te creëren om de verschuldigde belasting weg te sluizen en vervolgens de fraude te verhullen. Ofschoon de omstandigheden van iedere zaak uiteraard geval per geval moeten worden beoordeeld, is op het eerste gezicht niet uitgesloten dat alle handelingen in een keten waarin sprake is van ploffraude, kunnen worden beschouwd als onderdeel van die fraude.

55. Het is natuurlijk mogelijk dat een handelaar voor wie de verrichte levering een normale economische activiteit vormt, onbewust in een fraudeketen is betrokken. Hij wordt dan beschermd indien hij te goeder trouw en met de nodige zorgvuldigheid heeft gehandeld.

– Noodzaak van uitdrukkelijke nationaalrechtelijke bepalingen

56. De verwijzende rechter wenst tevens te vernemen of de verschillende uit het btw-stelsel voortvloeiende rechten kunnen worden geweigerd indien de nationale rechtsorde niet specifiek in die mogelijkheid voorziet. Volgens mij kan deze vraag bevestigend worden beantwoord nu is erkend dat in dit stelsel een algemeen beginsel van goede trouw van de belastingplichtige geldt als voorwaarde voor de uitoefening van deze rechten.

57. Dit vereiste van goede trouw vormt namelijk een afspiegeling van het algemene verbod van misbruik en fraude, alsmede van het beginsel dat niemand in geval van misbruik of fraude aanspraak kan maken op de rechten die door de rechtsorde van de Unie worden toegekend. Bij toepassing op het btw-stelsel vloeit dit beginsel voort uit de opzet van het stelsel zelf, zodat het niet concreet in de wet hoeft te worden neergelegd. Net als het Hof geen specifieke bepalingen in de Zesde richtlijn nodig had om het bestaan van het beginsel van goede trouw te bevestigen, heeft de nationale rechter geen nationale bepalingen nodig om dit beginsel in concrete gevallen toe te

passen.

58. Ik ben niet overtuigd door het argument dat hoofdzakelijk door de Commissie is aangevoerd in haar schriftelijke opmerkingen, dat er een situatieverschil bestaat tussen het recht op aftrek en het recht op vrijstelling voor intracommunautaire leveringen. Volgens de Commissie houdt de vermelding in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn van „voorwaarden die [de lidstaten] vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen” in dat voor een weigering van de vrijstelling een specifieke nationale bepaling is vereist, dit in tegenstelling tot de weigering van het recht op aftrek, omdat de Zesde richtlijn voor de aftrek geen verwijzingen naar nationale bepalingen bevat.

59. Een dergelijke uitlegging lijkt mij noch met de opzet, noch met het doel van de aangehaalde bepaling in overeenstemming. Aangezien de belastingregeling voor het handelsverkeer tussen de lidstaten berust op de gegevens die door de belastingplichtigen worden verstrekt, moesten namelijk de verschillende formaliteiten worden vastgesteld waarmee zij kunnen aantonen dat de materiële voorwaarden voor de vrijstelling zijn vervuld. De Zesde richtlijn laat de vaststelling van deze formele regeling over aan de lidstaten, die bij de uitoefening van deze bevoegdheid de beginselen van neutraliteit, evenredigheid en rechtszekerheid moeten naleven.⁽³⁵⁾ De regels die aldus door de lidstaten zijn vastgesteld, hebben inderdaad, onder andere, tot doel misbruik, fraude en belastingontduiking te voorkomen. Zij zijn echter niet alleen bedoeld om te worden toegepast op handelingen die onderdeel zijn van fraude, maar gelden voor alle handelingen, in de eerste plaats de legale handelingen. De vraag wat de gevolgen zijn van schending of misbruik van rechtsregels voor de werking van het stelsel is daarentegen zaak van het Unierecht. Zo valt het recht op vrijstelling in geval van fraude onder het btw-stelsel zelf en de algemene beginselen die voortvloeien uit de in deze conclusie aangehaalde rechtspraak.

60. Wanneer de uit het btw-stelsel voortvloeiende rechten worden geweigerd omdat de belastingplichtige betrokken is bij fraude, vormt dit evenmin, zoals Italmoda in haar opmerkingen beweert, een „straf in materiële zin”, die krachtens artikel 7 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden, ondertekend te Rome op 4 november 1950, en artikel 49 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, moet zijn vastgesteld in een eerdere wettelijke bepaling. Aangezien de goede trouw van de belastingplichtige een voorafgaande voorwaarde is voor de verkrijging van deze rechten, moet de weigering ervan niet worden aangemerkt als een sanctie, maar als een element dat inherent is aan het btw-stelsel.

61. Ik kan evenmin meegaan in de mening van Italmoda dat toepassing van de uit de arresten Kittel en Recolta Recycling⁽³⁶⁾ en R.⁽³⁷⁾ voortvloeiende rechtspraak – de feiten in dat hoofdgeding dateren overigens van vóór deze arresten – erop neerkomt dat de wet met terugwerkende kracht wordt toegepast. De verplichting tot eerlijkheid en zorgvuldigheid in handelsrelaties, ook ten aanzien van de overheid, is inherent aan iedere economische activiteit, zodat belastingplichtigen niet met succes kunnen aanvoeren dat zij niet van een dergelijke verplichting op de hoogte waren.

62. Hieraan moet worden toegevoegd dat volgens vaste rechtspraak de uitlegging die het Hof krachtens de hem bij artikel 267 VWEU verleende bevoegdheid aan een voorschrift van het Unierecht geeft, de betekenis en de strekking van dat voorschrift zoals het sedert het tijdstip van zijn inwerkingtreding moet of had moeten worden verstaan en toegepast, verklaart en preciseert. Hieruit volgt dat het aldus uitgelegde voorschrift door de rechter ook kan en moet worden toegepast op rechtsbetrekkingen die zijn ontstaan en tot stand gekomen vóór het arrest waarbij op het verzoek om uitlegging is beslist.⁽³⁸⁾ Aan de werking in de tijd van een prejudicieel arrest

kunnen bij uitzondering beperkingen worden gesteld, indien aan de voorwaarden daarvoor is voldaan.(39) Dat is in de in punt 61 van deze conclusie vermelde arresten niet gebeurd.

63. Gelet op het voorgaande moet op de eerste prejudiciële vraag in zaak C-131/13 worden geantwoord dat het bepaalde in de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de nationale autoriteiten de belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij deelnam aan fraude, de toepassing moeten weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting, het recht op vrijstelling ter zake van de intracommunautaire levering en het recht op verlaging van de maatstaf van heffing krachtens het mechanisme van artikel 28 ter, A, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn, alsook van ieder eventueel daarmee samenhangend recht op teruggaaf, zelfs indien de nationale wet hierin niet uitdrukkelijk voorziet.

Tweede prejudiciële vraag in zaak C-131/13

64. Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het feit dat de fraude zich in een andere lidstaat heeft voorgedaan dan de lidstaat die bevoegd zou zijn om de belastingplichtige de toepassing van de verschillende rechten te weigeren, van invloed is op de mogelijkheid of de verplichting een dergelijke weigering uit te spreken.

65. Naar mijn mening moet deze vraag om drie redenen ontkennend worden beantwoord.

66. Ten eerste is, aangezien de gesteldheid van de belastingplichtige een cruciaal criterium is bij de beoordeling van zijn recht, het grondgebied waarop de fraude heeft plaatsgevonden, niet van belang. Indien de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij betrokken was bij fraude, heeft hij in ieder geval niet te goeder trouw en met de nodige zorgvuldigheid gehandeld, ongeacht of de fraude is gepleegd in de lidstaat die bevoegd is om de verschillende rechten te weigeren.

67. Ten tweede is het btw-stelsel, ofschoon de fiscaliteit tot de eigen bevoegdheden van de lidstaten behoort, niettemin een gemeenschappelijk stelsel, waarvan de opbrengsten deels worden afgedragen aan de begroting van de Unie. De lidstaten zijn dus verplicht tot samenwerking om de goede werking van dit stelsel in zijn geheel te beschermen. Het zou indruisen tegen deze verplichting indien zij zich kunnen of moeten beperken tot de voorkoming van alleen die fraude die op hun respectieve grondgebied plaatsvindt.

68. Ten derde berusten bepaalde soorten fraude, zoals ploffraude, nu juist op de regeling van de belastingheffing in het intracommunautaire handelsverkeer. Deze fraude wordt namelijk hoofdzakelijk rendabel dankzij het verschil tussen de prijs van de intracommunautaire verwerving, waarop geen btw drukt (omdat de daarmee samenhangende levering is vrijgesteld), en de prijs van de levering van dat goed in een later stadium, die is verhoogd met de btw (die niet aan de belastingdienst zal worden afgedragen). Daarenboven wordt het moeilijker de fraude op te sporen indien de frauduleuze handeling onder de bevoegdheid van de belastingdiensten van twee verschillende lidstaten valt. Dezelfde fraude binnen een enkele lidstaat zou voor de fraudeurs alleen het verschil tussen de betaalde voorbelasting en de verschuldigde belasting opleveren en snel door de belastingautoriteiten worden ontdekt door simpelweg de aangiften en de bijbehorende facturen te vergelijken. Het zou derhalve niet doeltreffend zijn om de preventie van ploffraude uitsluitend aan de direct getroffen lidstaat over te laten. Overigens zou het in geval van frauduleuze leveringsketens waarbij meerdere lidstaten betrokken zijn, moeilijk kunnen zijn het fiscale verlies van iedere betrokken lidstaat nauwkeurig vast te stellen.

Derde prejudiciële vraag in zaak C-131/13

69. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter, indien zijn eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, te vernemen wat moet worden verstaan onder de term „geheven”

in artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn. Hij wil meer bepaald weten of de heffing van belasting moet voortvloeien uit de aangifte van de afnemer, dan wel kan voortvloeien uit andere omstandigheden, met name een invordering door de belastingautoriteiten. Aangezien ik in overweging geef de eerste vraag bevestigend te beantwoorden, is het antwoord op de derde vraag zonder voorwerp. Daar de goede trouw van de belastingplichtige bepalend is voor de erkenning of de weigering van het recht dat uit de desbetreffende bepaling voortvloeit, is de definitie van dit begrip irrelevant. Indien de goede trouw in het desbetreffende geval ontbreekt, vindt de regeling van deze bepaling immers geen toepassing.

70. Mocht het Hof de eerste vraag ontkennend beantwoorden, althans wat het uit artikel 28 ter, A, lid 2, van de Zesde richtlijn voortvloeiende recht betreft, ben ik van mening dat het antwoord op de derde vraag voortvloeit uit de eerdere uitlegging van het Hof van artikel 28 ter, A, lid 2, tweede en derde alinea, van de Zesde richtlijn, volgens welke de in deze tweede alinea bedoelde regeling slechts wordt toegepast indien is voldaan aan de cumulatieve voorwaarden van de derde alinea, onder andere de voorwaarde dat „de afnemer heeft voldaan aan [zijn] aangifteverplichtingen”(40).

71. De verwijzende rechter wenst met zijn derde vraag tevens te vernemen of het feit dat de desbetreffende levering deel uitmaakte van fraude waarvan de belastingplichtige zich bewust was of had moeten zijn, relevant is voor de uitlegging van de term „geheven”. De vraag is hier niet hoe deze term moet worden uitgelegd, maar of de regeling van de besproken bepaling moet worden toegepast. Deze toepassing hangt echter af van het antwoord op de eerste prejudiciële vraag.

Conclusie

72. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de verzoeken om een prejudiciële beslissing in de zaken C?163/13 en C?164/13 niet-ontvankelijk te verklaren en de in zaak C?131/13 gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Het bepaalde in de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat de nationale autoriteiten de belastingplichtige die wist of had moeten weten dat hij deelnam aan fraude, de toepassing moeten weigeren van het recht op aftrek van voorbelasting, het recht op vrijstelling ter zake van de intracommunautaire levering en het recht op verlaging van de maatstaf van heffing krachtens de regeling van artikel 28 ter, A, lid 2, tweede alinea, van deze richtlijn, alsook van ieder eventueel daarmee samenhangend recht op teruggaaf, zelfs indien de nationale wet hierin niet uitdrukkelijk voorziet.

2) Het feit dat de fraude heeft plaatsgevonden in een andere lidstaat dan de lidstaat die bevoegd is om de belastingplichtige de in punt 1 opgesomde rechten te weigeren, is niet van invloed op de verplichting van de nationale autoriteiten om deze rechten te weigeren.”

1 – Oorspronkelijke taal: Frans.

2 – Zie persbericht IP/13/844 van de Commissie van 19 september 2013.

3 – PB L 145, blz. 1.

4 – PB L 102, blz. 18.

5 – Staatsblad nr. 329.

- 6 – Arrest Melki en Abdeli (C?188/10 en C?189/10, EU:C:2010:363, punt 27).
- 7 – Arrest Schmidberger (C?112/00, EU:C:2003:333, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 8 – Arrest Melki en Abdeli (EU:C:2010:363, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 9 – Zoals letterlijk geformuleerd in de verwijzingsbeslissingen in de zaken C?163/13 en C?164/13.
- 10 – Ik ga voornamelijk uit van de zeer uitgebreide analyse van dit verschijnsel in: Limbourg, N., „Les différentes typologies répertoriées en matière de carrousel TVA”, *La fraude à la TVA en matière pénale*, Larcier, Brussel, 2013, blz. 63?93. Zie met name ook: Griffioen, M., en Van der Hel, L., „New European Approach to Combat VAT Fraud?”, *Intertax*, vol. 42, 2014, nr. 5, blz. 298?305; Wolf, R.A., „VAT Carousel Fraud: A European Problem from a Dutch Perspective”, *Intertax*, vol. 39, 2011, nr. 1, blz. 26?37; Pabia?ski, T., en ?li?, W., „Zorganizowane dzia?ania przest?pcze wykorzystuj?ce mechanizmy podatku VAT”, *Przegl?d podatkowy*, nr. 1, 2007, blz. 18?27, en nr. 3, 2007, blz. 13?23. Zie tevens de conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in de gevoegde zaken Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:174, punten 27?35).
- 11 – Zie met name arresten BP Soupergaz (C?62/93, EU:C:1995:223, punt 18), Sosnowska (C?25/07, EU:C:2008:395, punt 15) alsmede Maks Pen (C?18/13, EU:C:2014:69, punt 24).
- 12 – Zie met name arrest Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punt 23).
- 13 – Arrest Sosnowska (EU:C:2008:395, punt 17).
- 14 – Zie onder andere arresten Gemeente Leusden en Holin Groep (C?487/01 en C?7/02, EU:C:2004:263, punt 76), Halifax e.a. (C?255/02, EU:C:2006:121, punt 71) alsmede Sosnowska (EU:C:2008:395, punt 22).
- 15 – Zie met name arresten Halifax e.a. (EU:C:2006:121, punten 68?70 en aldaar aangehaalde rechtspraak) alsmede Maks Pen (EU:C:2014:69, punt 26).
- 16 – Zie met name arresten Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punt 32) alsmede Halifax e.a. (EU:C:2006:121, punt 85).
- 17 – Arrest Kittel en Recolta Recycling (C?439/04 en C?440/04, EU:C:2006:446, punt 56).
- 18 – Ibidem (punt 59).
- 19 – Ibidem (punt 58).
- 20 – Arrest Maks Pen (EU:C:2014:69, punten 26 en 27).
- 21 – Arrest Teleos e.a. (C?409/04, EU:C:2007:548, punt 65).
- 22 – Arrest R. (C?285/09, EU:C:2010:742).
- 23 – Zie zijn conclusie in de zaak R. (C?285/09, EU:C:2010:381, punt 43).
- 24 – Ibidem (punten 57?109).

- 25 – Arrest R. (EU:C:2010:742, punten 49 en 50).
- 26 – Ibidem (punt 52).
- 27 – Ibidem (punten 53 en 54).
- 28 – Arrest Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punten 50 en 54).
- 29 – Bijvoorbeeld ingeval in het betrokken belastingtijdvak meer voorbelasting is betaald dan was verschuldigd.
- 30 – Arrest Kittel en Recolta Recycling (EU:C:2006:446, punt 51).
- 31 – Arrest Mahagében en Dávid (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punten 59-65).
- 32 – Zie onder andere arresten Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16), Mahagében en Dávid (EU:C:2012:373) alsmede VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592).
- 33 – Arrest Teleos e.a. (EU:C:2007:548, punt 2 van het dictum). Zie ook de zaak die heeft geleid tot het arrest Mecsek-Gabona (EU:C:2012:547), waarin het niet zeker was dat de goederen van de betreffende intracommunautaire levering het nationale grondgebied daadwerkelijk hadden verlaten. Desondanks heeft het Hof de mogelijkheid het recht op vrijstelling te weigeren afhankelijk gesteld van de voorwaarde dat de verkoper wist of had moeten weten dat de handeling onderdeel was van fraude.
- 34 – Zie in die zin arrest Teleos e.a. (EU:C:2007:548, punt 58).
- 35 – Zie in die zin arrest Teleos e.a. (EU:C:2007:548, punten 44 en 45).
- 36 – EU:C:2006:446
- 37 – EU:C:2010:742
- 38 – Zie met name arresten Denavit italiana (61/79, EU:C:1980:100, punt 16) en Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33, punt 55).
- 39 – Zie met name arrest Brzeziński (EU:C:2007:33, punt 56).
- 40 – Arrest X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 36).