



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
P. CRUZ VILLALÓN
van 21 juni 2012¹

Zaak C-587/10

**Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)
tegen
Finanzamt Plauen**

[verzoek van het Bundesfinanzhof (Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Belasting over toegevoegde waarde — Intracommunautaire levering — Ketentransacties —
Weigering van vrijstelling wegens ontbreken van btw-identificatienummer van afnemer”

I – Inleiding

1. Het Bundesfinanzhof stelt het Hof in de onderhavige zaak verschillende vragen over de uitlegging van richtlijn 77/388/EEG² in het kader van een geding waarin de rechtmatigheid wordt betwist van een besluit van de Duitse belastingdienst om de belastingplichtige leverancier de in artikel 28 quater, A, sub a, van deze richtlijn vervatte vrijstelling voor intracommunautaire leveringen niet te verlenen.
2. Bijzonder aan de zaak is dat de betrokken levering deel uitmaakt van een ketentransactie met twee opeenvolgende verkopen en één enkel intracommunautair vervoer. De reden voor de weigering van de vrijstelling is dat de eerste leverancier, een Duits bedrijf, geen btw-identificatienummer heeft verstrekt van het bedrijf uit de Verenigde Staten dat de goederen van hem kocht, maar het btw-identificatienummer van de tweede afnemer van deze goederen, een Fins bedrijf.
3. De onderhavige zaak biedt het Hof de gelegenheid zijn reeds omvangrijke rechtspraak over vrijstelling van intracommunautaire leveringen verder te ontwikkelen en de reikwijdte te verduidelijken van de bevoegdheden die in de aanhef van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten worden toegekend ter vaststelling van de voorwaarden die nodig zijn om een „juiste en eenvoudige toepassing” van de vrijstelling te verzekeren, alsook om „alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unieregeling: Zesde richtlijn*

4. Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als btw-plichtige beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Volgens lid 2 omvatten „[d]e in

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Zesde richtlijn 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 (PB L 145, blz. 1), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding geldende versie.

lid 1 bedoelde economische activiteiten [...] alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen”.

5. Artikel 22, in de versie van artikel 28 nonies, van de Zesde richtlijn voorziet in een reeks verplichtingen voor iedere belastingplichtige in het binnenlands verkeer.

6. Artikel 22, lid 1, sub c, eerste en derde streepje, bepaalt dat „[d]e lidstaten [...] de nodige maatregelen [treffen] voor de identificatie onder een individueel nummer van: – [i]edere belastingplichtige, uitgezonderd die bedoeld in artikel 28 bis, lid 4, die in het binnenland leveringen van goederen of diensten verricht die recht op aftrek doen ontstaan [...]; – iedere belastingplichtige die in het binnenland intracommunautaire verwervingen van goederen verricht ten behoeve van zijn handelingen die behoren tot de in artikel 4, lid 2, bedoelde economische activiteiten en die hij in het buitenland verricht”.

7. Artikel 22, lid 3, sub a, bepaalt dat „[i]edere belastingplichtige [...] voor goederen, geleverd aan, en voor diensten verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon een factuur of een als zodanig dienstdoend document [moet] uitreiken. Tevens moet iedere belastingplichtige een factuur [...] uitreiken [...] voor de leveringen van goederen, verricht onder de voorwaarden van artikel 28 quater, A.” Overeenkomstig artikel 22, lid 3, sub b, moet het btw-identificatienummer op die factuur worden vermeld.

8. Krachtens artikel 22, lid 8, „[kunnen] [d]e lidstaten [...], onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met het overschrijden van een grens”.

9. De Zesde richtlijn bevat een hoofdstuk XVI bis, „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”, dat is ingevoerd bij richtlijn 91/680 en bestaat uit de artikelen 28 bis tot en met 28 quindecies.

10. Volgens artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn zijn ook onderworpen aan de btw „de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon”.

11. Blijkens artikel 28 bis, lid 3, wordt „[a]ls ‚intracommunautaire verwerving’ van een goed [...] 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”.

12. Volgens artikel 28 ter, A, lid 1, wordt een intracommunautaire verwerving van goederen geacht plaats te vinden op „de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer”. Lid 2 bepaalt dat „[o]nverminderd het bepaalde in lid 1 [...] de plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28 bis, lid 1, sub a, evenwel [wordt] 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 aantoonst dat de belasting op deze verwerving is geheven overeenkomstig lid 1”.

13. Artikel 28 quater, A, sub a, dat intracommunautaire leveringen vrijstelt van belasting, luidt:

„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 een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen.

[...]”

B – Nationale regeling

14. Volgens § 6 bis, lid 1, aanhef, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”)³ is van een – krachtens § 4, punt 1, sub b, UStG vrijgestelde – intracommunautaire levering sprake wanneer de levering aan de volgende voorwaarden voldoet: „1) de ondernemer of de afnemer heeft het voorwerp van de levering naar elders op het communautaire grondgebied vervoerd of verzonden; 2) de afnemer is a) een ondernemer die het voorwerp van de levering voor zijn onderneming heeft verworven, b) een rechtspersoon die geen ondernemer is of die het voorwerp van de levering niet voor zijn onderneming heeft verworven, of c) bij de levering van een nieuw voertuig ook iedere andere afnemer; 3) de verwerving van het voorwerp van de levering is bij de afnemer in een andere lidstaat onderworpen aan de bepalingen van de omzetbelasting.” Volgens § 6 bis, lid 3, UStG moet de ondernemer aantonen dat aan deze voorwaarden is voldaan.

15. § 17 quater, lid 1, van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsverordening van het UStG; hierna: „UStDV”)⁴ bepaalt dat bij intracommunautaire leveringen de ondernemer binnen de werkingssfeer van deze Verordening aan de hand van de boekhouding, „daaronder begrepen vermelding van het btw-identificatienummer van de afnemer”, moet aantonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling.

III – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

16. Verzoekster en verzoekster in Revision, Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (hierna: „VSTR”), is de moedermaatschappij van een in Duitsland gevestigde vennootschap naar Duits recht.

17. In november 1998 verkocht die vennootschap twee steenbrekers aan ATLANTIC International Trading Co. (hierna: „Atlantic”) uit de Verenigde Staten. Atlantic had een filiaal in Portugal, maar was in geen enkele lidstaat van de Unie btw-rechtelijk geregistreerd.

18. De verkoopster vroeg Atlantic met aandrang haar btw-identificatienummer te verstrekken. Atlantic antwoordde dat zij de machines had doorverkocht aan een bedrijf in Finland en gaf het btw-identificatienummer van dat Finse bedrijf. De Duitse verkoopster controleerde de juistheid daarvan.

3 – BGBl. 1993 I, blz. 565.

4 – BGBl. 1999 I, blz. 1308.

19. Het vervoer van de machines was zo geregeld dat een door Atlantic ingeschakeld transportbedrijf ze op 14 december 1998 bij de Duitse verkoopster ophaalde en ze dan eerst over de weg naar Lübeck (Duitsland) bracht en vervolgens drie dagen later naar Finland verscheepte.

20. De Duitse verkoopster reikte aan Atlantic een factuur zonder btw uit waarop het btw-identificatienummer van het Finse bedrijf was vermeld.

21. In haar btw-aangifte voor 1998 behandelde VSTR, de moedermaatschappij van de verkoopster, de levering van de machines als vrijgesteld. De Duitse belastingdienst (het Finanzamt Plauen) besloot echter dat in dit geval geen vrijstelling mogelijk was omdat Atlantic als afnemer geen btw-identificatienummer van de lidstaat van bestemming of van een andere lidstaat had gebruikt.

22. Na afwijzing in eerste aanleg van haar beroep tegen dat besluit heeft VSTR tegen de uitspraak van het Finanzgericht beroep in Revision ingesteld. In dit beroep in Revision bij het Bundesfinanzhof heeft VSTR gesteld dat de door de Duitse autoriteiten aangevoerde grond om geen vrijstelling te verlenen in strijd is met de Zesde richtlijn. De Duitse autoriteiten menen echter dat de lidstaten de toepassing van de betrokken vrijstelling afhankelijk mogen stellen van de voorwaarde dat de afnemer beschikt over een btw-identificatienummer in een lidstaat, zoals § 17 quater, lid 1, UStDV vereist.

23. Aangezien twijfel bestaat omtrent de uitlegging van de voorwaarden voor de toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, heeft het Bundesfinanzhof aan het Hof de volgende vragen gesteld:

- „1) Staat de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, de lidstaten toe, een vrijgestelde intracommunautaire levering slechts dan in aanmerking te nemen, wanneer de belastingplichtige aan de hand van boekhoudkundig bewijs het btw-identificatienummer van de afnemer aantoont?
- 2) Is het voor het antwoord op deze vraag van belang,
 - of de afnemer een in een derde land gevestigde ondernemer is, die weliswaar het voorwerp van de levering in het kader van een ketentransactie van een lidstaat naar een andere lidstaat heeft verzonden, maar in geen enkele lidstaat btw-rechtelijk is geregistreerd, en
 - of de belastingplichtige de indiening van een belastingaangifte voor de intracommunautaire verwerving door de afnemer heeft bewezen?”

IV – Procesverloop voor het Hof

24. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 15 december 2010 ter griffie van het Hof ingeschreven.

25. Italië, Duitsland, VSTR en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

26. Ter terechtzitting van 7 maart 2012 hebben de vertegenwoordigers van VSTR, de Duitse regering en de Commissie hun standpunten mondeling toegelicht.

V – Onderzoek van de prejudiciële vragen

A – Vraag vooraf: identificatie van de intracommunautaire levering in een ketentransactie

27. De prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof hebben betrekking op de toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

28. Die bepaling bevat drie voorwaarden om een transactie als een van btw vrijgestelde intracommunautaire levering van goederen aan te merken: de macht om als eigenaar over de goederen te beschikken moet overgaan, de goederen moeten fysiek worden verplaatst van een lidstaat naar een andere lidstaat, en de afnemer moet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben (de afnemer kan ook een niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn „die als zodanig optreedt in een andere lidstaat dan die van vertrek van de verzending of het vervoer van de goederen”).

29. De vervulling van de eerste voorwaarde (overgang van de beschikkingsbevoegdheid over de goederen van VSTR op Atlantic) is op geen enkel moment ter discussie gesteld. De vragen van het Bundesfinanzhof hebben betrekking op de derde voorwaarde (hoedanigheid van belastingplichtige van de afnemer).

30. Om te beginnen moet echter kort worden stilgestaan bij de tweede voorwaarde (intracommunautair vervoer), aangezien zich in de onderhavige zaak de bijzonderheid voordoet dat de levering waarover de heffing van btw wordt betwist, deel uitmaakt van een ketentransactie met twee opeenvolgende verkopen, de eerste door een Duits bedrijf aan een bedrijf uit de Verenigde Staten en de tweede door laatstgenoemd bedrijf aan een Fins bedrijf, en één enkel intracommunautair vervoer van de goederen, namelijk van Duitsland naar Finland.

31. Overeenkomstig het bepaalde in het arrest van 6 april 2006 in de zaak EMAG Handel Eder geldt in gevallen zoals het onderhavige, dat wil zeggen „wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen onder bezwarende titel tussen als zodanig handelende belastingplichtigen tot één enkele intracommunautaire verzending of één enkel intracommunautair vervoer leiden, [dat] deze verzending of dit vervoer aan slechts één van de twee leveringen kan worden toegerekend, en alleen deze ene levering is vrijgesteld krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn”.⁵

32. In het onderhavige geval moet dus vooraf worden bepaald aan welke van de twee opeenvolgende leveringen van de goederen het vervoer kan worden toegerekend; met andere woorden welke levering kan als van btw vrijgestelde intracommunautaire levering worden aangemerkt indien aan de andere voorwaarden is voldaan?

33. De Zesde richtlijn bevat ter zake geen regels, maar in het arrest van 16 december 2010 in de zaak Euro Tyre Holding is met betrekking tot dergelijke ketentransacties gepreciseerd dat de levering waaraan het intracommunautair vervoer moet worden toegerekend „moet worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak”.⁶ Die beoordeling van de omstandigheden staat aan de rechter in het hoofdgeding.

34. In beginsel lijkt het Bundesfinanzhof er niet aan te twijfelen dat het vervoer in de onderhavige zaak moet worden toegerekend aan de eerste levering, te weten de levering met als verkoper het Duitse bedrijf VSTR en als afnemer het bedrijf Atlantic uit de Verenigde Staten.⁷ Mijns inziens strookt deze beoordeling met de aangehaalde rechtspraak.

35. Dit geval lijkt op de zaak Euro Tyre Holding, aangezien de eerste afnemer van de goederen de macht om erover te beschikken verkreeg in de staat van de eerste levering (Duitsland)⁸ en aan de verkoper liet weten dat hij voornemens was ze te vervoeren naar een andere lidstaat, waar de tweede levering zou plaatsvinden.⁹ Het enige verschil is dat Atlantic in de onderhavige zaak niet haar eigen btw-identificatienummer heeft vermeld, terwijl het volgens het arrest Euro Tyre Holding gaat om een

5 — Zaak C-245/04, Jurispr. blz. I-3227, punt 45.

6 — Zaak C-430/09, Jurispr. blz. I-13335, punt 44.

7 — Uit het dossier blijkt niet dat het Finanzgericht, dat de zaak in eerste aanleg had behandeld, ter zake een ander standpunt had.

8 — Arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 32.

9 — Arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 33.

van de factoren die in dergelijke omstandigheden in aanmerking moeten worden genomen.¹⁰ Los van de overwegingen die hierna (naar aanleiding van de eerste prejudiciële vraag) worden uiteengezet over het belang van deze factor bij het bepalen of een levering als vrijgestelde intracommunautaire levering kan worden aangemerkt, meen ik dat in deze eerste fase van het onderzoek ook zonder dat identificatienummer van de afnemer het vervoer aan een bepaalde levering kan worden toegerekend.

36. In de zaak Euro Tyre Holding werd de vermelding van het identificatienummer van de afnemer in de staat van de tweede levering beschouwd als een objectieve aanwijzing dat de eerste afnemer reeds bij de verwerving het voornemen had de goederen in de tweede staat te verkopen.¹¹ In de onderhavige zaak is een dergelijke aanwijzing echter niet absoluut noodzakelijk indien het Bundesfinanzhof op grond van andere objectieve gegevens¹² bewezen acht dat de tweede overgang van de macht om over de goederen te beschikken reeds in de lidstaat van bestemming plaatsvond, na het intracommunautaire vervoer, dat in dat geval aan de eerste levering moet worden toegerekend.

B – Eerste prejudiciële vraag

37. Met zijn eerste vraag wenst het Bundesfinanzhof van het Hof te vernemen of de lidstaten aan de vrijstelling van intracommunautaire leveringen de voorwaarde kunnen verbinden dat de leverancier aan de hand van boekhoudkundig bewijs het btw-identificatienummer van de afnemer aantoont.

38. Zoals reeds is uiteengezet, stelt artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn de toepassing van die vrijstelling afhankelijk van de vervulling van drie voorwaarden, die volgens vaste rechtspraak¹³ limitatief van aard zijn, en is daarbij geen sprake, in elk geval niet uitdrukkelijk, van een voorwaarde in verband met het btw-identificatienummer van de afnemer.

39. In zijn arrest van 27 september 2007 in de zaak Collée heeft het Hof geoordeeld dat „een nationale maatregel die het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering [in wezen] afhankelijk stelt van de naleving van formele verplichtingen, zonder rekening te houden met de materiële vereisten en, met name, zonder na te gaan of aan deze vereisten is voldaan, verder gaat dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting”. Bijgevolg moet de btw-vrijstelling steeds worden verleend indien aan de materiële voorwaarden is voldaan, ook al hebben de belastingplichtigen bepaalde formaliteiten niet vervuld. Dit zou slechts anders zijn „wanneer de schending van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou [verhinderen]”.¹⁴

40. Volgens de Duitse regering vormt het feit dat van de verkoper het identificatienummer van de afnemer in de lidstaat van bestemming wordt verlangd, geen aanvullende materiële voorwaarde naast de in artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, vervatte voorwaarden, maar gaat het om een essentieel middel om aan te tonen dat is voldaan aan de derde voorwaarde, die de hoedanigheid van belastingplichtige van de afnemer betreft.

10 — Arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 45: „In omstandigheden als die in het hoofdgeding, waarin de eerste afnemer, die op het grondgebied van de lidstaat van de eerste levering de macht heeft verkregen om als eigenaar over het goed te beschikken, uiting heeft gegeven aan zijn voornemen om dat goed naar een andere lidstaat te vervoeren en zich kenbaar heeft gemaakt met zijn door laatstgenoemde staat toegekend btw-identificatienummer, moet het intracommunautaire vervoer aan de eerste levering worden toegerekend, op voorwaarde dat de macht om als eigenaar over het goed te beschikken op de tweede afnemer is overgegaan in de lidstaat van bestemming van het intracommunautaire vervoer.” Zie ook punt 35.

11 — Zie in dit verband het arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punten 33 tot en met 39.

12 — Arrest Euro Tyre Holding, reeds aangehaald, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

13 — Zie met name het arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, Jurispr. blz. I-7797), punt 70.

14 — Zaak C-146/05, Jurispr. blz. I-7861, punten 29 en 31.

41. De lidstaten zouden een dergelijk bewijsvereiste mogen opleggen op grond van de aanhef van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn, volgens welke de lidstaten vrijstelling verlenen „onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing [...] te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”. Hun optreden zou ook kunnen worden gebaseerd op artikel 22, lid 8, dat hun toestaat „andere verplichtingen voor [te] schrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting en ter voorkoming van fraude”. Volgens de Duitse regering is aan de voorwaarde dat de afnemer een belastingplichtige is „die als zodanig optreedt” slechts voldaan indien een door de lidstaat van bestemming van de goederen toegekend btw-identificatienummer wordt vermeld.

42. Zoals ik hierna zal uiteenzetten, heeft het identificatienummer in de Zesde richtlijn een belangrijke functie bij intracommunautaire leveringen, aangezien het de controle door de belastingdienst enorm vergemakkelijkt.

43. Toch mag artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn mijns inziens niet aldus worden uitgelegd dat slechts sprake is van vrijgestelde intracommunautaire leveringen indien het btw-identificatienummer van de afnemer is verstrekt. Enerzijds is de hoedanigheid van belastingplichtige niet afhankelijk van de toekenning van dat nummer. Niets belet dat deze hoedanigheid met andere middelen wordt aangetoond (1). Anderzijds kan de niet-nakoming van de bij de Zesde richtlijn opgelegde verplichting om het fiscaal identificatienummer te vermelden niet leiden tot een verandering in de btw-regeling (2). Ten slotte zou een dergelijke uitlegging een met de rechtspraak strijdige schending van het beginsel van neutraliteit van de btw opleveren (3).

1. De hoedanigheid van belastingplichtige is niet afhankelijk van de toekenning van een fiscaal identificatienummer, maar kan in voorkomend geval aan de hand van andere objectieve gegevens worden aangetoond

44. Het btw-identificatienummer ontstond ten tijde van de vaststelling van de intracommunautaire btw-regeling, waarvan het hoofddoel, zoals bekend, is te waarborgen dat de belasting wordt betaald in de lidstaat waar het eindverbruik van het goed plaatsvindt. Ter verzekering dat deze regeling juist werd toegepast, moesten bepaalde btw-plichtigen worden geïdentificeerd aan de hand van een individueel nummer dat aangaf welke lidstaat het had toegekend, alsook welk soort handelingen door deze btw-plichtigen werden verricht (artikel 22, lid 1, sub c, d en e, van de Zesde richtlijn). Zoals de Commissie opmerkt, vormt het identificatienummer aldus een verkorte aanduiding van de fiscale status van de btw-plichtige, waarmee de controle door de belastingdienst bij intracommunautaire transacties wordt vergemakkelijkt.

45. Met dat doel verplicht artikel 22 van de Zesde richtlijn de belastingplichtige op de factuur te vermelden onder welk identificatienummer hij de levering van goederen of de dienst heeft verricht en welk nummer zijn afnemer voor die handeling heeft gebruikt (artikel 22, lid 3, sub b), alsook driemaandelijks een lijst in te dienen „van de voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemers aan wie hij goederen heeft geleverd onder de in artikel 28 quater, deel A, sub a en d, gestelde voorwaarden, alsmede van de voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen voor wie de in de vijfde alinea vermelde handelingen zijn bestemd” (artikel 22, lid 6, sub b).

46. Die beoogde controle door de belastingdienst ligt ook ten grondslag aan de regel in artikel 28 ter, lid 2, van de Zesde richtlijn, volgens welke, voor zover de afnemer niet aantoonbaar is dat btw op de intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 28 bis, lid 1, sub a, is geheven in „de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer” (artikel 28 ter, lid 1), de verwerving wordt geacht te hebben plaatsgevonden „op het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de

afnemer deze verwerving heeft verricht”.¹⁵

47. Zowel de verplichtingen van artikel 22 als de regel van artikel 28 ter, lid 2, van de Zesde richtlijn zijn preventieve, op controle door de belastingdienst gerichte instrumenten, bedoeld om te voorkomen dat de afnemer geen btw betaalt, waaruit niet kan worden afgeleid dat de hoedanigheid van belastingplichtige slechts door verkrijging van het identificatienummer wordt verkregen, of dat de vermelding van dit nummer het enige middel is om aan te tonen dat de afnemer tijdens de transactie als belastingplichtige handelde. Niet-nakoming van die verplichting kan dus niet tot gevolg hebben dat de verkoper niet de vrijstelling krijgt waar hij recht op heeft.

48. Allereerst moet eraan worden herinnerd dat artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn de hoedanigheid van btw-plichtige niet afhankelijk stelt van formaliteiten of van de verstrekking van bepaalde documenten, maar uitsluitend van het verrichten van „een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten [...], ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. Gelet op de letterlijke bewoordingen van die bepaling moet de hoedanigheid van belastingplichtige dus worden beschouwd als een a priori bestaand en louter feitelijk gegeven, dat niet is gekoppeld aan de toekenning of het gebruik van een btw-identificatienummer.

49. Die zienswijze is volkomen verenigbaar met de belangrijke functie die het identificatienummer in de Zesde richtlijn, zoals reeds is uiteengezet, bij intracommunautaire leveringen heeft. Gelet op de verplichtingen van artikel 22 van de Zesde richtlijn is de vermelding van het btw-identificatienummer weliswaar het normale, en zelfs meest juiste, middel om de hoedanigheid van belastingplichtige aan te tonen, maar dit betekent niet dat de verkoper niet andere „objectieve gegevens”¹⁶ mag gebruiken om te bewijzen dat de afnemer als belastingplichtige handelde.¹⁷ Het onderhavige geval is een goed voorbeeld van een, weliswaar uitzonderlijke, situatie waarin de verkoper, zonder het identificatienummer van de afnemer te verstrekken, het bewijs levert dat de afnemer in het kader van een economische activiteit handelde, dat de macht om over de goederen te beschikken op de afnemer was overgegaan en dat het om een intracommunautair vervoer ging, zodat er voldoende gegevens waren voor een controle door de belastingdienst in de twee betrokken lidstaten.

50. Derhalve kan niet zonder meer worden gesteld dat de niet-nakoming van de formele verplichting om op de factuur en op de overzichtslijsten het identificatienummer van de afnemer te vermelden in de weg zou staan aan „het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden [voor vrijstelling] is voldaan”.¹⁸ Niet-nakoming kan in voorkomend geval leiden tot oplegging van een sanctie, maar niet tot verandering in de btw-regeling.

2. De niet-nakoming van de bij artikel 22 van de Zesde richtlijn opgelegde verplichting om het fiscaal identificatienummer te vermelden kan niet leiden tot een verandering in de btw-regeling

51. Met betrekking tot het recht op btw-af trek is in de rechtspraak reeds erkend dat de niet-nakoming van de in artikel 22 van de Zesde richtlijn vervatte formele verplichtingen niet belet dat dit recht wordt toegekend, indien aan de materiële vereisten voor het ontstaan ervan is voldaan.

15 — Artikel 28 ter, lid 2, vult deze regel in de tweede alinea ervan aan met een mechanisme ter voorkoming van dubbele belastingheffing.

16 — In de zin van het bepaalde in het arrest *Teleos e.a.*, reeds aangehaald, punt 40.

17 — Dit blijkt ook uit artikel 18, lid 1, van de uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 77, blz. 1), dat bepaalt dat „[e]en dienstverrichter [...], tenzij hij over tegengestelde informatie beschikt, ervan [kan] uitgaan dat een in de Gemeenschap gevestigde afnemer de status van belastingplichtige heeft: a) wanneer de afnemer hem diens individuele btw-identificatienummer heeft verstrekt [...]; b) wanneer de afnemer nog geen individueel btw-identificatienummer heeft ontvangen, maar aan de dienstverrichter mededeelt dat nummer te hebben aangevraagd, mits hij enig ander bewijs verkrijgt [...]”.

18 — Arrest *Collée*, reeds aangehaald, punt 31.

52. In de zaak Dankowski¹⁹, die juist betrekking had op de toekenning van dat recht op aftrek, was het probleem dat op de facturen weliswaar het identificatienummer van de dienstverlener stond vermeld, maar dat de Poolse belastingdienst hem dit nummer ambtshalve had toegekend zonder dat hij een btw-registratie had aangevraagd. De dienstverlener had dus niet voldaan aan de verplichting opgave te doen van het begin van zijn activiteit als belastingplichtige (artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn). In zijn arrest heeft het Hof geoordeeld dat „[o]ngeacht het belang van deze registratie voor een deugdelijke werking van het btw-stelsel, niet-nakoming door een belastingplichtige van deze verplichting [...] geen afbreuk [kan] doen aan het in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn aan een andere belastingplichtige toegekende recht op aftrek. Artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn schrijft immers enkel voor dat de belastingplichtigen opgave moeten doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van hun activiteiten, maar geeft de lidstaten geenszins de bevoegdheid om, wanneer deze opgave niet wordt gedaan, de uitoefening van het recht op aftrek op te schorten tot de daadwerkelijke aanvang van de normale verrichting van de belaste handelingen, dan wel de belastingplichtige de uitoefening van dit recht te ontzeggen.”²⁰

53. Mijns inziens berust dat arrest duidelijk op de gedachte dat de formele verplichtingen van artikel 22 en de materiële voorwaarden voor verlening van het recht op aftrek (of, zoals in het onderhavige geval, van een vrijstelling) niet op hetzelfde vlak liggen, zodat de niet-nakoming van de formele verplichtingen niet kan leiden tot een wijziging van de materiële btw-regeling.

54. Voorts is duidelijk dat de verplichting het btw-identificatienummer van de afnemer te verstrekken weliswaar op de leverancier rust, maar dat hij deze verplichting slechts kan nakomen indien de afnemer hem die informatie meedeelt. Wanneer de leverancier te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude, zou het niet logisch zijn dat hij wordt benadeeld door het gebrek aan medewerking van de afnemer en uiteindelijk door diens niet-nakoming van de verplichting over een btw-identificatienummer te beschikken in de lidstaat van bestemming van de goederen. De reeds aangehaalde arresten Dankowski en Euro Tyre Holding berusten ook op de achterliggende gedachte dat de niet-nakoming van een formele verplichting door een belastingplichtige niet fiscaal nadelig mag zijn voor een andere belastingplichtige.²¹

3. Van het neutraliteitsbeginsel kan slechts bij fraude worden afgeweken

55. Wanneer aan de leverancier die geen btw-identificatienummer van de afnemer heeft verstrekt, geen vrijstelling wordt verleend hoewel uit alle objectieve gegevens blijkt dat een intracommunautaire levering in de zin van de Zesde richtlijn heeft plaatsgevonden, is ten slotte sprake van het risico van dubbele belasting en hoe dan ook van de herverdeling van de heffingsbevoegdheid, wat in beide gevallen een situatie oplevert die in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw.

56. Zoals bekend, waarborgt dat beginsel een volstrekt neutrale „fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen”.²² In het kader van deze activiteiten moet de ondernemer dus geheel worden ontlast van de verschuldigde of betaalde btw door het systeem van aftrek van de voorbelasting. Bij intracommunautaire transacties wordt die neutraliteit gewaarborgd door de

19 — Arrest van 22 december 2010 (C-438/09, Jurispr. blz. I-14009).

20 — Arrest Dankowski, reeds aangehaald, punten 33 en 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

21 — Arrest Dankowski, punt 36: „[...] een eventuele niet-nakoming door de dienstverrichter van de in artikel 22, lid 1, van de Zesde richtlijn genoemde verplichting [kan] geen afbreuk doen aan het recht op aftrek van de ontvanger van de diensten”. Zie in die zin ook het arrest Euro Tyre Holding, punten 37 en 38.

22 — Zie met name het arrest van 14 februari 1985, Rompelman (268/83, Jurispr. blz. 655), punt 19.

toepassing van het territorialiteitsbeginsel, volgens hetwelk de heffing van de btw de taak is van de lidstaat waar het eindverbruik van het goed plaatsvindt. Zoals in de rechtspraak is vastgesteld, zorgt dit mechanisme voor een strikte verdeling van de btw-ontvangsten bij intracommunautaire transacties en „voor een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de betrokken lidstaten”.²³

57. Wordt om de hiervoor genoemde reden geen vrijstelling aan de leverancier verleend en in Duitsland btw geheven, terwijl de afnemer aangifte doet van de transactie in de lidstaat van bestemming (Finland), dan zou een situatie van dubbele belasting ontstaan die duidelijk in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Volgens artikel 21 van verordening (EG) nr. 1777/2005²⁴ „[oefent] [d]e lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van goederen waar een intracommunautaire verwerving [...] plaatsvindt, [...] zijn heffingsbevoegdheid uit, ongeacht de btw-behandeling van de handeling in de lidstaat van vertrek van de zending of het vervoer van goederen”. Zoals ik reeds in mijn conclusie in de zaak R²⁵ heb opgemerkt, zou een eventuele teruggaaf van de in Duitsland betaalde btw in dit geval niet ter voorkoming van dubbele belasting dienen, maar uitsluitend om de gevolgen ervan te verzachten nadat dit zich eenmaal heeft voorgedaan, zodat het niet voldoende lijkt voor de handhaving van het beginsel van fiscale neutraliteit.

58. Voorts zou het niet verlenen van vrijstelling in het land waaruit de goederen afkomstig zijn (Duitsland) in ieder geval tot gevolg hebben dat dit land btw zou heffen zonder dat daar een belastingschuld tegenover staat, terwijl de aan de regeling voor intracommunautaire transacties ten grondslag liggende logica is dat de belasting volledig wordt geheven in het land waar het eindverbruik plaatsvindt (Finland). Ook al is geen sprake van dubbele belasting (dat wil zeggen, zelfs indien Finland niet in staat is btw te heffen), er zou een herverdeling van de heffingsbevoegdheid optreden die in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.

59. Blijkens vaste rechtspraak mogen de maatregelen waarin de lidstaten overeenkomstig artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn kunnen voorzien om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen te verzekeren en „alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”, niet verder gaan dan ter bereiking van die doelstellingen noodzakelijk is en niet op zodanige wijze worden aangewend dat zij afbreuk zouden doen aan de neutraliteit van de btw.²⁶

60. Een maatregel waarbij als voorwaarde voor vrijstelling wordt gesteld dat de leverancier het btw-identificatienummer van de afnemer heeft verstrekt, zou evenwel, zoals ik hiervoor heb beschreven, niet in lijn zijn met het neutraliteitsbeginsel en dus in strijd zijn met de Zesde richtlijn.

61. Het is juist dat het Hof heeft erkend dat dat beginsel niet absoluut is en dat daarvan mag worden afgeweken als sprake is van fraude of kwade trouw. Meer in het bijzonder heeft het in het reeds aangehaalde arrest R. geoordeeld dat het neutraliteitsbeginsel en het vertrouwensbeginsel „niet op goede gronden [kunnen] worden aangevoerd door een belastingplichtige die opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en het functioneren van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht”.²⁷ In dat arrest is ook aangegeven dat het evenredigheidsbeginsel „niet eraan in de weg staat dat een leverancier die aan belastingfraude deelneemt, wordt verplicht tot betaling *achteraf* van de btw over de door hem verrichte intracommunautaire levering, voor zover zijn betrokkenheid bij de fraude een beslissend element is dat in aanmerking moet worden genomen bij de toetsing van de evenredigheid van een nationale maatregel”.²⁸

23 — Arrest EMAG Handel Eder, reeds aangehaald, punt 40.

24 — Verordening van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de Zesde richtlijn (PB L 288, blz. 1).

25 — Conclusie van 29 juni 2010, punt 64. Arrest van 7 december 2010 (C-285/09, Jurispr. blz. I-12605).

26 — Zie met name het arrest Collée, reeds aangehaald, punt 26.

27 — Arrest R., reeds aangehaald, punt 54.

28 — Arrest R., reeds aangehaald, punt 53.

62. De omstandigheden van de zaak R. waren echter duidelijk anders dan die welke in casu aan de orde zijn. In die zaak maakte R, die optrad als leverancier in intracommunautaire transacties, valse facturen op naam van fictieve kopers op en verborg hij de identiteit van de echte verkrijgers om deze in de gelegenheid te stellen in de lidstaat van bestemming de btw te ontduiken. Het ging dus om een duidelijk geval van belastingfraude, wat niet geldt voor de onderhavige zaak, waarin zich andere omstandigheden lijken voor te doen. Mocht de nationale rechter die de feiten in concreto moet beoordelen, tot de vaststelling komen, zoals zou kunnen worden afgeleid uit de door partijen verstrekte gegevens, dat VSTR op de factuur slechts het identificatienummer van het Finse bedrijf heeft vermeld, maar niet heeft verborgen dat Atlantic de goederen van haar had gekocht, dan zou de in het arrest R. gemaakte uitzondering geen toepassing vinden en de vrijstelling dus niet mogen worden geweigerd.

63. Behalve in geval van fraude zoals in het arrest R. mogen de lidstaten immers niet eenzijdig afwijken van de grondbeginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel. De uitspraak in dat arrest is uitdrukkelijk gebaseerd op frauduleuze handelingen van de leverancier. Wat het evenredigheidsbeginsel betreft, is volgens het arrest vereist dat „zijn betrokkenheid bij de fraude een beslissend element is” (punt 53), en verder dat het ging om opzettelijke deelneming aan die fraude en dat het functioneren van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar was gebracht.

64. Het arrest R. heeft dus geleid tot een uitzondering op het neutraliteitsbeginsel die alleen geldt voor het daarin onderzochte geval. Dat het neutraliteitsbeginsel om puur preventieve redenen wordt geschonden, terwijl de leverancier heeft kunnen aantonen dat hij niet frauduleus heeft gehandeld, lijkt geen evenredige maatregel die rechtvaardiging kan vinden in de rechtspraak.

4. Beantwoording van de eerste prejudiciële vraag

65. In het licht van een en ander moet worden geconcludeerd dat voor de erkenning van de hoedanigheid van belastingplichtige, in algemene zin of voor de toepassing van de vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, volgens de Zesde richtlijn niet is vereist dat het btw-identificatienummer wordt verstrekt, maar slechts dat een economische activiteit wordt verricht, hetgeen in het onderhavige geval moeilijk kan worden betwist.²⁹

66. Indien de leverancier in het kader van een intracommunautaire transactie de verplichting tot verstrekking van het btw-identificatienummer van de afnemer niet nakomt, is het mogelijk dat sancties worden opgelegd en dat, indien het bewijs wordt geleverd van zijn betrokkenheid bij frauduleuze handelingen, op grond van het arrest R. geen vrijstelling voor de intracommunautaire levering wordt verleend. Die twee maatregelen vormen een evenredig instrument om fraude te bestrijden.

67. Het zou daarentegen onevenredig zijn als bij niet-nakoming van formele verplichtingen, zonder dat sprake is van frauduleuze handelingen, de dynamiek van intracommunautaire leveringen volledig wordt verstoord en de heffingsbevoegdheid eenzijdig wordt verschoven naar een lidstaat waaraan die bevoegdheid niet toekomt.

C – Tweede prejudiciële vraag

68. In zijn tweede vraag verwijst het Bundesfinanzhof naar twee verschillende omstandigheden met een mogelijk effect op het antwoord op de eerste vraag.

29 — Gelet op de kenmerken van de verkochte goederen (twee steenbrekers) mag worden aangenomen dat zij niet voor „eigen verbruik” zijn bestemd, wat zou hebben uitgesloten dat sprake is van „economische activiteit” in de zin van de richtlijn.

1. Eerste deel van de tweede vraag

69. Het eerste deel van de tweede vraag heeft met name betrekking op de mogelijke gevolgen van de omstandigheid dat de afnemer een in een derde land gevestigde ondernemer is die het voorwerp van de levering in het kader van een ketentransactie van een lidstaat naar een andere lidstaat heeft verzonden, maar die in geen enkele lidstaat btw-rechtelijk is geregistreerd.

70. Mijns inziens kan in dit verband slechts worden geantwoord dat er geen gevolgen zijn. Zoals de Commissie terecht opmerkt, wordt in de in casu toepasselijke bepalingen geen onderscheid gemaakt naargelang de afnemer in een lidstaat dan wel in een derde land is gevestigd.

71. Het feit dat de afnemer een in een derde land gevestigde ondernemer is die niet btw-rechtelijk is geregistreerd, heeft geen effect dat verschilt van dat van mogelijke andere omstandigheden waarin de afnemer geen btw-identificatienummer heeft of dat eenvoudigweg niet heeft verstrekt. De enige feiten die voor het antwoord van belang zijn, zijn de niet-verstrekking van het identificatienummer, ongeacht de redenen daarvoor, en de vraag of al dan niet sprake is van frauduleuze handelingen.

2. Tweede deel van de tweede vraag

72. Tot slot wenst de verwijzende rechter te vernemen of het antwoord op de eerste vraag anders zou zijn als de belastingplichtige heeft bewezen dat de afnemer bij de belastingdienst aangifte heeft gedaan van de intracommunautaire verwerving.

73. Die vraag is volgens mij alleen zinvol als de conclusie, net als mijn conclusie in de onderhavige zaak, luidt dat de vrijstelling van een intracommunautaire levering niet afhankelijk kan zijn van de voorwaarde dat de belastingplichtige aan de hand van boekhoudkundig bewijs het btw-identificatienummer van de afnemer aantoont.

74. In dat geval zou met deze laatste vraag worden beoogd te vernemen of de vrijstelling wel afhankelijk kan zijn van de voorwaarde dat de leverancier aantoont dat de afnemer in de lidstaat van bestemming aangifte heeft gedaan van de intracommunautaire verwerving.

75. In de verwijzingsbeslissing wordt die vraag gebaseerd op de „noodzakelijke samenhang” die volgens vaste rechtspraak moet bestaan tussen een vrijgestelde intracommunautaire levering en een belaste, niet vrijgestelde intracommunautaire verwerving.

76. Uit de rechtspraak blijkt immers dat „de intracommunautaire levering van een goed en de intracommunautaire verwerving daarvan in werkelijkheid één enkele economische verrichting vormen”, en dat „elke intracommunautaire verwerving die overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea, van de Zesde richtlijn wordt belast in de lidstaat van aankomst van de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van goederen, [zo] als pendant een krachtens artikel 28 quater, A, sub a, eerste alinea, van deze richtlijn in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer vrijgestelde levering [heeft]”.³⁰

77. Dat betekent dat de vrijgestelde levering en de belaste verwerving met elkaar verbonden zijn en voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en dus voor de toepassing van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit een geheel vormen.³¹ De gevolgen van dat verband lijken echter niet van dien aard te zijn dat voor de vrijstelling van de levering van de leverancier het bewijs mag worden verlangd dat de afnemer

30 — Reeds aangehaalde arresten EMAG Handel Eder, punt 29, en Teleos e.a., punten 23 en 24.

31 — Zie in dit verband het arrest Teleos e.a., reeds aangehaald, punt 25.

aangifte heeft gedaan van de verwerving in de lidstaat van bestemming. Dat vereiste staat immers niet in de Zesde richtlijn en zou, om dezelfde redenen als die welke ik met betrekking tot de verplichting tot verstrekking van het identificatienummer heb uiteengezet, in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel, alsook onevenredig zijn.

78. Wat het neutraliteitsbeginsel betreft, moet eraan worden herinnerd dat het feit dat de intracommunautaire levering en verwerving onlosmakelijk verbonden zijn, geen gevolgen kan hebben voor de wijze waarop de lidstaat waaruit de goederen afkomstig zijn en de lidstaat waar de goederen heen gaan elk hun heffingsbevoegdheid uitoefenen.

79. Dat wordt voor het omgekeerde geval bevestigd in het reeds geciteerde artikel 21 van verordening nr. 1777/2005, volgens hetwelk de lidstaat van bestemming van de goederen „zijn heffingsbevoegdheid uit[oefent], ongeacht de btw-behandeling van de handeling in de lidstaat van vertrek”. Uit deze bepaling blijkt dat in de lidstaat van bestemming bij de heffing van belasting niet hoeft te worden nagegaan of in de lidstaat van vertrek vrijstelling is verleend. In het reeds aangehaalde arrest Teleos e.a. lijkt het Hof die zienswijze ook in omgekeerde richting te willen toepassen, wanneer het vaststelt dat „[i]n het kader van de overgangsregeling voor intracommunautaire verwervingen en leveringen [...] de bevoegde belastingautoriteiten ter verzekering van de juiste heffing van de btw onafhankelijk van elkaar [dienen] te controleren of de voorwaarden voor de intracommunautaire verwerving alsmede voor de vrijstelling van de overeenkomstige levering zijn vervuld. Hoewel de indiening, door de koper, van een belastingaangifte inzake de intracommunautaire verwerving een aanwijzing kan vormen voor de daadwerkelijke verplaatsing van de goederen buiten de lidstaat van levering, heeft een dergelijke aangifte dus geen beslissende betekenis als bewijs dat het om een vrijgestelde intracommunautaire levering gaat.”³²

80. Weliswaar zou een in de lidstaat van bestemming gedane aangifte van de intracommunautaire verwerving een oplossing bieden voor het in de onderhavige zaak gerezen probleem, aangezien die aangifte naar alle waarschijnlijkheid tot gevolg zou hebben dat de verwervende vennootschap een btw-identificatienummer in die lidstaat krijgt.

81. Toch kan noch het ontbreken van bewijs dat van de transactie aangifte is gedaan in de lidstaat van bestemming, noch de omstandigheid dat het identificatienummer van de afnemer niet is verstrekt, op zich aanleiding zijn om geen vrijstelling te verlenen voor de levering. Met name is het vereiste dat wordt aangetoond dat in de lidstaat van bestemming aangifte is gedaan van de intracommunautaire verwerving, onevenredig.

82. Volgens het reeds aangehaalde arrest R. is de lidstaat van vertrek in beginsel verplicht de leverancier geen vrijstelling te verlenen in „specifieke gevallen waarin op goede gronden kan worden aangenomen dat de intracommunautaire verwerving die volgt op de betrokken levering mogelijkterwijds ontsnapt aan de betaling van btw in de lidstaat van bestemming”³³, maar het gaat in dat geval, zoals bekend, om fraude.

83. Mijns inziens kan van de leverancier, ter verkrijging van vrijstelling voor een intracommunautaire levering, dan ook niet worden verlangd dat hij aantoont dat de afnemer in de lidstaat van bestemming bij de belastingdienst aangifte heeft gedaan van de intracommunautaire verwerving.

32 — Punt 71.

33 — Punt 52.

VI – Conclusie

84. Derhalve geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Bundesfinanzhof (Duitsland) als volgt te beantwoorden:

- „1) De Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting verzet zich ertegen dat de lidstaten slechts vrijstelling verlenen voor een intracommunautaire levering indien de belastingplichtige aan de hand van boekhoudkundig bewijs het btw-identificatienummer van de afnemer aantoont.
- 2) Het maakt geen verschil dat de afnemer een in een derde land gevestigde ondernemer is die weliswaar het voorwerp van de levering in het kader van een ketentransactie van een lidstaat naar een andere lidstaat heeft verzonden, maar in geen enkele lidstaat btw-rechtelijk is geregistreerd.

Richtlijn 77/388 verzet zich ertegen dat de lidstaten slechts vrijstelling verlenen voor een intracommunautaire levering indien de belastingplichtige aantoont dat de afnemer in de lidstaat van bestemming bij de belastingdienst aangifte heeft gedaan van de intracommunautaire verwerving.”