



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

Y. BOT

van 30 november 2017¹

Zaak C-580/16

Firma Hans Bühler KG

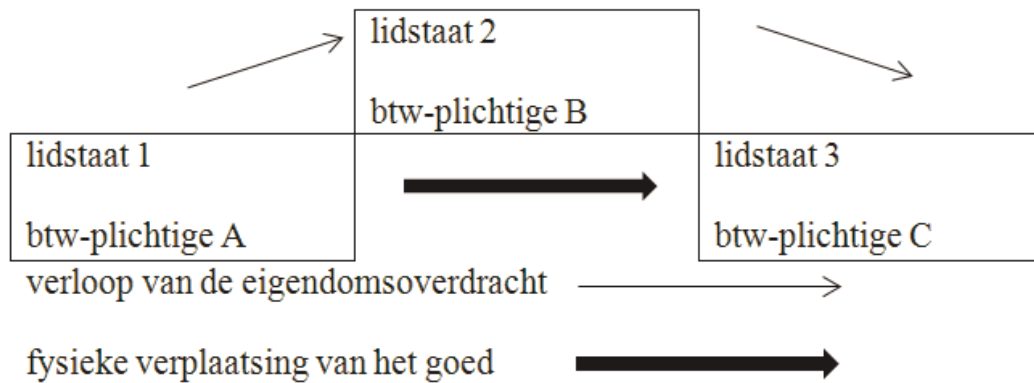
[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (hoogste bestuursrechter, Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Belastingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Levering van binnen de Europese Unie verzonden of vervoerde goederen – Vrijstelling – Levering door een belastingplichtige van een lidstaat aan een afnemer in een andere lidstaat – Situatie waarin de belastingplichtige op de factuur zijn btw-identificatienummer in een derde lidstaat vermeldt”

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 141, onder c), en de artikelen 42 en 265, gelezen in samenhang met artikel 41, lid 1, en de artikelen 197 en 263 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde², zoals van toepassing op het hoofdgeding.
2. Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Firma Hans Bühler KG en het Finanzamt Graz-Stadt (belastingdienst van de stad Graz, Oostenrijk) over de betaling van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over transacties die plaatsvonden van oktober 2012 tot en met maart 2013.
3. Met dit verzoek wordt beoogd duidelijkheid te verschaffen over de voorwaarden voor tenuitvoerlegging van een vereenvoudigingsmaatregel voor de belastingheffing over transacties waarbij drie belastingplichtigen die in drie verschillende lidstaten voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, zijn betrokken.
4. In dit bijzondere geval van intracommunautaire verwervingen, die gewoonlijk als „driehoekstransacties” worden aangeduid en schematisch worden voorgesteld (zie hieronder), wordt een goed door belastingplichtige A, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in lidstaat 1, geleverd aan belastingplichtige B, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in lidstaat 2, die op zijn beurt ditzelfde goed weer levert aan belastingplichtige C, die voor btw-doeleinden is geregistreerd in lidstaat 3, terwijl dit goed rechtstreeks van lidstaat 1 naar lidstaat 3 wordt verzonden of vervoerd.

¹ Oorspronkelijke taal: Frans.

² PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”.



5. Doel van deze transactie is dat belastingplichtige B voor de door hem verrichte intracommunautaire verwerving in de lidstaat van aankomst van het goed van btw wordt vrijgesteld en bijgevolg niet de verplichting heeft om zich in die lidstaat voor btw-doeleinden te identificeren (hierna: „btw-identificatie”), terwijl de btw over de daaropvolgende levering ten laste komt van belastingplichtige C in diezelfde lidstaat.

6. Ik ben van mening dat, indien aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire verwerving is voldaan, het voordeel van de vereenvoudigingsmaatregel van artikel 141 van de btw-richtlijn belastingplichtige B niet kan worden ontzegd wegens het feit dat hij niet voor btw-doeleinden moet zijn geregistreerd in de lidstaat van vertrek van de goederen of dat de lijst van de betrokken transacties niet binnen de gestelde termijn is ingediend of gecorrigeerd.

I. Toepasselijk recht

A. *Unierecht*

7. Artikel 40 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen wordt aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.”

8. Artikel 41 van deze richtlijn luidt:

„Onverminderd artikel 40 wordt als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen als bedoeld in artikel 2, lid 1, onder b), i), aangemerkt het grondgebied van de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht, voor zover de afnemer niet aantoont dat de btw op deze verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40.

Indien op de verwerving uit hoofde van artikel 40 btw wordt geheven in de lidstaat van aankomst van de verzending of van het vervoer van de goederen, nadat de btw erop is geheven op grond van de eerste alinea, wordt de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd in de lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht.”

9. Artikel 42 van deze richtlijn bepaalt:

„Artikel 41, eerste alinea, is niet van toepassing en de intracommunautaire verwerving van goederen wordt geacht overeenkomstig artikel 40 aan de btw te zijn onderworpen wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de afnemer toont aan deze verwerving te hebben verricht met het oog op een daaropvolgende levering binnen het grondgebied van de overeenkomstig artikel 40 bepaalde lidstaat, waarvoor degene voor wie deze levering bestemd is, overeenkomstig artikel 197 is aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon;
- b) de afnemer heeft voldaan aan de in artikel 265 bedoelde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst.”

10. Artikel 141 van dezelfde richtlijn bepaalt:

„Elke lidstaat treft bijzondere maatregelen om de intracommunautaire verwerving van goederen die overeenkomstig artikel 40 binnen zijn grondgebied wordt verricht, niet aan de btw te onderwerpen indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de verwerving van goederen wordt verricht door een niet in die lidstaat gevestigde, maar in een andere lidstaat voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige;
- b) de verwerving van goederen wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen in diezelfde lidstaat door de in punt a) bedoelde belastingplichtige;
- c) de aldus door de in punt a) bedoelde belastingplichtige verworven goederen worden rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan die waarin hij voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, verzonden of vervoerd naar degene voor wie hij de daaropvolgende levering verricht;
- d) degene voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die in diezelfde lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd;
- e) de in punt d) bedoelde persoon voor wie de volgende levering is bestemd, is overeenkomstig artikel 197 aangewezen als degene die is gehouden tot voldoening van de belasting, verschuldigd uit hoofde van de levering welke is verricht door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting is verschuldigd.”

11. Artikel 197 van de btw-richtlijn luidt:

„1. De btw is verschuldigd door degene voor wie de goederenlevering bestemd is wanneer aan de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- a) de belastbare handeling is een goederenlevering die onder de voorwaarden van artikel 141 wordt verricht;
- b) degene voor wie de levering bestemd is, is een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat waar de levering wordt verricht;
- c) de factuur die is uitgereikt door de belastingplichtige die niet gevestigd is in de lidstaat van degene voor wie de levering bestemd is, is opgesteld overeenkomstig de afdelingen 3, 4 en 5 van hoofdstuk 3.

2. In het geval dat overeenkomstig artikel 204 een fiscaal vertegenwoordiger wordt aangewezen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon, kunnen de lidstaten een afwijking van lid 1 van dit artikel toestaan.”

12. Artikel 262 van deze richtlijn luidt:

„Iedere voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige moet een lijst indienen met de volgende gegevens:

- a) de voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemers aan wie hij goederen heeft geleverd onder de in artikel 138, lid 1, en lid 2, onder c), gestelde voorwaarden;
- b) de voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen voor wie de goederen waarop de in artikel 42 bedoelde intracommunautaire verwervingen betrekking hebben, bestemd zijn; [...]”

13. Artikel 263 van deze richtlijn luidt:

„1. De lijst wordt voor elk kalenderkwartaal opgesteld, binnen een termijn en volgens regels die door de lidstaten worden vastgesteld.

1 bis. De lidstaten kunnen de belastingplichtigen evenwel, onder de voorwaarden en binnen de grenzen die zij zelf kunnen vaststellen, toestaan de lijst binnen een termijn van ten hoogste één maand, te rekenen vanaf het eind van het kwartaal voor elk kalenderkwartaal in te dienen, wanneer het totale kwartaalbedrag, zonder btw, van de in de artikel 264, lid 1, onder d), en artikel 265, lid 1, onder c), bedoelde goederenleveringen, noch voor het betreffende kwartaal, noch voor een van de vier voorgaande kwartalen, de som van 50 000 EUR of de tegenwaarde daarvan in nationale munt overschrijdt.

De in de eerste alinea bedoelde mogelijkheid is niet meer van toepassing vanaf het einde van de maand waarin het totaalbedrag, zonder btw, van de in de artikel 264, lid 1, onder d), en artikel 265, lid 1, onder c), bedoelde goederenleveringen, voor het lopende kwartaal de som van 50 000 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid overschrijdt. In dat geval wordt, binnen een termijn van ten hoogste één maand, een lijst opgesteld voor de maand of de maanden die sinds de aanvang van het kwartaal is of zijn verlopen.

1 ter. Tot en met 31 december 2011 kunnen de lidstaten het in lid 1 bis bedoelde bedrag vaststellen op 100 000 EUR of de tegenwaarde daarvan in de nationale munteenheid.

[...]

2. De lidstaten staan, onder door hen te stellen voorwaarden, toe dat de in lid 1 bedoelde lijst door middel van elektronische bestandsoverdracht wordt ingediend, en kunnen dit ook verplicht stellen.”

14. Artikel 265 van dezelfde richtlijn bepaalt:

„1. In de in artikel 42 bedoelde gevallen van intracommunautaire verwerving van goederen dient de belastingplichtige die voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de lidstaat welke het btw-nummer heeft toegekend waaronder de belastingplichtige deze verwervingen heeft verricht, duidelijk de volgende gegevens op de lijst te vermelden:

- a) het nummer waaronder hij voor btw-doeleinden in die lidstaat is geïdentificeerd en waaronder hij de verwerving en de daaropvolgende goederenlevering heeft verricht;

- b) het nummer waaronder degene voor wie de daaropvolgende levering, verricht door de belastingplichtige, bestemd is, in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen is geïdentificeerd;
- c) voor elk van degenen voor wie de daaropvolgende levering bestemd is, het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, van de door de belastingplichtige in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen verrichte leveringen.

2. Het in lid 1, onder c), bedoelde bedrag wordt opgegeven voor het overeenkomstig artikel 263, leden 1 tot en met 1 ter, vastgestelde indieningstijdvak waarin de belasting verschuldigd is geworden.”

15. Artikel 266 van de btw-richtlijn luidt:

„In afwijking van de artikelen 264 en 265 kunnen de lidstaten bepalen dat de lijsten meer gegevens bevatten.”

B. Oostenrijks recht

16. § 3, lid 8, van de Umsatzsteuergesetz 1994 (Oostenrijkse btw-wet) van 23 augustus 1994³ bepaalt:

„De intracommunautaire verwerving wordt verricht op het grondgebied van de lidstaat waarop de goederen zich na afloop van het vervoer of [...] de verzending bevinden. Wanneer de verwerver jegens de leverancier gebruikt maakt van een door een andere lidstaat toegekend btw-identificatienummer, geldt de verwerving als verricht op het grondgebied van deze lidstaat totdat de verwerver bewijst dat door de in de eerste zin bedoelde lidstaat belasting is geheven over de verwerving. Ingeval dat bewijs wordt geleverd, geldt § 16 dienovereenkomstig.”

17. § 25 UStG 1994, zoals van toepassing in 2012⁴, met als opschrift „Driehoekstransactie”, luidt:

„Begrip(1) Er is sprake van een driehoekstransactie wanneer drie ondernemers in drie verschillende lidstaten belastbare handelingen met betrekking tot dezelfde goederen verrichten, deze goederen rechtstreeks door de eerste leverancier aan de laatste afnemer worden bezorgd en aan de in lid 3 gestelde voorwaarden is voldaan. Dat geldt eveneens wanneer de laatste afnemer een rechtspersoon is die geen ondernemer is of de goederen niet voor bedrijfsdoeleinden verwerft.

Plaats van de intracommunautaire verwerving ingeval sprake is van een driehoekstransactie

(2) De in § 3, lid 8, tweede volzin, bedoelde intracommunautaire verwerving wordt geacht te zijn belast wanneer de ondernemer (verwerver) bewijst dat sprake is van een driehoekstransactie en hij zijn aangifteplicht op grond van lid 6 is nagekomen. Wanneer de ondernemer zijn aangifteplicht niet nakomt, wordt de niet-onderworpenheid met terugwerkende kracht opgeheven.

Niet-onderworpenheid bij intracommunautaire verwerving van goederen

(3) De intracommunautaire verwerving is onder de volgende voorwaarden niet aan de btw onderworpen:

- a) De ondernemer (verwerver) heeft geen woonplaats of zetel op het nationale grondgebied, maar is op het grondgebied van de [Unie] btw-plichtig;

³ BGBl. 663/1994; hierna: „UStG 1994”.

⁴ BGBl. I, 34/2010.

- b) de verwerving wordt verricht met het oog op een daaropvolgende levering door een ondernemer (verwerver) op het nationale grondgebied aan een andere ondernemer of een rechtspersoon die voor btw-doeleinden op het nationale grondgebied is geregistreerd;
- c) de verworven goederen zijn afkomstig uit een andere lidstaat dan de lidstaat waarin de ondernemer (verwerver) voor btw-doeleinden is geregistreerd;
- d) de macht om over de verworven goederen te beschikken wordt rechtstreeks door de eerste leverancier of de eerste afnemer aan de laatste afnemer (ontvanger) overgedragen;
- e) de belasting is overeenkomstig lid 5 verschuldigd door de ontvanger.

Uitgifte van een factuur door de verwerver

(4)⁵ De factuur moet ingeval de verwerving op grond van lid 3 niet aan de btw is onderworpen, bovendien de volgende vermeldingen bevatten:

- een uitdrukkelijke vermelding dat er sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belasting verschuldigd is door de laatste afnemer,
- het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer (verwerver) de intracommunautaire verwerving en de daarop volgende goederenlevering heeft verricht, en
- het btw-identificatienummer van de ontvanger van de levering.

Tot voldoening van de belasting gehouden persoon

(5) In geval van een driehoekstransactie is de belasting verschuldigd door de ontvanger van de aan btw onderworpen levering wanneer de door de verwerver uitgereikte factuur voldoet aan de voorwaarden van lid 4.

Verplichtingen van de verwerver

(6) Tot nakoming van zijn aangifteplicht als bedoeld in lid 2 moet de ondernemer in de lijst de volgende vermeldingen opnemen:

- het binnenlandse btw-identificatienummer waaronder hij de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende levering van de goederen heeft verricht;

⁵ Dit lid is met ingang van 1 januari 2013 bij de Abgabenänderungsgesetz 2012 (fiscale wijzigingswet) van 14 december 2012 (BGBl. I, 112/2012) gewijzigd en luidt:

„(4) De factuur wordt opgesteld overeenkomstig de voorschriften van de lidstaat van waaruit de verwerver zijn bedrijf voert. Wordt de levering verricht vanuit de bedrijfszetel van de verwerver, dan is het recht van de lidstaat van de plaats van deze bedrijfszetel van toepassing [...]

Wanneer de bepalingen van de onderhavige federale wet van toepassing zijn op de uitgifte van de factuur, moet de factuur bovendien de volgende vermeldingen bevatten:

een uitdrukkelijke vermelding dat er sprake is van een intracommunautaire driehoekstransactie en dat de belasting verschuldigd is door de laatste afnemer;

het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer (verwerver) de intracommunautaire verwerving en de daaropvolgende goederenlevering heeft verricht, en

het btw-identificatienummer van de ontvanger van de levering.”

- het btw-identificatienummer van de ontvanger van de door de ondernemer verrichte daaropvolgende levering dat hem is toegekend in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen;
- voor elke afzonderlijke ontvanger het bedrag van de tegenprestatie voor de leveringen die op deze wijze door de ondernemer zijn verricht in de lidstaat van aankomst van de verzonden of vervoerde goederen. Deze bedragen moeten worden vermeld voor het kwartaal waarin de belastingschuld is ontstaan.

Verplichtingen van de ontvanger

(7) Bij de berekening van de belasting overeenkomstig § 20 moet in het vast te stellen bedrag het op grond van lid 5 verschuldigde bedrag worden meegerekend.”

18. Ingevolge § 21, lid 3, UStG 1994 moeten de lijsten worden ingediend uiterlijk voor het einde van de kalendermaand die volgt op het aangiftetijdvak.

II. Aan het hoofdgeding ten grondslag liggende feiten en prejudiciële vragen

19. Firma Hans Bühler, een commanditaire vennootschap die in Duitsland is gevestigd en voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, exploiteert in die lidstaat een productie- en handelsonderneming. Zij was van oktober 2012 tot april 2013⁶ ook in Oostenrijk voor de btw geïdentificeerd, omdat zij van plan was in die lidstaat een bedrijfszetel op te richten. Ten tijde van de prejudiciële verwijzing was dit voornemen nog steeds niet uitgevoerd.⁷

20. Van oktober 2012 tot en met maart 2013 heeft deze vennootschap herhaaldelijk van in Duitsland gevestigde leveranciers producten gekocht die zij heeft doorverkocht aan een in Tsjechië gevestigde afnemer die aldaar voor btw-doeleinden was geïdentificeerd. Deze goederen werden door de Duitse leveranciers rechtstreeks naar de Tsjechische afnemer vervoerd. Firma Hans Bühler heeft voor deze transacties, die zij als driehoekstransacties beschouwde, uitsluitend haar Oostenrijkse btw-identificatienummer gebruikt.

21. De Duitse leveranciers hebben op de facturen die zij aan Firma Hans Bühler hebben uitgereikt, hun Duitse btw-identificatienummer alsmede het Oostenrijkse btw-identificatienummer van Firma Hans Bühler vermeld. De door Firma Hans Bühler voor haar Tsjechische afnemer opgestelde facturen vermeldde haar Oostenrijkse btw-identificatienummer en het Tsjechische btw-identificatienummer van de afnemer. In die facturen werd aangegeven dat de transacties „intracommunautaire driehoekstransacties” waren en dat de uiteindelijke afnemer derhalve tot voldoening van de btw gehouden was.

22. Op 8 februari 2013 heeft Firma Hans Bühler bij de Oostenrijkse belastingdienst lijsten ingediend voor het tijdvak oktober 2012 tot en met januari 2013 met vermelding van haar Oostenrijkse btw-identificatienummer en het Tsjechische btw-identificatienummer van de uiteindelijke afnemer. In het vakje „driehoekstransacties” werd niets ingevuld.

23. Daarna, op 10 april 2013, heeft Firma Hans Bühler deze lijsten gecorrigeerd, met vermelding dat er sprake was van driehoekstransacties, en heeft zij voor februari en maart 2013 nieuwe lijsten ingediend.

⁶ In punt 7 van de verwijzingsbeslissing wordt aangegeven dat het btw-identificatienummer niet meer geldig was op 10 april 2013.

⁷ Ter terechtzitting heeft de vertegenwoordiger van deze vennootschap verklaard dat van dit voornemen is afgezien.

24. De belastingdienst van de stad Graz was van mening dat de transacties tussen de Duitse leveranciers en Firma Hans Bühler als intracommunautaire verwervingen in Oostenrijk aan btw moesten worden onderworpen.

25. Volgens deze dienst ging het om „mislukte” driehoekstransacties aangezien deze belastingplichtige niet aan zijn aangifteverplichtingen had voldaan en niet had aangetoond dat over de transactie bij de uiteindelijke verwerving in Tsjechië wel degelijk btw was geheven. Deze dienst was tevens van mening dat deze intracommunautaire verwervingen, ook al waren zij in Tsjechië verricht, werden geacht eveneens in Oostenrijk te zijn verricht, aangezien Firma Hans Bühler een Oostenrijks btw-identificatienummer had gebruikt.

26. Het door Firma Hans Bühler tegen deze beslissing ingestelde beroep is door het Bundesfinanzgericht (federale belastingrechter in eerste aanleg, Oostenrijk) verworpen, aangezien voor de verwerver het recht op vrijstelling van de btw over zijn intracommunautaire verwervingen overeenkomstig § 25, lid 2, UStG 1994 verloren was gegaan omdat de in die bepaling neergelegde bijzondere aangifteverplichtingen niet waren nagekomen. Het Bundesfinanzgericht heeft ook vastgesteld dat het Oostenrijkse btw-identificatienummer van Firma Hans Bühler op 10 april 2013 niet meer geldig was en deze vennootschap hierdoor ook voor de transacties van februari en maart 2013 haar bijzondere aangifteverplichtingen van § 25, lid 6, UStG 1994 niet was nagekomen.

27. Firma Hans Bühler heeft tegen deze uitspraak beroep in *Revision* ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof.

28. Deze rechter heeft zijn twijfels over de eensgezindheid die bij de belastingplichtige, de belastingdienst van de stad Graz en het Bundesfinanzgericht bestaat over de toepasbaarheid van de regeling van driehoekstransacties.

29. Na te hebben opgemerkt dat twee „ondernemers” in de zin van de begripsomschrijving van § 25, lid 1, UStG 1994 zijn gevestigd in dezelfde lidstaat, namelijk de Bondsrepubliek Duitsland, werpt deze rechter de vraag op welk gevolg, gelet op het bepaalde in artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn, moet worden verbonden aan het feit dat de goederen vanuit die lidstaat zijn verzonden of vervoerd, en welk element voor de kwalificatie van de transactie dus doorslaggevend is. Indien het alleen zou gaan om het door de belastingplichtige gebruikte btw-identificatienummer, wijst hij op de eventuele gevolgen van die uitkomst ingeval een btw-identificatie enkel het verrichten van driehoekstransacties als oogmerk heeft.

30. Ten slotte geeft het Verwaltungsgerichtshof te kennen er een ander standpunt dan de belastingdienst van de stad Graz en het Bundesfinanzgericht op na te houden betreffende de rechtsgevolgen die, gelet op de artikelen 41 en 42 van de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof met betrekking tot de correctie van facturen, ontstaan bij niet-nakoming van de aangifteverplichtingen.

31. Daarom heeft het Verwaltungsgerichtshof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een beslissing over de volgende prejudiciële vragen:

„1) Moet artikel 141, onder c), van [de btw-richtlijn], waarvan overeenkomstig artikel 42 (juncto artikel 197) van [de btw-richtlijn] de niet-toepassing van artikel 41, eerste alinea, van [de btw-richtlijn] afhankelijk is, aldus worden uitgelegd dat niet is voldaan aan de daarin gestelde voorwaarde wanneer de belastingplichtige in de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd, gevestigd is en voor btw-doeleinden is geregistreerd, ook wanneer deze belastingplichtige voor de concrete intracommunautaire verwerving het btw-identificatienummer van een andere lidstaat gebruikt?

- 2) Moeten de artikelen 42 en 265 juncto artikel 263 van [de btw-richtlijn] aldus worden uitgelegd dat enkel de tijdig ingediende lijst ertoe leidt dat artikel 41, eerste alinea, van [de btw-richtlijn] niet van toepassing is?”

III. Mijn analyse

A. Opmerkingen vooraf

32. Met zijn eerste prejudiciële vraag verzoekt de verwijzende rechter het Hof om voor het eerst te verduidelijken aan welke voorwaarden voor tenuitvoerlegging van de in artikel 141 van de btw-richtlijn in het leven geroepen regeling⁸ moet zijn voldaan opdat een intracommunautaire verwerving van goederen die door een belastingplichtige wordt verricht, met het oog op een daaropvolgende levering, op het grondgebied van diezelfde lidstaat, niet aan de btw van die lidstaat wordt onderworpen.

33. Aangezien het om een vereenvoudigingsmaatregel gaat, lijkt het mij van belang om vooraf deze maatregel te duiden in de meer algemene context van de regeling inzake het intracommunautaire handelsverkeer⁹, waarvan deze maatregel deel uitmaakt.

34. Artikel 141 van de btw-richtlijn neemt in wezen artikel 28 quater, E, punt 3), eerste tot en met vijfde streepje, van de Zesde richtlijn over.

35. Artikel 28 quater, E, van de Zesde richtlijn is ingevoerd bij artikel 1, lid 22, van richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388¹⁰, waarbij hoofdstuk XVI bis met de artikelen 28 bis tot en met 28 quaterdecies was ingevoegd, waarin de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen lidstaten¹¹ en, meer in het bijzonder, de vrijstellingsregeling werden geregeld.

36. De bepalingen van artikel 28 quater, E, van de Zesde richtlijn zijn inhoudelijk niet herzien sinds de wijziging ervan bij artikel 1, lid 13, van richtlijn 92/111/EEG van de Raad van 14 december 1992 tot wijziging van richtlijn 77/388 en tot invoering van vereenvoudigingsmaatregelen op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde.¹²

⁸ Hetzelfde geldt voor de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”). Zie de punten 34 e.v. van deze conclusie.

⁹ Zie voor een historisch overzicht conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:7, punten 24-29).

¹⁰ PB 1991, L 376, blz. 1.

¹¹ In punt 22 van het arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548), heeft het Hof eraan herinnerd: „Na te hebben vastgesteld dat nog niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van herkomst van de geleverde goederen zonder dat inbreuk wordt gemaakt op het beginsel dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waarin het eindverbruik plaatsvindt, heeft de gemeenschapswetgever in hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn namelijk een overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten ingevoerd, die is gebaseerd op een nieuw belastbaar feit, te weten de intracommunautaire verwerving van goederen (zevende tot en met tiende overweging van de considerans van richtlijn 91/680).”

¹² PB 1992, L 384, blz. 47, met inwerkingtreding overeenkomstig artikel 4 van deze richtlijn op 1 januari 1993.

37. Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde¹³, die volgens de bewoordingen van overweging 4 van deze verordening als doel heeft „te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel door maatregelen vast te stellen ter uitvoering van [de btw-richtlijn], met name betreffende de belastingplichtigen, de levering van goederen en diensten, en de plaats van de belastbare handelingen”, bevat geen bijzondere bepaling over de in de artikelen 138 tot en met 142 van de btw-richtlijn bedoelde vrijstellingen met betrekking tot intracommunautaire handelingen.¹⁴

38. Artikel 141 van deze richtlijn maakt dan ook deel uit van de algemene vrijstellingsregeling voor intracommunautaire verwervingen. Voor een beter begrip van de door deze bepaling in het leven geroepen regeling¹⁵ lijkt het mij ook noodzakelijk te wijzen op een aantal fundamentele begrippen aangaande het intracommunautaire handelsverkeer van goederen die voortspruiten uit de btw-richtlijn en de rechtspraak van het Hof.

39. Om te beginnen zijn ingevolge artikel 2, lid 1, onder b), i), van deze richtlijn de intracommunautaire verwervingen van goederen die binnen het grondgebied door een als zodanig handelende belastingplichtige van een lidstaat onder bezwarende titel worden verricht, aan btw onderworpen.¹⁶

40. In artikel 20, eerste alinea, van deze richtlijn wordt onder de „intracommunautaire verwerving van goederen” verstaan „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 de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer van het goed”.

41. In artikel 42 van de btw-richtlijn wordt het bijzondere geval behandeld van de verwerving met het oog op een daaropvolgende levering, net als in artikel 141, onder b), van deze richtlijn.

42. Als plaats van een intracommunautaire verwerving van goederen, dus als plaats waar de handeling wordt belast, „wordt [krachtens artikel 40 van deze richtlijn] aangemerkt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer”.

43. Verder geldt, zoals het Hof in herinnering heeft gebracht, wat volgt:

- „de intracommunautaire levering van een goed en de intracommunautaire verwerving daarvan [vormen] in werkelijkheid één enkele economische verrichting [...], hoewel deze verrichting zowel voor de partijen daarbij als voor de belastingautoriteiten van de betrokken lidstaten andere rechten en verplichtingen in het leven roept”¹⁷;

13 PB 2011, L 77, blz. 1. Deze verordening treedt met uitzondering van een aantal bepalingen van de artikelen 3, 11, 23 en 24 in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie* en is vanaf 1 juli 2011 van toepassing (zie artikel 65 van deze verordening). Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde is ingetrokken [(PB 2005, L 288, blz. 1), zie artikel 64 van verordening nr. 282/2011].

14 Zie voor de toekomst het voorstel voor een uitvoeringsverordening van de Raad van 4 oktober 2017 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen [COM(2017) 568 final], dat alleen betrekking heeft op artikel 138 van de btw-richtlijn.

15 Opgemerkt moet worden dat deze regeling niet verplicht is. Afnemers kunnen ervoor kiezen dat de principiële regeling op hen van toepassing is, waarbij de belastingplichtige tussenhandelaar moet voldoen aan verplichtingen die op hem rusten hetzij in de lidstaat van vertrek van het goed, waar hij een intracommunautaire levering verricht, hetzij in de lidstaat van aankomst van het goed, waar hij een intracommunautaire verwerving gevolgd door een interne voor de eindafnemer belaste levering verricht.

16 Ingevolge lid 1, onder a) van dit artikel wordt btw geheven over „de leveringen van goederen, die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

17 Zie arrest van 27 september 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 23).

- „[z]o heeft elke intracommunautaire verwerving die overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn [¹⁸] wordt belast in de lidstaat van aankomst van de intracommunautaire verzending of het intracommunautair vervoer van goederen, als pendant een krachtens artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van deze richtlijn in de lidstaat van aanvang van deze verzending of dat vervoer vrijgestelde levering [¹⁹] (arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder, C-245/04, EU:C:2006:232)”²⁰;
- „[b]ijgevolg kan met het vrijstellen van een intracommunautaire levering, als tegenhanger van een intracommunautaire verwerving, dubbele belasting – en dus schending van het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit – worden vermeden”²¹, en
- „de intracommunautaire verwerving van een goed [vindt] pas [plaats] en de intracommunautaire levering [wordt] eerst [...] vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoonst dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering ingevolge deze verzending of dit vervoer fysiek heeft verlaten”²².

44. Ten slotte geldt enkel voor de driehoekstransacties een bijzondere bepaling in de btw-richtlijn, namelijk artikel 141, waarin deze transacties worden gedefinieerd. Blijkens dit artikel moet daarbij sprake zijn van drie belastingplichtigen die in drie verschillende lidstaten voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, met als bijzonderheid dat de betrokken goederen door de eerste belastingplichtige naar de derde belastingplichtige worden verzonden of vervoerd.

45. Zij moeten dus worden onderscheiden van de – eerder door het Hof onderzochte – opeenvolgende of kettingtransacties die op dezelfde goederen betrekking hebben en tot één enkel intracommunautair vervoer hebben geleid²³, al kunnen de uitkomsten met elkaar verband houden.²⁴

46. In die situaties ging het er namelijk om, bij ontstentenis van een bijzondere bepaling de voorwaarden te bepalen voor de tenuitvoerlegging van het vrijstellingsbeginsel voor de intracommunautaire levering om „de doelstelling [...], te weten de overdracht van de belastingopbrengst naar de lidstaat waar het eindverbruik van de geleverde goederen plaatsvindt, op eenvoudige wijze te verwezenlijken” en te „zorg[en] voor een duidelijke afbakening van de fiscale soevereiniteit van de betrokken lidstaten”.²⁵

47. Toen heeft het Hof om te beginnen voor recht verklaard dat „deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen [kan] worden toegerekend en [...] alleen deze ene levering vrijgesteld [is] overeenkomstig artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn”²⁶, en „[d]eze uitlegging geldt ongeacht welke belastingplichtige – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – de macht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken”.²⁷

18 Thans artikel 2, lid 1, onder b), i), van de btw-richtlijn.

19 Thans artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

20 Zie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 24).

21 Zie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 25).

22 Zie arrest van 27 september 2007, Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 42). Zie ter illustratie van de gevolgen van het niet-naleven van deze voorwaarde, arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punten 41 en 42).

23 Zie ter illustratie wat betreft transacties waarbij meer dan twee belastingplichtigen zijn betrokken, arresten van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet Trading (C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217); 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592); 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455), en 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599).

24 Zie, voor de vergelijking met de voor driehoekstransacties geldende regeling, conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 65).

25 Zie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, punt 40).

26 Thans artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn.

27 Zie arrest van 6 april 2006, EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2006:232, dictum, punt 1).

48. Later heeft het Hof gepreciseerd²⁸ dat „de handeling waaraan dit vervoer moet worden toegerekend, namelijk de eerste dan wel de tweede levering [...], moet worden bepaald op basis van een globale beoordeling van alle omstandigheden van de zaak teneinde uit te maken voor welke van deze twee leveringen is voldaan aan alle voorwaarden betreffende een intracommunautaire levering”.²⁹

49. Evenwel rijst voor de toepassing van artikel 141 van de btw-richtlijn de vraag aan welke levering het intracommunautaire vervoer moet worden toegerekend, niet wegens de voorwaarden die in dit artikel in de punten b) en c) worden vermeld, te weten, in de eerste plaats, een verwerving van goederen „verricht met het oog op een daaropvolgende levering van deze goederen”³⁰ in de lidstaat van de plaats van aankomst van de goederen door een belastingplichtige, en, in de tweede plaats, een rechtstreekse verzending of vervoer van de aldus verworven goederen naar degene voor wie de daaropvolgende levering wordt verricht.

50. Hoewel de vragen van de verwijzende rechter betrekking hebben op de btw-identificatie van de betrokken belastingplichtigen in drie verschillende lidstaten, acht ik het bijgevolg noodzakelijk te benadrukken³¹ dat niet alleen deze identificatie kenmerkend is voor een driehoekstransactie. Doorslaggevend zijn de voorwaarden waaronder de betrokken economische transactie wordt verricht. Zo moet daarbij sprake zijn van een eerste afnemer, of anders gezegd een koper-verkoper die gelijktijdig besluit de goederen voor doorverkoop te verwerven en rechtstreeks van zijn leverancier naar zijn afnemer te doen vervoeren. In dat geval zal het recht om als eigenaar over het goed te beschikken noodzakelijkerwijs op de eerste afnemer zijn overgegaan, aangezien hij als „degene die het initiatief neemt tot het vervoer de intracommunautaire verwerving verricht”³².

51. Bijgevolg lijkt het mij van wezenlijk belang, alvorens over vereenvoudiging te spreken, dat eerst wordt nagegaan of sprake is van deze bijzondere omstandigheden, op grond waarvan driehoekstransacties kunnen worden onderscheiden van opeenvolgende of kettingtransacties.³³

52. Hetzelfde geldt voor de meer algemene voorwaarden van de intracommunautaire handelingen, zoals het feit dat de verzending of het vervoer wel degelijk hebben plaatsgevonden³⁴ en dat de laatste afnemer van de daaropvolgende levering is aangewezen als de in de betrokken lidstaat tot voldoening van de btw gehouden persoon³⁵.

53. Bijgevolg kan op de twee vragen van de verwijzende rechter over de tenuitvoerlegging van de vereenvoudigingsmaatregel die bij artikel 141 van de btw-richtlijn ten gunste van de belastingplichtige tussenhandelaar is ingevoerd, zinvol worden geantwoord voor zover de in het hoofdgeding betrokken intracommunautaire verwerving gevolgd wordt door een interne levering.

²⁸ Zie arrest van 16 december 2010, Euro Tyre Holding (C-430/09, EU:C:2010:786, punten 27 e.v.).

²⁹ Zie punt 44 van dat arrest.

³⁰ Cursivering van mij.

³¹ Zoals het Hof dit onder de aandacht van partijen heeft gebracht met zijn vraag voor mondelinge beantwoording ter terechtzitting.

³² Volgens de formulering die is gebruikt in de conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak EMAG Handel Eder (C-245/04, EU:C:2005:675, punt 66).

³³ Zie ter vergelijking de gevallen die staan vermeld in het verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement van 23 november 1994 over de werking van de btw-overgangsregeling voor intracommunautaire transacties [COM(94) 515 def., hierna: „verslag van 1994”], waar in punt 247 wordt vermeld: „In het omgekeerde geval waarin B de goederen in ontvangst neemt in lidstaat 1, of indien zijn koper C zich in eigen naam en voor eigen rekening belast met het vervoer naar de lidstaat van aankomst 2 [waarvoor van wege de samenhang met punt 4 van deze conclusie, moet worden gelezen „3”], verricht B een binnenlandse aankoop in lidstaat 1, gevolgd door een intracommunautaire levering vanuit die lidstaat.” Zie ter illustratie van het eerste geval, arrest van 26 juli 2017, Toridas (C-386/16, EU:C:2017:599, punten 12, 13 en 40).

³⁴ Zie punt 43, vierde streepje, van deze conclusie.

³⁵ Deze voorwaarde staat vermeld in artikel 42 en artikel 141, onder e), van de btw-richtlijn. Indien daaraan niet wordt voldaan, is artikel 41 van deze richtlijn van toepassing. De voorwaarde wordt aldus geformuleerd: „voor zover de afnemer niet aantoont dat de btw op [de] verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40”. Zie punt 85 van deze conclusie en de punten 6 en 17 van de verwijzingsbeslissing.

B. Eerste prejudiciële vraag

54. De eerste prejudiciële vraag strekt tot onderzoek van de in artikel 141 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde dat ieder van de drie belastingplichtigen in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd. Met deze vraag wordt verzocht om verduidelijking of moet worden volstaan met de vaststelling zonder meer dat drie verschillende identificatienummers worden gebruikt dan wel of veeleer moet worden nagegaan of bij de belastingplichtige tussenhandelaar sprake is van verschillende identificaties.

55. Opgemerkt moet worden dat artikel 141, onder a) en onder e), als enige beperking uitdrukkelijk stelt dat de belastingplichtige die een daaropvolgende levering verricht in de lidstaat van de plaats van de intracommunautaire verwerving van de goederen, dat wil zeggen de plaats waar de goederen aankomen, daar niet is „gevestigd”.

56. In de verschillende taalversies, met name de Spaanse, de Duitse, de Engelse, de Italiaanse en de Poolse taalversie³⁶, wordt enkel dit voorbehoud gemaakt.

57. Dit wordt gerechtvaardigd door de doelstelling die met de betrokken bepaling wordt nagestreefd. Immers, zoals in punt 248 van het verslag van 1994 in herinnering wordt gebracht, hebben „de vereenvoudigingsmaatregelen [...] ten doel [de tussenhandelaar] te ontslaan van de identificatie-^[37] en aangifteverplichtingen in [de lidstaat van aankomst van de goederen]”, wanneer hij daar een intracommunautaire verwerving van goederen gevolgd door een interne levering in diezelfde lidstaat verricht, die volgens de in die lidstaat toepasselijke bepalingen aan btw is onderworpen.³⁸

58. Het gaat er dan ook om dat „de belasting van de intracommunautaire verwerving die in principe belastbaar is in [de lidstaat van aankomst van het vervoer], „buiten werking wordt gesteld’ en dat de belasting van de door [de tussenhandelaar aan de eindafnemer] verrichte verkoop wordt verschoven naar [de eindafnemer]”.³⁹

59. Indien aan alle andere voorwaarden van artikel 141 van de btw-richtlijn is voldaan, inzonderheid de voorwaarde betreffende de aanwijzing van de belastingplichtige als de tot voldoening van de btw gehouden persoon, kan het gebruik van een btw-identificatienummer van een lidstaat voor een intracommunautaire verwerving dat niet een btw-identificatienummer is van de lidstaat van aankomst van de goederen, bijgevolg niet ertoe leiden dat in de lidstaat die de belastingplichtige tussenhandelaar voor btw-doeleinden heeft geïdentificeerd, belasting over deze verwerving wordt geheven.

60. De verwijzende rechter vraagt echter of artikel 141 van de btw-richtlijn, van toepassing is wanneer de belastingplichtige in de lidstaat van vertrek van de goederen is gevestigd en, meer in het bijzonder, hoe punt c) van dit artikel dient te worden uitgelegd. Bijgevolg vergen alle aspecten die ter discussie staan, verduidelijking.

³⁶ Zie de schriftelijke opmerkingen van de Oostenrijkse regering (punt 7). Vrije controle van de coherentie tussen de verschillende vertalingen.

³⁷ Zie artikel 214 van de btw-richtlijn betreffende de verplichtingen tot identificatie voor iedere handeling. Zie ook andermaal met betrekking tot de doelstelling om de goede werking van het btw-stelsel te waarborgen, arrest van 14 maart 2013, Ablesio (C-527/11, EU:C:2013:168, punten 18 en 19).

³⁸ Zie verslag van 1994, punt 246 betreffende de principes van de belastingheffing.

³⁹ Zie verslag van 1994, punt 249.

61. In de eerste plaats zouden, zoals de verwijzende rechter heeft uiteengezet, de bewoordingen van artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn, betreffende de verzending of het vervoer van goederen „vanuit een andere lidstaat dan die waarin [de tussenhandelaar] voor btw-doeleinden geïdentificeerd is”, letterlijk kunnen worden uitgelegd in die zin dat de gevallen waarin de belastingplichtige in de lidstaat van vertrek van de goederen gevestigd is of zelfs geïdentificeerd, van de werking van dit artikel zijn uitgesloten, zonder dat acht wordt geslagen op de identificatie die de tussenhandelaar bij de verrichting van de transactie heeft gekozen.

62. In de tweede plaats zou een dergelijke uitlegging geen unicum zijn. Zoals B. Terra en J. Kajus opmerken, geldt in verschillende lidstaten dat identificatie in de lidstaat van vertrek van de goederen tot uitsluiting leidt.⁴⁰

63. In de derde plaats zou een praktische rechtvaardiging bestaan. Aangezien de vestiging in een lidstaat rechten⁴¹ en verplichtingen op het gebied van de belastingheffing en de aangifte in het leven roept, zou de vereenvoudigingsmaatregel de belastingplichtige geen voordeel opleveren.

64. In de vierde plaats zou uitsluiting van de gevallen waarin de belastingplichtige in de lidstaat van vertrek van de goederen is geïdentificeerd, het voordeel bieden dat de gevallen waarin doelgericht een btw-identificatie wordt verkregen uitsluitend om aan driehoekstransacties te kunnen deelnemen, worden beperkt. Dienaangaande heeft, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, de Commissie in het verslag van 1994 het belang van een zekere waakzaamheid benadrukt.⁴²

65. Deze verschillende argumenten moeten mijns inziens om de hierna uiteengezette redenen worden afgewezen.

66. Meteen al kan worden tegengeworpen dat een letterlijke uitlegging van artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn⁴³ ertoe leidt dat gevallen waarin een btw-identificatienummer in de lidstaat van vertrek van de goederen niet alleen in verband met de vestiging van de belastingplichtige is toegekend, worden uitgesloten. Die uitsluiting kan echter niet door aangifteverplichtingen worden gerechtvaardigd.⁴⁴

67. Voorts ben ik, uitgaande van de vaststelling dat er geen bijzondere bepalingen zijn voor gevallen met verschillende registraties, meer fundamenteel van mening dat artikel 141 van deze richtlijn zowel in enge als in teleologische zin moet worden uitgelegd.

68. Enerzijds moeten de bepalingen van artikel 141 van de btw-richtlijn namelijk eng worden uitgelegd wegens de doelstelling ervan, te weten de invoering van een vereenvoudigingsmaatregel met als logische keerzijde een uitsluiting, met name van de gevallen van btw-identificatie in de lidstaat van aankomst van de goederen. Met andere woorden, uit de algemene bewoordingen kan niet worden afgeleid dat identificatie van de belastingplichtige in de lidstaat van vertrek van de goederen onder de uitsluiting valt.

69. Deze logica kan, wat de toepassing van artikel 141, onder a) van deze richtlijn betreft, niet in twijfel worden getrokken door de vaststelling dat niet alleen de vestiging in de lidstaat van aankomst van de goederen van de werking van dit artikel moet worden uitgesloten, maar ook de btw-identificatie zonder meer van de belastingplichtige in die lidstaat. Deze voorwaarde volgt namelijk vanzelfsprekend

40 Terra, B., en Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives, Introduction to European VAT*, deel 1, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2017, blz. 619, met name voetnoot 601. Zie ook bij wijze van voorbeeld de Franse circulaire BOI-TVA-CHAMP-20-40-20120912, beschikbaar op het volgende internetadres: <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1342-PGP.html>, punt 240, en het commentaar op de Belgische wetgeving in Baltus, F., *La TVA: fondements et mécanismes*, 2e uitgave, Larcier, Brussel, 2016, blz. 163.

41 In een aantal nationale wettelijke regelingen is er verband tussen de sociale of fiscale identificatienummers van een onderneming die in de betrokken lidstaat is gevestigd. Vanuit die identificatie wordt dan ook automatisch het intracommunautaire btw-nummer toegekend.

42 Zie de punten 252, 254 en 255 van dit verslag.

43 Zie punt 61 van deze conclusie.

44 Zie punt 63 van deze conclusie.

uit de met die bepaling nagestreefde doelstelling te voorkomen dat de belastingplichtige tussenhandelaar zich voor btw-doeleinden moet identificeren. Het verslag van 1994, waarin wordt verwezen naar het gebruik door de belastingplichtige tussenhandelaar van het „identificatienummer dat hem is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van aankomst van het goederenvervoer”, bevestigt deze zienswijze.⁴⁵

70. Anderzijds ben ik, net als de Commissie, van mening dat de bepalingen van artikel 141 van de btw-richtlijn in hun geheel moeten worden gelezen en in samenhang met het bepaalde in artikel 265⁴⁶ van deze richtlijn, waarop wordt gedoeld in artikel 42 van deze richtlijn en dat betrekking heeft op de inhoud van de lijst die moet worden vastgesteld bij een intracommunautaire verwerving met het oog op een daaropvolgende levering. De woorden „het nummer waaronder [de verwerper] voor btw-doeleinden [...] is geïdentificeerd en waaronder hij [deze] verwerving [...] heeft verricht”, veronderstellen een vrije keuze tussen verschillende nummers. Deze bewoordingen komen terug in artikel 41 van dezelfde richtlijn, waarin de plaats van de intracommunautaire verwervingen wordt bepaald.

71. Deze uitlegging wordt gerechtvaardigd door het doel van de betrokken regeling. De controle op de belastingheffing op de plaats waar het goed uiteindelijk verbruikt wordt, vormt mijns inziens een voldoende rechtvaardiging voor de keuze van de Uniewetgever om in artikel 141 van de btw-richtlijn elke vereenvoudiging niet uit te sluiten wanneer de tussenhandelaar of eerste verwerper nog een andere identificatie heeft, en wel in de lidstaat van vertrek van de goederen waar deze belastingplichtige is gevestigd.⁴⁷

72. Een andere uitkomst waarbij een belastingplichtige zijn btw-identificatie niet kan kiezen, zou een aanzienlijk onderscheid in het leven roepen in de wijze waarop de belastingplichtigen behandeld worden en zou de uitoefening van economische activiteiten kunnen beperken, terwijl het individuele btw-identificatienummer slechts een bewijsmiddel is.⁴⁸

73. Bovendien rechtvaardigt, zoals de Oostenrijkse regering heeft benadrukt⁴⁹, de economische realiteit dat de administratieve lastenverlichting⁵⁰ verder wordt aangemoedigd door de belastingplichtigen de vrijheid te laten zich voor intracommunautaire handelingen te identificeren en door de rechtszekerheid met betrekking tot de transacties voor de uiteindelijke afnemer te waarborgen.⁵¹ Evenzo is ter terechtzitting gewezen op het voordeel van de vereenvoudiging voor het beheer van de financiële middelen van de van btw-heffing vrijgestelde onderneming.

74. Ten slotte moet nog worden aangetoond welk belang de lidstaat waarin de belastingplichtige tussenhandelaar is geïdentificeerd, erbij heeft om een andere identificatie in de lidstaat van vertrek van de goederen tegen te werpen. In een dergelijk geval kan immers alleen die laatste lidstaat over de levering btw heffen.

⁴⁵ Zie punt 251 van dit verslag.

⁴⁶ Meer in het bijzonder lid 1, onder a), van artikel 265 van deze richtlijn.

⁴⁷ Deze uitkomst komt in lijn met de rechtspraak van het Hof op grond waarvan de vrijstelling voor een intracommunautaire levering niet mag afhangen van de toekenning of het doorgeven van een btw-identificatienummer dan wel de schrapping daarvan. Zie de punten 87 e.v. van deze conclusie.

⁴⁸ Zie arrest van 14 maart 2013, *Ablesio* (C-527/11, EU:C:2013:168, punten 20 en 32).

⁴⁹ Zie de punten 9-11 van de schriftelijke opmerkingen van deze regering.

⁵⁰ Zie voor meer algemene overwegingen over het verband tussen deze doelstelling en de groeistrategie van de Unie, met name voor het mkb, de toelichting bij het voorstel van 4 oktober 2017 voor een uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen [COM(2017) 568 final, blz. 3, zesde alinea].

⁵¹ Zie arrest van 27 september 2007, *Teleos e.a.* (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 48-50).

75. Op grond van al deze aspecten ben ik van mening dat, om niet te tornen aan hetgeen „noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de belasting”⁵² in de lidstaat van aankomst van de goederen, voor de tenuitvoerlegging van de vereenvoudigingsregeling van artikel 141 van de btw-richtlijn kan worden volstaan met de vaststelling van het gebruik van drie verschillende btw-nummers, mits, overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof⁵³, het gebruik van verschillende btw-identificatienummers niet frauduleus is.

76. Zoals de verwijzende rechter in herinnering heeft gebracht, kunnen omstandigheden zoals die welke door de Commissie zijn beschreven in haar verslag van 1994⁵⁴, namelijk ertoe leiden dat er vragen rijzen bij de keuze van een btw-identificatienummer voor het verrichten van driehoekstransacties.⁵⁵

77. Daarbij volgt meer in het algemeen uit het actieplan betreffende de btw van de Commissie⁵⁶ dat bij de huidige stand van de regelgeving een bijzondere waakzaamheid geboden is.

78. Gelet op al het voorgaande geef ik in overweging op de eerste prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 141, onder c), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de belastingplichtige die voldoet aan de identificatievoorwaarden als bedoeld onder a) van dit artikel, de verwerving van de goederen als bedoeld onder b) van dit artikel moet hebben verricht onder een btw-identificatienummer dat is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd voor de betrokken intracommunautaire verwerving, waarbij het niet van belang is of hij in die lidstaat gevestigd of geïdentificeerd is.

C. Tweede prejudiciële vraag

79. Deze vraag moet enkel worden onderzocht ingeval wordt bevestigd dat er sprake is van een driehoekstransactie.

80. Met deze tweede prejudiciële vraag wil de verwijzende rechter in wezen vernemen of naleving van de voorwaarden betreffende de opstelling van een lijst, zoals die zijn gesteld in de artikelen 263⁵⁷ en 265⁵⁸ van de btw-richtlijn, een materiële voorwaarde is voor toepassing van artikel 42 van deze richtlijn en dus voor de btw-vrijstelling ten gunste van de belastingplichtige tussenhandelaar overeenkomstig de in artikel 141 van deze richtlijn neergelegde regeling.⁵⁹

81. Meer concreet vraagt de verwijzende rechter welke gevolgen verbonden zijn aan het feit dat de lijsten voor de transacties die zijn verricht tussen oktober en december 2012, te laat zijn ingediend⁶⁰ en aan de daarna ingediende correcties om aan te geven dat het daarbij om driehoekstransacties ging.⁶¹

⁵² Zie arresten van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29), en 6 september 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 61).

⁵³ In verband te brengen met het arrest van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁵⁴ Zie de punten 254 en 255 van dit verslag.

⁵⁵ Dienaangaande moet worden vastgesteld dat na dit verslag geen bijzondere maatregel is genomen bij de wijziging van de btw-richtlijn en de formulering van de verordeningen.

⁵⁶ Zie de mededeling van 4 oktober 2017 van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité: Follow-up van het actieplan betreffende de btw. Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om in actie te komen [COM(2017) 566 final, punt 3.1.2, blz. 11].

⁵⁷ Meer in het bijzonder lid 1, eerste alinea, dat overeenkomt met artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn, dat is ingevoegd bij richtlijn 91/680 ter vervanging van artikel 22, lid 6, onder b), tweede alinea, eerste zin, van de Zesde richtlijn.

⁵⁸ Meer in het bijzonder lid 1, onder a) en onder b), dat overeenkomt met artikel 28 nonies van de Zesde richtlijn dat is ingevoegd bij richtlijn 91/680 ter vervanging van artikel 22, lid 6, onder b), vijfde alinea, eerste en tweede streepje, van de Zesde richtlijn.

⁵⁹ Zie punt 16 van de schriftelijke opmerkingen van de Oostenrijkse regering.

⁶⁰ Zie punt 28 van de verwijzingsbeslissing, waarin wordt verduidelijkt dat deze lijsten op 8 februari 2013 zijn ingediend, terwijl de indieningstermijn op 31 januari 2013 afliep.

⁶¹ Zie de punten 5 en 31 van de verwijzingsbeslissing. Deze correcties zijn ingediend op 10 april 2013.

82. Opgemerkt moet worden dat artikel 265 van de btw-richtlijn bepaalt welke gegevens de belastingplichtige moet opnemen in de overeenkomstig artikel 262 van deze richtlijn door hem op te stellen lijst. Welke gevolgen dit vereiste heeft voor het bepalen van de plaats waar de btw wordt geheven, wordt in artikel 42 van deze richtlijn uiteengezet.

83. Zo worden in artikel 42, onder a), juncto artikel 197, en meer in het bijzonder artikel 197, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn de materiële voorwaarden gepreciseerd. Daaruit volgt dat enkel wanneer eerst aan de voorwaarden van artikel 141 van deze richtlijn is voldaan, de „met het oog op een daaropvolgende levering”⁶² verrichte intracommunautaire verwerving wordt geacht aan de btw te zijn onderworpen in de lidstaat van aankomst van de goederen.

84. De in artikel 42, onder b), van de btw-richtlijn neergelegde voorwaarde van naleving „van de in artikel 265 bedoelde verplichtingen inzake de indiening van de aldaar bedoelde lijst” moet, in lijn met de vaste rechtspraak van het Hof, anders worden opgevat, als een formele voorwaarde louter ter waarborging dat in de lidstaat van het uiteindelijk verbruik van de goederen btw wordt geheven.

85. Om te beginnen moet gelet op de bewoordingen van artikel 42, eerste alinea, van de btw-richtlijn immers eraan worden herinnerd dat artikel 42, onder b), moet worden gelezen in het licht van de bepalingen van artikel 41 van deze richtlijn.⁶³ Dit laatste artikel vindt alleen toepassing „voor zover de afnemer niet aantoonbaar dat de btw op [de] verwerving is geheven overeenkomstig artikel 40”. Deze bewoordingen geven uitdrukking aan een voorwaarde die stringenter is en hebben een ruimere betekenis dan de bewoordingen van artikel 42 van dezelfde richtlijn, die louter zien op de indiening van een lijst. Ook dient rekening gehouden te worden met het doel van deze bepalingen, dat door het Hof in het arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet-Trading⁶⁴, in herinnering is gebracht, te weten „waarborgen dat de betrokken intracommunautaire verwerving aan de btw is onderworpen”.⁶⁵

86. Verder denk ik niet, anders dan de Oostenrijkse regering, dat als argument moet worden gebruikt dat artikel 42 van de btw-richtlijn anders is geformuleerd dan artikel 138 van deze richtlijn, dat hierover zwijgt. Mijns inziens belet bij de huidige stand van het Unierecht⁶⁶ niets dat aansluiting wordt gezocht bij de vaste rechtspraak van het Hof, die ook voor het onderhavige geval kan gelden en volgens welke, voor zover is voldaan aan de materiële en formele voorwaarden voor een intracommunautaire levering, het recht op de btw-vrijstelling niet mag afhangen van andere administratieve voorwaarden.

87. Zo heeft het Hof voor recht verklaard dat de btw-vrijstelling voor een intracommunautaire levering die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, niet kan worden geweigerd enkel omdat het bewijs van een dergelijke levering niet tijdig is geleverd.⁶⁷ Overigens heeft het Hof „de indiening van de lijst bij de belastingdienst” genoemd onder de formele verplichtingen van artikel 22 van de Zesde richtlijn, zoals die zijn geformuleerd in artikel 28 nonies van die richtlijn, thans, op dit punt, artikel 263 van de btw-richtlijn.⁶⁸

⁶² Artikel 42, onder a), van deze richtlijn.

⁶³ Dit artikel komt overeen met artikel 28 ter, A, lid 2, eerste en tweede alinea, van de Zesde richtlijn. Ook kan worden opgemerkt dat het, gelet op de gegevens die de verwijzende rechter en de Oostenrijkse regering in haar schriftelijke opmerkingen verstrekken, daarbij kan gaan om gevallen waarin de eindbestemming van de goederen niet bekend is of waarin, meer in het algemeen, niet is voldaan aan een van de materiële voorwaarden van artikel 42 van de btw-richtlijn.

⁶⁴ C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punten 32-36.

⁶⁵ Zie punt 33 van dat arrest.

⁶⁶ Zie, voor lopende voorstellen, mededeling van 4 oktober 2017 van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité: Follow-up van het actieplan betreffende de btw. Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om in actie te komen [COM(2017) 566 final, punt 3.1.1.1., onder b), blz. 9].

⁶⁷ Zie arrest van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, dictum, punt 1).

⁶⁸ Zie arrest van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 25).

88. Hetzelfde geldt, in situaties die ook in het hoofdgeding aan de orde kunnen zijn, voor de extra voorwaarden bovenop een geldige identificatie, zoals de voorwaarde dat de afnemer is geregistreerd in het systeem voor de uitwisseling van btw-informatie [VAT Information Exchange System (VIES)] of onder een belastingregeling voor intracommunautaire verwervingen valt⁶⁹, of dat het btw-identificatienummer van de afnemer is doorgegeven⁷⁰.

89. Volgens dezelfde logica kan de correctie van een verplichte vermelding op een factuur, te weten het btw-identificatienummer, terugwerkende kracht hebben.⁷¹ Bovendien kan de vrijstelling voor een intracommunautaire levering niet worden geweigerd op de enkele grond dat de belastingdienst van een andere lidstaat het btw-identificatienummer van de afnemer met terugwerkende kracht – tot vóór die levering – heeft geschrapt.⁷²

90. Ten slotte dient enerzijds rekening gehouden te worden met het feit dat iedere voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige een lijst moet indienen⁷³, waardoor de verstrekte gegevens kunnen worden geverifieerd. Anderzijds moet in een ruimer verband worden gewezen op de ontwikkeling van de Unieregelgeving betreffende de administratieve samenwerking op btw-gebied.⁷⁴ Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad van 7 oktober 2010 betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde⁷⁵, die op 1 januari 2012 in werking is getreden, stelt immers gemeenschappelijke regels en procedures vast, met name voor de uitwisseling van gegevens tussen de bevoegde nationale autoriteiten met als oogmerk de juiste toepassing van de btw.⁷⁶ Hierdoor worden de gevolgen van een onvolledige of te laat ingediende aangifte afgezwakt.

69 Zie arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punt 37).

70 Zie arresten van 27 september 2012, VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 51 en dictum), en 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punten 52 e.v.).

71 Zie arrest van 15 september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, dictum).

72 Zie arrest van 6 september 2012, Mecsek-Gabona [C-273/11, EU:C:2012:547, punten 60 en 61 (wat betreft de formele voorwaarde) en het dictum, punt 2].

73 Zie de artikelen 262 en 263 van de btw-richtlijn.

74 In verband te brengen met het arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet-Trading (C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217, punt 37).

75 PB 2010, L 268, blz.1.

76 Zie de volgende overwegingen van verordening nr. 904/2010:

„(7) Ten behoeve van de inning van de verschuldigde belasting dienen de lidstaten samen te werken om er voor te helpen zorgen dat de btw juist wordt geheven. Daarom moeten zij niet alleen toezien op de juiste toepassing van de in hun eigen grondgebied verschuldigde belasting, maar zouden ook de andere lidstaten moeten bijstaan om te zorgen voor de juiste toepassing van de belasting die verband houdt met een op hun grondgebied verrichte activiteit maar verschuldigd is in een andere lidstaat.

(8) Het toezicht op de juiste toepassing van de btw op grensoverschrijdende handelingen die in een andere lidstaat dan die waar de leverancier of dienstverrichter is gevestigd, belastbaar zijn, is afhankelijk van de inlichtingen die in het bezit zijn van de lidstaat van vestiging of die veel gemakkelijker door die lidstaat kunnen worden verkregen. Voor een efficiënte controle van deze handelingen moet de lidstaat van vestiging bepaalde inlichtingen derhalve verzamelen of in staat zijn die te verzamelen.

[...]

(19) De lidstaat van verbruik heeft de primaire verantwoordelijkheid om ervoor te zorgen dat niet in de Unie gevestigde leveranciers aan hun verplichtingen voldoen. [...]”

91. Dit „beginsel van afwijzing van formalisme”⁷⁷, dat van oudsher is gebaseerd op het objectieve karakter van de begrippen in de btw-richtlijn en het beginsel van fiscale neutraliteit, kent echter twee uitzonderingen, die van toepassing zijn wat ook het uit een Unierechtelijke regel voortvloeiende voordeel zij.⁷⁸ Het betreft in de eerste plaats het opzettelijk deelnemen aan belastingfraude⁷⁹ en in de tweede plaats het niet leveren van het bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan⁸⁰.

92. Juist die uitzondering verklaart volgens mij, anders dan de Oostenrijkse regering aanvoert⁸¹, de uitkomst waarvoor is gekozen in het arrest van 22 april 2010, X en fiscale eenheid Facet-Facet-Trading⁸², aangezien het Hof heeft vastgesteld dat de betrokken goederen niet daadwerkelijk in de lidstaat van identificatie waren binnengebracht.⁸³

93. Bijgevolg ben ik van mening dat het recht op de btw-vrijstelling uitsluitend moet voortvloeien uit de naleving van de voorwaarden die zijn vastgesteld in artikel 141 en artikel 42, onder a), van de btw-richtlijn, waarbij de in artikel 42, onder b), neergelegde voorwaarde slechts een praktische uitvoeringswijze vaststelt.

94. Ingeval het Hof dit standpunt evenwel niet deelt, moet, zoals de Commissie heeft benadrukt, in aanmerking worden genomen dat de discussie in het hoofdgeding niet gaat over het ontbreken van een lijst of het ontbreken van enige andere aangifte.

95. Ik geef daarom in overweging op de tweede prejudiciële vraag te antwoorden dat artikel 42, onder b), van deze richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingdienst van een lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend dat door de belastingplichtige voor een intracommunautaire verwerving met het oog op een daarop volgende levering is gebruikt, deze belastingplichtige de btw-vrijstelling weigert enkel omdat de in artikel 265 van deze richtlijn bedoelde lijst door de belastingplichtige te laat is ingediend of naderhand is gecorrigeerd, terwijl er geen ernstige aanwijzing is dat er sprake is van fraude en is vastgesteld dat aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan.

IV. Conclusie

96. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de door het Verwaltungsgerichtshof gestelde prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 141, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat de belastingplichtige die voldoet aan de identificatievoorwaarden als bedoeld onder a) van dit artikel, de verwerving van de goederen als bedoeld onder b) van dit artikel moet hebben verricht onder een identificatienummer voor de belasting over de toegevoegde waarde

⁷⁷ Volgens de uitdrukking die in de conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:204, punten 82 e.v.) is gebruikt. Zijn redenering is gebaseerd op twee beginselen die vermeld zijn in het arrest van 27 september 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31), en recent zijn overgenomen in het arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punten 36-38).

⁷⁸ Zie arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455, punten 42-49).

⁷⁹ Zie arrest van 20 oktober 2016, Plöckl (C-24/15, EU:C:2016:791, punten 44 en 45). Zie ook bij wijze van voorbeeld het geval waarin in een driehoeksrelatie op frauduleuze wijze geen aangifte wordt gedaan in de lidstaat van aankomst van de goederen, maar geen beroep wordt gedaan op de vereenvoudigingsmaatregel, arrest van 18 december 2014, Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti e.a. (C-131/13, C-163/13 en C-164/13, EU:C:2014:2455).

⁸⁰ Zie arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre (C-21/16, EU:C:2017:106, punten 42 en 43).

⁸¹ Zie de punten 23, 27 en 39 van de schriftelijke opmerkingen van deze regering.

⁸² C-536/08 en C-539/08, EU:C:2010:217.

⁸³ Zie de punten 41 en 42 van dit arrest.

(btw) dat is toegekend door een andere lidstaat dan de lidstaat van waaruit de goederen worden verzonden of vervoerd voor de betrokken intracommunautaire verwerving, waarbij het niet van belang is of hij in die lidstaat gevestigd of geïdentificeerd is.

- 2) Artikel 42, onder b), van richtlijn 2006/112 moet aldus worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat de belastingdienst van een lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend dat door de belastingplichtige voor een intracommunautaire verwerving met het oog op een daarop volgende levering is gebruikt, deze belastingplichtige de btw-vrijstelling weigert enkel omdat de in artikel 265 van deze richtlijn bedoelde lijst door de belastingplichtige te laat is ingediend of naderhand is gecorrigeerd, terwijl er geen ernstige aanwijzing is dat er sprake is van fraude en is vastgesteld dat aan de materiële voorwaarden voor de vrijstelling is voldaan.”