CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 6 september 2018 [1]

Zaak C-531/17

Vetsch Int. Transporte GmbH
Belanghebbende partij:
Zollamt Feldkirch Wolfurt

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Vrijstelling van btw bij invoer en een daaropvolgende intracommunautaire levering – Weigering van vrijstelling van btw bij invoer op grond van latere btw-fraude door de afnemer met betrekking tot de ingevoerde goederen – Belastingschuld van de aangever van de btw bij invoer (als vertegenwoordiger van de importeur) – ‚Infectie' door een voornemen tot fraude in een later stadium"

I. Inleiding

1. Bulgaarse ondernemingen hebben in Zwitserland parfumerieartikelen aangekocht, via een derde persoon in Oostenrijk ingevoerd en in het vrije verkeer gebracht en vervolgens verder naar Bulgarije vervoerd. Dit verliep allemaal volgens de regels. Pas in Bulgarije werd dan blijkbaar „vergeten" om de aan btw onderworpen doorverkoop naar behoren aan te geven en de btw in Bulgarije te voldoen. Dientengevolge moet het Hof zich andermaal buigen over de gevolgen van btw-fraude.

1 Oorspronkelijke taal: Duits.

2. Intussen bestaat er al een uitgebreide casuïstiek van het Hof over de „sanctiemogelijkheden" die belastingautoriteiten in het geval van btw-fraude ter beschikking staan. Volgens de rechtspraak van het Hof dienaangaande moet een belastingplichtige die wist of had moeten weten [2] dat de door hem verrichte handeling deel uitmaakt van btw-fraude, voor de toepassing van de btw-richtlijn als deelnemer aan deze fraude worden beschouwd. [3] Dit verplicht de lidstaten ertoe om de belastingplichtige het recht op btw-vrijstelling [4] (wanneer hij de dienstverrichter is) of het recht op vooraftrek (wanneer hij de dienstontvanger is) te weigeren [5].

3. Deze door het Hof gebruikte formulering vergt nog verduidelijking. Zo rijst bijvoorbeeld de vraag of een belastingplichtige zowel de btw-vrijstelling voor zijn in een later stadium verrichte handeling als het recht op aftrek van voorbelasting over de in een eerder stadium verrichte handeling kan worden geweigerd. Dit zou uiteindelijk leiden tot een *dubbele belastingheffing* over één en dezelfde handeling bij één en dezelfde persoon. Bovendien moet worden verduidelijkt aan de hand van welke criteria kan worden bepaald vanaf wanneer een handeling *deel uitmaakt* van btw-fraude.

4. In het onderhavige geval gaat het bij wijze van uitzondering niet om een klassieke toeleveringsketen maar om invoer gevolgd door een intracommunautaire overbrenging door de afnemer. Dit leidt tot twee bijzonderheden. Ten eerste rijst de vraag of pas later geplande en gepleegde btw-fraude aan het einde van een levering ook de voorafgaande intracommunautaire overbrenging „infecteert". Fiscaal zou dit als „voordeel" hebben dat aan het licht gebrachte btw-fraude een veelvoud aan belastinginkomsten (een viervoud [6] in het onderhavige geval) zou opleveren.

5. Ten tweede is in casu de persoon die is aangewezen als de tot voldoening van de btw bij invoer gehouden persoon, een externe derde partij, namelijk de aangever van de invoer. Hij is niet bij de levering betrokken en had ook geen weet van de daaropvolgende btw-fraude door zijn opdrachtgever. Niettemin zou – wanneer wordt ingestemd met het betoog van de Oostenrijkse belastingdienst – wegens de fraude door de dienstontvanger de vrijstelling van btw bij invoer ook voor de aangever wegvallen.

6. Vanuit dit perspectief biedt dit verzoek om een prejudiciële beslissing het Hof de gelegenheid om in zijn rechtspraak scherper af te bakenen wanneer sprake is van „frauduleuze handelingen" met betrokkenheid van een derde partij (hier: de aangever als vertegenwoordiger van de importeur). Voorts wordt het Hof de mogelijkheid geboden om zijn rechtspraak te verfijnen met betrekking tot het voornemen tot fraude dat pas in een later stadium wordt opgevat.

2 In enkele oudere arresten gewaagt het Hof nog van „kunnen weten" – zie arrest van 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 60). Deze te ruime formulering, waarin gewoon werd teruggegrepen op de prejudiciële vraag, lijkt intussen terecht te zijn opgegeven.

3 Arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

4 Zie arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54), en 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 42).

5 Zie arresten van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 47); 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 37), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punten 59 en 61).

6 De Republiek Oostenrijk zou btw bij invoer kunnen heffen en tezelfdertijd ook de belastingvrijstelling voor de overbrenging in Oostenrijk kunnen weigeren. De Republiek Bulgarije, op haar beurt, zou het recht op aftrek van voorbelasting over de aangegeven intracommunautaire verwerving kunnen weigeren en tezelfdertijd belasting over de levering in Bulgarije kunnen heffen.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Unierecht

7. De in casu relevante bepalingen zijn vervat in richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[7] (hierna: „btw-richtlijn").

8. Artikel 143, lid 1, onder d), van die richtlijn luidt:

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

[...]

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

9. Artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn luidt:

„De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen, door of voor rekening van de verkoper of de afnemer verzonden of vervoerd naar een plaats buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de 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."

10. Artikel 17, lid 1, van de btw-richtlijn stipuleert:

„Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld, de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat. Als ‚overbrenging naar een andere lidstaat' wordt beschouwd iedere verzending of ieder vervoer van een roerende lichamelijke zaak voor bedrijfsdoeleinden, door of voor rekening van de belastingplichtige, buiten het grondgebied van de lidstaat waar het goed zich bevindt, maar binnen de Gemeenschap."

11. Artikel 201 van de btw-richtlijn bepaalt als volgt:

„Bij invoer is de btw verschuldigd door degene(n) die de lidstaat van invoer als de tot voldoening van de belasting gehouden personen heeft aangewezen of erkend."

7 PB 2006, L 347, blz. 1.

B. Oostenrijks recht

12. De bepalingen van de btw-richtlijn zijn in Oostenrijks recht omgezet bij het Umsatzsteuergesetz 1994[8] (Oostenrijkse btw-wet van 1994; hierna: „UStG 1994"). Krachtens § 6 UStG 1994 (bijlage interne markt) is de invoer van goederen vrijgesteld van btw wanneer deze goederen door de aangever onmiddellijk na de invoer voor de verrichting van intracommunautaire leveringen worden gebruikt; de aangever dient aan de hand van boekhoudkundige stukken aan te tonen dat aan de voorwaarden van § 7 UStG 1994 (bijlage interne markt) is voldaan.

13. Krachtens § 6, lid 3, tweede volzin, UStG 1994 (bijlage interne markt) wordt deze vrijstelling slechts verleend indien degene voor wiens onderneming het goed is ingevoerd, de daaropvolgende intracommunautaire levering verricht. Krachtens § 6, lid 1, UStG 1994 (bijlage interne markt) zijn intracommunautaire leveringen vrijgesteld van btw.

14. Onder intracommunautaire levering wordt ingevolge § 7, lid 2, punt 1, UStG 1994 (bijlage interne markt) ook begrepen de met een levering gelijkgestelde overbrenging van een goed in de zin van § 3, lid 1, punt 1, UStG 1994 (bijlage interne markt).

15. Volgens § 3, lid 1, punt 1, UStG 1994 (bijlage interne markt) wordt als levering onder bezwarende titel beschouwd de overbrenging van een goed van de onderneming uit het nationale grondgebied naar een andere lidstaat van de Gemeenschap teneinde hierover te beschikken, met uitzondering van een slechts – nader gedefinieerd – tijdelijk gebruik, ook als de ondernemer het goed heeft ingevoerd op het nationale grondgebied. De ondernemer wordt beschouwd als leverancier.

16. Volgens § 26, lid 1, UStG 1994 zijn – enkele voor het beroep in „Revision" niet relevante uitzonderingen daargelaten – met betrekking tot de btw bij invoer de bepalingen inzake invoerrechten van overeenkomstige toepassing. Volgens § 71a van het Zollrechts-Durchführungsgesetz[9] (Oostenrijkse wet inzake de aanvullende bepalingen voor de uitvoering van het douanerecht van de Europese Gemeenschappen) is bij vrijstelling van de btw bij invoer uit hoofde van § 6, lid 3, UStG 1994 (bijlage interne markt) ook de aangever uit hoofde van § 204, lid 1, van het douanewetboek ontstane btw bij invoer verschuldigd indien hij niet reeds uit hoofde van § 204, lid 3, van het douanewetboek als schuldenaar in aanmerking komt.

III. Hoofdgeding

17. Twee Bulgaarse ondernemingen (B en K) hebben bij een onderneming in Zwitserland goederen aangekocht en in Zwitserland de beschikkingsbevoegdheid over deze goederen gekregen. Deze goederen werden in opdracht van B en K door Vetsch Int. Transporte GmbH (hierna: „Vetsch"), die onder meer als douane-expediteur met hoofdzetel in Oostenrijk actief is, in Oostenrijk ingevoerd. Vervolgens dienden de goederen in opdracht van B en K door een expediteur – die de desbetreffende vrachtbrieven aan Vetsch overlegde – verder naar Bulgarije naar B en K te worden vervoerd.

8 Voor aangiftes vóór 31 december 2010 nog in de versie van het Bundesgesetz zoals bekendgemaakt in BGBl. nr. 756/1996 en voor aangiftes na die datum in de versie van het Abgabenänderungsgesetz 2010 [fiscale wijzigingswet] zoals bekendgemaakt in BGBl. I, nr. 34.

9 In de op het beroep in „Revision" nog toepasselijke versie van het derde geactualiseerde Zollrechts-Durchführungsgesetz (BGBI. I, nr. 13/1998).

18. In de periode van 10 december 2010 tot en met 5 juli 2011 heeft Vetsch als indirecte vertegenwoordigster van de respectieve Bulgaarse ontvangers bij een Oostenrijks douanekantoor aangiften ingediend voor het in het vrije verkeer brengen van uit Zwitserland afkomstige goederen volgens de zogenoemde „douaneregeling 42” [10]. Tezelfdertijd heeft Vetsch in de betrokken aangifte verzocht om vrijstelling van de btw bij invoer krachtens § 6, lid 3, UStG 1994 (bijlage interne markt). Dit verzoek werd ingewilligd. Uit de verwijzingsbeslissing kan niet worden opgemaakt dat Vetsch de wettelijke bewijsplichten niet is nagekomen.

19. Hierbij heeft Vetsch in drie gevallen de Bulgaarse ondernemer K en in twee gevallen de Bulgaarse ondernemer B vertegenwoordigd. Overeenkomstig haar verzoek werden de goederen zonder boeking van de btw bij invoer in het vrije verkeer gebracht. Vervolgens heeft een expediteur de goederen voor de afnemers naar Bulgarije vervoerd.

20. B en K hebben de intracommunautaire overbrenging van Oostenrijk naar Bulgarije zowel in Oostenrijk als in Bulgarije naar behoren aangegeven en de erover verschuldigde belasting voldaan. Naar oordeel van de verwijzende rechter kan ervan worden uitgegaan dat de goederen in Bulgarije zijn aangekomen en dat B en K gedurende de volledige duur van het vervoer de beschikkingsbevoegdheid over de goederen hadden.

21. Beide Bulgaarse ondernemingen B en K hebben de goederen aansluitend daarop (kennelijk met btw) doorverkocht. Ze hebben deze verkoop echter niet aangegeven maar daarentegen aangifte gedaan van een belastingvrije intracommunautaire levering aan Vetsch, die zij voordien voor de douaneaangifte hadden ingeschakeld. Die levering – daarover bestaat eensgezindheid – heeft echter nooit plaatsgevonden. Naar oordeel van de verwijzende rechter hebben B en K zich in zoverre schuldig gemaakt aan belastingfraude in Bulgarije. Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt geenszins dat Vetsch op enigerlei wijze bij de btw-fraude was betrokken.

22. Bij beslissing van 6 september 2011 werd Vetsch aangewezen als de tot voldoening van de btw bij invoer gehouden persoon, aangezien in geen van de gevallen was voldaan aan de voorwaarden voor de vrijstelling waarom in de vermelde aangiften was verzocht. Volgens § 71a van het Zollrechts-Durchführungsgesetz is ook de aangever een tot voldoening van de btw bij invoer gehouden persoon.

23. Tegen deze beslissing heeft Vetsch bij bezwaarschrift van 15 september 2011 bezwaar gemaakt bij het Zollamt (douanekantoor), dat het bezwaar op 31 januari 2012 heeft afgewezen. Tegen deze afwijzing heeft Vetsch bij beroepschrift van 2 maart 2012 beroep ingesteld. Bij vonnis van 30 maart 2016 werd dit beroep door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) ongegrond verklaard.

24. Op grond van de rechtspraak van het Hof over „frauduleuze handelingen” moet de btw-vrijstelling voor de intracommunautaire levering (of meer precies: intracommunautaire overbrenging) in Oostenrijk naar oordeel van het Bundesfinanzgericht reeds in Oostenrijk worden geweigerd wegens de daaropvolgende belastingfraude door de Bulgaarse ondernemingen B en K. Dit betekent tevens dat niet is voldaan aan een voorwaarde voor de vrijstelling van btw bij invoer, aangezien daarvoor is vereist dat aansluitend op de invoer een vrijgestelde levering wordt verricht.

25. Tegen het vonnis van het Bundesfinanzgericht heeft Vetsch beroep in „Revision” ingesteld, waarop het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) thans uitspraak dient te doen.

10 Zie ook het arrest in de vergelijkbare zaak van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), en de nadere toelichtingen bij de zogenoemde douaneregeling 42 in de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215, punt 20, voetnoot 4).

IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure bij het Hof

26. Bij beslissing van 29 juni 2017, ingekomen bij het Hof op 8 september 2017, heeft de verwijzende rechter het Hof overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient de belastingvrijstelling op grond van artikel 138 van [de btw-richtlijn] voor een intracommunautaire overbrenging uit een lidstaat te worden geweigerd wanneer de belastingplichtige die opdracht voor de overbrenging naar een andere lidstaat geeft, in de andere lidstaat weliswaar aangifte doet van de met de intracommunautaire overbrenging verband houdende intracommunautaire verwerving, maar zich bij een belaste handeling met de betrokken goederen in een later stadium schuldig maakt aan belastingfraude door ten onrechte een belastingvrije intracommunautaire levering uit die andere lidstaat aan te geven?

2) Is het voor het antwoord op de eerste vraag relevant of de belastingplichtige reeds op het tijdstip van de intracommunautaire overbrenging voornemens was om bij een handeling in een later stadium met de betrokken goederen belastingfraude te plegen?”

27. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Vetsch, de Republiek Oostenrijk, de Helleense Republiek en de Europese Commissie, en zij hebben – met uitzondering van de Helleense Republiek – ter terechtzitting van 27 juni 2018 pleidooi gehouden.

V. Beoordeling

A. Strekking van de prejudiciële vragen

28. De verwijzende rechter verzoekt uitdrukkelijk en uitsluitend om uitlegging van de voorwaarden voor weigering van de btw-vrijstelling op grond van artikel 138 van de btw-richtlijn.[11] Het is echter duidelijk dat hij met beide vragen eigenlijk wenst te vernemen wat de draagwijdte is van de weigering van vrijstelling van btw bij invoer jegens de aangever van de btw bij invoer (Vetsch).

29. Derhalve wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de aangever als vertegenwoordiger van de importeur de btw-vrijstelling overeenkomstig artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn moet worden geweigerd wanneer de dienstontvanger na de overbrenging van het goed vanuit de staat van invoer naar een andere lidstaat (land van bestemming) in een later stadium belastingfraude pleegt en wanneer het voornemen daartoe ook pas aansluitend op de overbrenging werd opgevat. Ik stel derhalve voor om de eerste vraag te onderzoeken tegen de achtergrond van de bepalingen van artikel 143, lid 1, onder d) junctis de artikelen 138 en 201 van de btw-richtlijn.

30. De verwijzende rechter heeft in dit verband gepreciseerd dat in het onderhavige geval niet werd vastgesteld dat de Bulgaarse afnemer reeds op het tijdstip van de intracommunautaire overbrenging voornemens was om in een later stadium belastingfraude te plegen. Bijgevolg moet worden aangenomen dat op het tijdstip van de invoer in Oostenrijk en van de overbrenging naar Bulgarije nog geen frauduleuze bedoelingen bestonden. Dit is al meteen voor de eerste vraag van belang, waardoor de tweede vraag al bij mijn onderzoek van de eerste vraag kan worden beantwoord.

11 Dit artikel ziet op de belastingvrijstelling voor intracommunautaire leveringen. Een intracommunautaire overbrenging, zoals in het onderhavige geval, wordt volgens artikel 17, lid 1, van de richtlijn gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel.

B. Juridische beoordeling

31. Aan alle objectieve voorwaarden van de artikelen 143 en 138 van de btw-richtlijn is voldaan. Ook kan worden aangenomen dat is voldaan aan de bewijsplicht zoals vastgesteld in artikel 143, lid 2, van de btw-richtlijn (in de destijds geldende versie), aangezien de verwijzende rechter dienaangaande geen twijfels heeft geuit. Voorts kan uit het verzoek om een prejudiciële beslissing ook worden opgemaakt dat de goederen in Oostenrijk werden ingevoerd en vervolgens naar Bulgarije werden overgebracht. Voor het tegendeel bestaan tot dusver geen aanwijzingen, hooguit algemene vermoedens van het Zollamt en de Republiek Oostenrijk.

32. Indien de belastingdienst daarentegen kon bewijzen [12] dat de goederen in werkelijkheid niet naar een andere lidstaat zijn overgebracht, zouden de objectieve voorwaarden voor de belastingvrijstelling van artikel 143 van de btw-richtlijn niet zijn vervuld. In dat geval zou de verwijzende rechter zich over de vraag moeten buigen of Vetsch te goeder trouw van de belastingvrijstelling bij invoer mocht uitgaan. [13] Daarover heeft hij het Hof echter geen vraag gesteld.

33. Dienaangaande moet erop worden gewezen dat elke beoordeling van de feiten tot de bevoegdheid behoort van de nationale rechter, die in het licht van de bijzonderheden van de zaak zowel moet oordelen over de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als over de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt.

34. Op grond van de bovenstaande premisse (punt 31) zou in het onderhavige geval de belastingvrijstelling bij invoer bijgevolg slechts onder twee voorwaarden kunnen worden geweigerd. Volgens de rechtspraak van het Hof (daarover meer onder 1.) zou Vetsch de vrijstelling van artikel 143 van de btw-richtlijn „direct” moeten worden geweigerd indien deze onderneming weet had of had moeten hebben van de daaropvolgende btw-fraude (daarover meer onder 2.a). Voorts is het denkbaar dat de vrijstelling bij invoer volgens artikel 143 van de richtlijn zodanig samenhangt met de vrijstelling voor de daarop aansluitende intracommunautaire levering dat een weigering van de belastingvrijstelling voor de intracommunautaire levering (respectievelijk intracommunautaire overbrenging) gevolgen heeft voor de vrijstelling van btw bij invoer (daarover meer onder 2.b en 2.c), ook wanneer Vetsch geen weet had moeten hebben van de daaropvolgende btw-fraude. Daarvoor zou het latere voornemen van B en K om fraude te plegen evenwel op één of andere wijze een impact moeten kunnen hebben op de beoordeling van de voorafgaande overbrenging (meer daarover onder 2.d).

1. De weigering van de vrijstelling van btw bij invoer als fraudebestrijdingsmaatregel

35. De bestrijding van fraude, belastingontwijking en eventuele misbruiken is een doel dat door de btw-richtlijn is erkend en wordt gestimuleerd. Bovendien kan niemand zich in geval van bedrog of misbruik op bepalingen van het Unierecht beroepen. [14]

12 Het Hof heeft al erkend dat op de belastingplichtige geen verplichting rust om zich ervan te vergewissen dat de door de afnemer vervoerde goederen daadwerkelijk het land van bestemming hebben bereikt – zie in dit verband arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punten 40 e.v.). Zie ook laatstelijk arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punten 67 e.v.).

13 Zie de daarmee verband houdende rechtspraak van het Hof: arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punten 95 e.v.); 14 juni 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C-26/16, EU:C:2017:453, punten 74 e.v.); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punten 47 e.v.), en 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 68).

14 Arresten van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 43); 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 42), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 54).

36. De maatregelen die de lidstaten nemen, mogen evenwel niet verder gaan dan voor de verwezenlijking van die doelstellingen noodzakelijk is. Derhalve mogen zij niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij een belemmering opleveren voor de btw-neutraliteit. [15] Het Hof heeft al meermaals geoordeeld dat de belastingdienst niet mag vereisen dat belastingplichtigen complexe en grondige controles van leveranciers doorvoeren en zodoende in feite zijn eigen controletaken naar hen doorschuiven. [16]

37. Daarentegen is het niet in strijd met het Unierecht te eisen dat een marktdeelnemer alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude. [17]

38. Daarbij komt dat de aftrek van voorbelasting of de belastingvrijstelling niet alleen moet worden geweigerd wanneer de belastingplichtige zelf zich schuldig maakt aan belastingfraude, maar ook wanneer de belastingplichtige wist of had moeten weten dat hij met zijn verwerving deelnam aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude. [18] In dergelijke omstandigheden moet de betrokken belastingplichtige voor btw-doeleinden worden beschouwd als deelnemer aan deze fraude, ongeacht of hij winst haalt uit de doorverkoop van de goederen of het gebruik van de diensten in het kader van de door hem in een later stadium verrichte belaste handelingen. [19]

2. Weigering van de vrijstelling van btw bij invoer op het niveau van de vertegenwoordiger van de importeur

a) Directe weigering van de vrijstelling van btw bij invoer?

39. Deze rechtspraak met betrekking tot fraude heeft zowel betrekking op handelingen in een eerder stadium als op handelingen in een later stadium. Op grond van deze rechtspraak kan bijgevolg zowel de belastingvrijstelling [20] als de aftrek van voorbelasting [21] worden geweigerd, in bepaalde omstandigheden ten aanzien van één en dezelfde persoon. Daarbij stijgen de fiscale inkomsten naarmate de toeleveringsketen langer wordt en meer personen erbij zijn betrokken.

40. Ook in het onderhavige geval stelt de Republiek Oostenrijk ten aanzien van Vetsch btw bij invoer vast en kan zij tezelfdertijd B en K de belastingvrijstelling voor de overbrenging in Oostenrijk weigeren. De Republiek Bulgarije, op haar beurt, kan B en K aftrek van voorbelasting over de aangegeven intracommunautaire verwerving weigeren en tezelfdertijd belasting over de levering in Bulgarije heffen. Aldus zou één en dezelfde levering een viervoudige belastingopbrengst opleveren. Maar zoals de Commissie terecht aanvoert, heeft de derving van btw-inkomsten slechts één keer plaatsgevonden, namelijk in Bulgarije.

15 Arrest van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 50). Zie in die zin ook arresten van 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a. (C-110/98–C-147/98, EU:C:2000:145, punt 52), en 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 57).

16 Zie in die zin arresten van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 51); 31 januari 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punt 50), en 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 65).

17 Zie in die zin arresten van 19 oktober 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punt 52); 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 54), en 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 65 en 68).

18 Arrest van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48).

19 Arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

20 Zie arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 9 oktober 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 42), en 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54).

21 Zie arresten van 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 47); 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punt 62); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 26); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 37), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punten 59 en 61).

41. Het Hof heeft zich tot dusver nog niet moeten uitspreken over de vraag of een dergelijke meervoudige belasting van een persoon verenigbaar is met het neutraliteitsbeginsel [22] en evenredig is aan het nagestreefde doel van btw-fraudebestrijding. Ook over eventuele onverenigbaarheden met het „ne-bis-in-idem"-beginsel [23] heeft het Hof nog geen stelling moeten nemen. Wegens de formulering van de prejudiciële vragen die al aan het Hof zijn voorgelegd, heeft het zich tot op heden alleen maar gebogen over de geïsoleerde gevolgen voor een persoon respectievelijk van een handeling.

42. Het onderhavige geval zou weliswaar aanleiding kunnen geven tot een alomvattende beoordeling. Als aangever van de btw bij invoer kan Vetsch in het onderhavige geval evenwel geenszins worden verweten dat zij had moeten weten dat zij haar opdrachtgevers op enigerlei wijze bij een voorgenomen btw-fraude in Bulgarije heeft geholpen. Derhalve is in casu al niet voldaan aan de voorwaarden voor de door het Hof in zijn rechtspraak vooropgestelde directe beperking van de belastingvrijstelling.

43. Een dergelijk verwijt kan al evenmin worden opgeworpen – zoals het Zollamt in antwoord op vragen van het Hof ter terechtzitting heeft verklaard – op grond van de loutere toepassing van een door de lidstaat beschikbaar gestelde bijzondere douaneregeling (in casu de zogenoemde douaneregeling 42). Indien deze regeling inderdaad bijzonder fraudegevoelig blijkt te zijn [24], is het de plicht van de lidstaat om haar aan te passen of zelfs af te schaffen. Een belastingplichtige kan echter geenszins a posteriori en alleen worden verweten dat hij zich aan de wet heeft gehouden. Bijgevolg kan Vetsch zich in beginsel „beroepen" op de belastingvrijstelling bij invoer.

b) Koppeling van de vrijstelling van btw bij invoer aan de belastingvrijstelling voor de daaropvolgende intracommunautaire levering

44. Bijgevolg zou Vetsch de vrijstelling van btw bij invoer alleen dan kunnen worden geweigerd wanneer deze weigering van belastingvrijstelling zich ook uitstrekt tot de daaropvolgende intracommunautaire levering die volgens artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn is vrijgesteld. De verwijzende rechter lijkt hiervan uit te gaan, aangezien hij alleen om uitlegging van de voorwaarden van artikel 138 van de btw-richtlijn verzoekt.

45. In zoverre is de in casu te beantwoorden vraag hoe het criterium voor toepassing van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn, namelijk dat de op de invoer aansluitende levering in een andere lidstaat „overeenkomstig artikel 138 is vrijgesteld", dient te worden begrepen: is de belastingvrijstelling bijgevolg alleen afhankelijk van het feit dat in abstracto is voldaan aan de voorwaarden voor een daaropvolgende vrijgestelde intracommunautaire levering? Of moet ook de leverende partij (in casu de Bulgaarse ondernemingen B en K die de goederen overbrengen) zich in concreto op de belastingvrijstelling kunnen „beroepen"?

46. Bij een abstracte benadering zijn subjectieve intenties van een derde partij niet van belang. Bij een concrete benadering, daarentegen, zou als aanvullend vereiste gelden dat de persoon voor wie de aangever als vertegenwoordiger van de importeur de invoer heeft afgehandeld, in concreto ook aanspraak kan maken op de belastingvrijstelling voor de daaropvolgende intracommunautaire levering. In zoverre de Bulgaarse ondernemingen (B en K) zich wegens hun latere btw-fraude niet kunnen beroepen op de belastingvrijstelling voor de daaropvolgende intracommunautaire levering, zou hierdoor ook Vetsch geen aanspraak kunnen maken op de vrijstelling van btw bij invoer op grond van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn.

22 Zie arresten van 13 maart 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41); 15 december 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51); 21 april 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57), en mijn conclusie in de zaak Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 42).

23 Arrest van 20 maart 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197); EHRM, arresten van 18 mei 2017, Jóhannesson e.a. tegen IJsland (22007/11), en 15 november 2016, A en B tegen Noorwegen (24130/11 en 29758/11). Zie in dit verband ook Kokott, J., „Bedeutung und Wirkungen deutscher und europäischer Grundrechte im Steuerstrafrecht und Steuerstrafverfahren", *NZWiSt* 2017, 409 (blz. 414 en 415).

24 Zie in dit verband het persbericht van de Europese Rekenkamer van 12 december 2011 (beschikbaar op: http://europa.eu/rapid/press-release_ECA-11-47_nl.doc).

47. Weliswaar heeft de verwijzende rechter gepreciseerd dat voor een aangever van de btw bij invoer – zoals Vetsch – die geen weet had van de btw-fraude van zijn opdrachtgever in een later stadium en aansprakelijk wordt gesteld, een bijzondere procedure bestaat waarmee om kwijtschelding van deze belasting kan worden verzocht. De kwijtschelding van de btw bij invoer impliceert echter noodzakelijkerwijs dat de btw verschuldigd wordt, zodat dit eerst dient te worden onderzocht.

c) Abstracte beoordeling van de belastingvrijstelling voor de overbrenging

48. De vraag rijst of het Unierecht (in het bijzonder artikel 201 van de btw-richtlijn) de lidstaat tevens toestaat om een btw-schuld te laten ontstaan jegens een derde die slechts (hoofdelijk aansprakelijk) is gehouden tot voldoening van de belasting omdat de eigenlijke schuldenaar van de belasting btw-fraude heeft gepleegd zonder dat de derde (hier: Vetsch) dit wist of had moeten weten. Dit zou immers het resultaat zijn wanneer in het concrete geval wordt uitgegaan van een koppeling van de vrijstelling van btw bij invoer aan de belastingvrijstelling voor de daaropvolgende intracommunautaire levering. Uiteindelijk zou dit neerkomen op een aansprakelijkheid van een derde buiten schuld, zoals vastgesteld in het douanerecht. [25]

49. Bij nadere beschouwing van de rechtspraak van het Hof kan dit echter worden betwijfeld. Enerzijds heeft het Hof al geoordeeld dat de heffing van douanerechten en de toepassing van de btw geen vergelijkbare handelingen zijn. [26] Vaststellingen van het Hof over het douanerecht kunnen bijgevolg – anders dan het Zollamt ter terechtzitting heeft gesuggereerd – niet noodzakelijkerwijs worden toegepast op de uitlegging van de btw-richtlijn. [27]

50. Anderzijds is de belastingschuld van de derde (hier: de aangever) in het onderhavige geval gebaseerd op artikel 201 van de btw-richtlijn en vormt zij in elk geval een inbreuk op de vrijheid van ondernemerschap volgens artikel 16 en, in voorkomende gevallen, ook op het fundamentele eigendomsrecht volgens artikel 17 van het Handvest van de grondrechten. In dit verband verlangt artikel 52, lid 1, tweede volzin, van het Handvest dat de inbreuk evenredig is. Krachtens datzelfde artikel kunnen beperkingen van rechten en vrijheden slechts worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk beantwoorden aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang. [28]

51. Tegen deze achtergrond is het „niet verenigbaar met de in de [btw-richtlijn] vastgestelde regeling van het recht op aftrek om door de weigering van dit recht een belastingplichtige te straffen die niet wist of niet kon weten dat de betrokken handeling deel uitmaakte van fraude door de leverancier of dat een andere handeling uit de toeleveringsketen die voorafgaat aan of volgt op de door deze belastingplichtige verrichte handeling, btw-fraude uitmaakte”. [29] Dit pleit tegen een concrete beoordeling van het criterium dat de levering „overeenkomstig artikel 138 is vrijgesteld”.

52. Een andersluidende opvatting stuit ook af op doel en strekking van de koppeling van de vrijstelling van btw bij invoer aan de belastingvrijstelling voor een daaropvolgende intracommunautaire levering.

25 Zie bijvoorbeeld de arresten van 17 juli 1997, Pascoal & Filhos (C-97/95, EU:C:1997:370, punt 61), en 14 mei 1996, Faroe Seafood e.a. (C-153/94 en C-204/94, EU:C:1996:198, punt 114).

26 Arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 56).

27 Zie dienaangaande mijn eerdere conclusie in de zaak Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:7, punt 80).

28 Dit evenredigheidsbeginsel paste het Hof ook al toe vóór de inwerkingtreding van het Handvest – zie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 58).

29 Arresten van 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 41); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 41), en 21 juni 2012, Mahagében (C-80/11 en C-142/11, EU:C:2012:373, punt 47). Zie in diezelfde zin ook arrest van 12 januari 2006, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, EU:C:2006:16, punt 55).

53. De belastingvrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn [30] beoogt, zoals de Commissie ter terechtzitting terecht heeft opgemerkt, een vereenvoudiging. Deze bestaat hierin dat, op grond van de vrijstelling van btw bij invoer, de in het andere geval bestaande aftrek van voorbelasting met betrekking tot de anders verschuldigde btw bij invoer [zie artikel 168, onder e), van de btw-richtlijn] achterwege kan blijven. Op die manier wordt het grensoverschrijdende goederenvervoer (hier: de invoer en de daaropvolgende intracommunautaire levering) voor ondernemingen vereenvoudigd. Ook deze beoogde vereenvoudiging pleit ervoor om voorkeur te geven aan de abstracte benadering van de belastingvrijstelling voor de daaropvolgende intracommunautaire levering.

54. Daarbij komt dat als gevolg van de rechtspraak van het Hof over zogenaamde frauduleuze handelingen de intracommunautaire levering niet in het niets verdwijnt (aan de noodzakelijke voorwaarden is nog steeds voldaan). Deze rechtspraak heeft slechts tot gevolg dat de fraudeur (respectievelijk iedereen die van de fraude wist of had moeten weten) zich niet kan beroepen op de feitelijk bestaande belastingvrijstelling. [31]

55. Ook de achterliggende logica van deze rechtspraak van het Hof pleit voor een abstracte benadering. Volgens deze rechtspraak wordt de aftrek van voorbelasting respectievelijk de belastingvrijstelling slechts geweigerd wanneer en omdat de betrokken ondernemer in het concrete geval een persoonlijk verwijt kan worden gemaakt (hij wist van de fraude of heeft geen maatregelen genomen die redelijkerwijs van hem konden worden verwacht). Alleen dit verwijt heeft tot gevolg dat de ondernemer zich niet langer kan beroepen op de voor hem voordelige fiscale bepalingen. [32] In dit verband heeft het Hof in de vergelijkbare zaak Enteco Baltic UAB eveneens geoordeeld dat de belastingvrijstelling van artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn niet kan worden geweigerd wanneer de afnemer btw-fraude heeft gepleegd waarvan de importeur geen weet moest hebben. [33]

56. Hetzelfde moet ook gelden voor een andere derde. Wanneer evenmin jegens hem een verwijt in die zin kan worden gemaakt, dan kan mijns inziens een beperking van de Unierechtelijk vastgestelde belastingvrijstelling ook in dit geval voor de aangever (als vertegenwoordiger van de importeur) niet aan de orde zijn, zelfs wanneer de persoon die de goederen overbrengt in concreto geen aanspraak kan maken op de belastingvrijstelling.

57. Tot slot pleiten ook de grondrechten van derden (zie punt 50) en het evenredigheidsbeginsel voor een abstracte benadering. Het feit dat een belastingvrijstelling voor een belastingplichtige afhankelijk wordt gesteld van het (latere) gedrag van een derde waarop hij geen vat heeft, druist in tegen het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel (zie in dit verband punt 51).

58. Aangezien Vetsch (als aangever en vertegenwoordiger van de importeur) in dit verband niets kan worden verweten, kan deze onderneming zich bijgevolg op de vrijstelling van btw bij invoer blijven beroepen. Voor B en K kunnen de zaken anders liggen – onder voorbehoud van het eerder aangekaarte cumulatie- en overcompensatie-effect (zie bovenstaande punten 39 e.v.) – en bestaat de mogelijkheid dat zij zich omwille hiervan in Oostenrijk niet op vrijstelling van btw bij invoer kunnen beroepen.

30 Nog onder voorbehoud, arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), en de conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:215).

31 Zie in dit verband de verklaringen van het Hof: „In deze context heeft het Hof geoordeeld dat de justitiabelen in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen", arrest van 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 36 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), dat teruggaat op het arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punt 68).

32 In dit verband wil ik in het midden laten of de belastingvrijstelling voor de intracommunautaire levering en de aftrek van voorbelasting daadwerkelijk privileges zijn, daar ze de bezitter niet ten goede horen te komen maar uitdrukking van het wettelijke beginsel en noodzakelijke voorwaarden zijn voor de werking van een indirecte verbruiksbelasting (hier: op de plaats van bestemming). Systeemeigen bepalingen voor de toepassing van een belastingtechniek lijken me bezwaarlijk te kunnen worden beschouwd als een privilege.

33 Arrest van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 100).

d) Subsidiair: concrete beoordeling van de belastingvrijstelling voor de overbrenging

59. Voor het geval dat het Hof evenwel tot de slotsom zou komen dat de vrijstelling van btw bij invoer voor de vertegenwoordiger van de importeur (hier: Vetsch) afhankelijk is van de vraag of de persoon die de daaropvolgende intracommunautaire overbrenging verricht (hier: B en K), in concreto aanspraak kan maken op de belastingvrijstelling van artikel 138 van de btw-richtlijn, moet worden nagegaan of aan de voorwaarden daarvoor is voldaan.

60. Volgens de rechtspraak van het Hof moet B en K de belastingvrijstelling voor de intracommunautaire overbrenging worden geweigerd indien zij zelf zich schuldig hebben gemaakt aan belastingfraude dan wel wisten of hadden moeten weten dat zij hebben deelgenomen aan een handeling die deel uitmaakte van btw-fraude.[34] Aangezien volgens de verwijzende rechter de Bulgaarse afnemers op het tijdstip van invoer nog niet voornemens waren om btw-fraude te plegen, kan deze argumentering echter niet worden volgehouden. Noch pleegden zij reeds op dat tijdstip belastingfraude, noch namen zij op dat tijdstip bewust deel aan belastingfraude.

61. Bijgevolg luidt de doorslaggevende vraag of de belastingvrijstelling (respectievelijk de mogelijkheid om zich op de belastingvrijstelling te beroepen) met terugwerkende kracht verloren gaat door een intentiewijziging van de belastingplichtige in een later stadium. Naar mijn oordeel moet deze vraag ontkennend worden beantwoord, en wel om verschillende redenen.

1) De bewoordingen en de systematiek van de btw-richtlijn

62. Vooreerst hebben latere intentiewijzigingen van de belastingplichtige in beginsel geen terugwerkende kracht in het btw-recht. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de rechtspraak van het Hof over de aftrek van voorbelasting. Deze aftrek vervalt namelijk niet met terugwerkende kracht wanneer de voorgenomen ondernemersactiviteit nog vóór aanvang ervan wordt opgegeven (mislukte onderneming). In het geval van uitgaven die ter voorbereiding van een economische activiteit zijn gedaan, kan het recht op aftrek namelijk ook dan geldend worden gemaakt wanneer de economische activiteit mislukt en de voorgenomen belaste handelingen niet worden verricht.[35] Ook de gewijzigde beoordeling van de hoogte van het belastingtarief en een dienovereenkomstige belastingnaheffing leiden volgens de recente rechtspraak van het Hof niet tot een aftrek van voorbelasting met terugwerkende kracht[36] maar tot een aftrek van voorbelasting ex nunc.

63. Ook artikel 63 en, voor de overbrenging van goederen, artikel 68 van de btw-richtlijn hanteren voor de vaststelling van de maatstaf van heffing overeenkomstig een specifieke en concrete benadering het criterium dat de belasting ontstaat op het tijdstip waarop de goederenleveringen of de diensten worden verricht. Derhalve is dit tijdstip het doorslaggevende criterium voor de beoordeling van de belastingvrijstelling, de plaats van de dienst of het belastingtarief. Dit heeft het Hof onlangs nog herbevestigd in het arrest Kollroß en Wirtl.[37] Ook de in de artikelen 184 e.v. van de btw-richtlijn geregelde gevallen van herziening van de btw gaan uit van een herziening op grond van gewijzigde omstandigheden ex nunc.

34 Arresten van 18 juli 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punt 40), en 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punten 38 en 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Arresten van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punt 24); 29 februari 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, punt 17), en 22 oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punt 20).

36 Arresten van 12 april 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punt 43), en 21 maart 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punt 50) (pas na het doorvoeren van rechtzettingen waren de materiële en formele voorwaarden voor het recht op btw-aftrek vervuld). Zo ook mijn conclusie in de zaak Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, punten 53 e.v.).

37 Arrest van 31 mei 2018, Kollroß en Wirtl (C-660/16 en C-661/16, EU:C:2018:372, punt 48).

64. Tot slot is de btw als indirecte belasting bedoeld om aan de civielrechtelijke medecontractant te worden doorberekend. Dit vereist in beginsel dat het door te berekenen btw-bedrag op het tijdstip van de goederenlevering of dienst vaststaat en niet pas met terugwerkende kracht is vast te stellen. [38]

2) Rechtspraak van het Hof over „frauduleuze" handelingen

65. Bovendien stelt de rechtspraak van het Hof als uitdrukkelijke voorwaarde dat de belastingplichtige aan een handeling deelneemt die „deel uitmaakt" van btw-fraude. Indien op het tijdstip van de invoer en op het tijdstip van de overbrenging van de goederen nog geen voornemen bestond om btw-fraude te plegen, kan niet worden gewaagd van een deelneming aan een handeling die deel uitmaakt van btw-fraude. Op dat tijdstip kan wegens het ontbreken van opzet bij de dader geen sprake zijn van betrokkenheid bij (voorgenomen) btw-fraude.

66. Voorts is de bestaande rechtspraak van het Hof over zogenoemde frauduleuze handelingen duidelijk toegespitst op situaties waarbij – anders dan in het onderhavige geval – btw-fraude van meet af aan was gepland. Deze rechtspraak heeft in wezen betrekking op het domein van de georganiseerde (en doorgaans grensoverschrijdende) criminaliteit.

67. In zoverre vormt het bestaan van gepleegde of voorgenomen fraude, en bijgevolg de laakbaarheid van het eigen gedrag op het tijdstip van de levering (hier: de overbrenging van de goederen), een beslissend criterium om de betrokken personen (en alle „mededaders", dat wil zeggen alle personen die ervan wisten of hadden moeten weten [39]) het recht op belastingvrijstelling en/of aftrek van voorbelasting te weigeren.

3) Toereikende opheffing van de schade in Bulgarije

68. Tot slot werd ook de in een later stadium in Bulgarije ontstane btw-schade intussen gecompenseerd door een dienovereenkomstige belastingaanslag en kan daarvoor op grond van het Bulgaarse strafrecht een sanctie worden opgelegd.

69. Een retroactieve „infectie" van de in Oostenrijk vrijgestelde intracommunautaire overbrenging is – in overeenstemming met de opvatting van de Commissie – passend noch noodzakelijk (en bijgevolg ook niet evenredig) om de in Bulgarije ontstane schade op te heffen. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, komen dergelijke inkomsten overeenkomstig het fiscale territorialiteitsbeginsel immers toe aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt. [40] In dit geval was dat – zoals ook de Commissie terecht heeft beklemtoond – Bulgarije en niet Oostenrijk.

70. Derhalve zou zelfs bij een concrete benadering van de belastingvrijstelling voor de intracommunautaire overbrenging sprake zijn van een vrijgestelde levering, zodat ook de invoer door Vetsch krachtens artikel 143, lid 1, onder d), van de btw-richtlijn vrijgesteld is en in weerwil van de latere fraude door B en K vrijgesteld blijft.

38 Ook in het arrest van 31 mei 2018, Kollroß en Wirtl (C-660/16 en C-661/16, EU:C:2018:372, punt 48), werd niet ingestemd met een dergelijke terugwerkende kracht op grond van fraude in een later stadium.

39 Arresten van 20 juni 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punt 94); 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 48); 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 54); 6 december 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punt 39); 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punt 27), en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling (C-439/04 en C-440/04, EU:C:2006:446, punt 56).

40 Arrest van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 37).

VI. Conclusie

71. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging beide prejudiciële vragen van het Verwaltungsgerichtshof gezamenlijk te beantwoorden als volgt:

„Artikel 143, lid 1, onder d) juncto artikel 138 van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat de verwijzing naar de belastingvrijstelling overeenkomstig artikel 138 alleen betrekking heeft op het abstracte bestaan ervan. Een weigering van de vrijstelling van btw bij invoer ten aanzien van de aangever van de btw bij invoer is bijgevolg niet aan de orde wanneer alleen de afnemer van de goederen wist of had moeten weten dat hij met de intracommunautaire overbrenging deelneemt aan een handeling die deel uitmaakt van btw-fraude."