



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
H. SAUGMANDSGAARD ØE
van 6 april 2016¹

Zaak C-24/15

Josef Plöckl
tegen
Finanzamt Schrobenhausen

[verzoek van het Finanzgericht München (belastingrechtbank München, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Fiscale bepalingen — Belasting over de toegevoegde waarde — Zesde richtlijn — Artikel 28 quater, A, onder a) en d) — Intracommunautaire overbrenging — Vrijstelling — Mogelijkheid voor de staat van oorsprong vrijstelling te weigeren op grond van het niet meedelen van het door de staat van bestemming toegekende btw-identificatienummer”

I – Inleiding

1. Bij beschikking van 4 december 2014, ingekomen bij het Hof op 21 januari 2015, heeft het Finanzgericht München (belastingrechtbank München) een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van de artikelen 22, lid 8, en 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), 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 L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005 (PB L 345, blz. 19) (hierna: „Zesde richtlijn”).

2. Deze vraag is gerezen in een geding tussen J. Plöckl en het Finanzamt Schrobenhausen (belastingdienst Schrobenhausen; hierna: „Finanzamt”) inzake de weigering door het Finanzamt de overbrenging door Plöckl van een voor zijn onderneming bestemd motorvoertuig van het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland naar dat van het Koninkrijk Spanje vrij te stellen op grond dat Plöckl het Finanzamt niet het door Spanje toegekende identificatienummer voor de belasting op de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) had meegedeeld.

II – Toepasselijke bepalingen

A – *Unierecht*

3. Bij artikel 411 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) is de Zesde richtlijn ingetrokken.

¹ — Oorspronkelijke taal: Frans.

4. Volgens artikel 413 is richtlijn 2006/112 op 1 januari 2007 in werking getreden. Uit de door de verwijzende rechter verstrekte feiten blijkt dat de handeling waar het in het hoofdgeding om draait, namelijk de overbrenging door Plöckl van een voor zijn onderneming bestemde auto van Duitsland naar Spanje, heeft plaatsgevonden op 20 oktober 2006. Richtlijn 2006/112 was derhalve ten tijde van de relevante feiten in het hoofdgeding nog niet in werking getreden.

5. Hieruit volgt dat het bepaalde in de Zesde richtlijn in deze zaak van toepassing is.

6. Artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn definieert de „levering van een goed” als de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken.

7. Artikel 22 van de Zesde richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van die richtlijn, voorziet in een aantal verplichtingen voor degenen die tot voldoening van de belasting gehouden zijn, die met name betrekking hebben op het indienen van aangiften, het voeren van een boekhouding, de facturering, de betaling van de btw en de indiening van een overzichtsstaat.

8. Artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van die richtlijn, luidt als volgt:

„De lidstaten kunnen, 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 [btw] 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. Artikel 28 bis van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

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

[...]

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

[...]

5. Met een levering van goederen onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld:

b) de overbrenging door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat.

Als overgebracht naar een andere lidstaat wordt beschouwd elke lichamelijke zaak die door of voor rekening van de belastingplichtige buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Gemeenschap wordt verzonden of vervoerd voor bedrijfsdoeleinden, voor zover het daarbij niet om een van de volgende handelingen gaat:

[...]

6. Met een intracommunautaire verwerving van een goed onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat door of voor rekening van de belastingplichtige wordt verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat waar het is vervaardigd, gewonnen, bewerkt, aangekocht, verworven in de zin van lid 1, of door de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijf in die andere lidstaat wordt ingevoerd.”

10. Artikel 28 quater, A, onder a) en d), van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

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

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

[...]

d) leveringen van goederen in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), die voor de bovenbedoelde vrijstellingen in aanmerking zouden zijn gekomen indien zij voor een andere belastingplichtige verricht waren.”

11. De verwijzende rechter citeert ook verordening (EG) nr. 1798/2003 van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van verordening (EEG) nr. 218/92 (PB L 264, blz. 1), zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 885/2004 van de Raad van 26 april 2004 (PB L 168, blz. 1) (hierna: „verordening nr. 1798/2003”).

12. Artikel 17 van verordening nr. 1798/2003, dat is ingelast in hoofdstuk IV („Uitwisseling van inlichtingen zonder voorafgaand verzoek”), luidt als volgt:

„Onverminderd de bepalingen van de hoofdstukken V en VI, gaan de bevoegde autoriteiten van de lidstaten over tot automatische of gestructureerde automatische uitwisseling van de in artikel 1 bedoelde inlichtingen met de bevoegde autoriteiten van de andere betrokken lidstaten in de volgende situaties:

1. wanneer de belastingheffing wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat van bestemming en de doeltreffendheid van het controlesysteem noodzakelijkerwijs afhangt van door de lidstaat van oorsprong verstrekte inlichtingen;
2. wanneer een lidstaat gegronde redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een inbreuk op de btw-wetgeving heeft of vermoedelijk heeft plaatsgevonden;
3. wanneer in de andere lidstaat gevaar voor belastingderving bestaat.”

13. Artikel 22, lid 1, – dat deel uitmaakt van hoofdstuk V („Opslag en uitwisseling van inlichtingen die specifiek betrekking hebben op intracommunautaire transacties”) – van verordening nr. 1798/2003 luidt als volgt:

„Elke lidstaat houdt een elektronische gegevensbank bij waarin hij de inlichtingen opslaat en verwerkt die hij overeenkomstig artikel 22, lid 6, onder b), in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van [de Zesde richtlijn] vergaart.

[...]”

14. De artikelen 23 en 24 van verordening nr. 1798/2003 regelen de wijze van automatische verstrekking van de overeenkomstig artikel 22 opgeslagen inlichtingen, die betrekking hebben op de btw-identificatienummers in elke lidstaat en op de totale waarde van de intracommunautaire leveringen van goederen tussen twee personen die een dergelijk nummer hebben.

B – *Duits recht*

15. In § 3, lid 1a, eerste zin, van het Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”), in de versie geldend in het litigieuze jaar, wordt als „levering onder bezwarende titel” beschouwd de overbrenging door een ondernemer van een bedrijfsgoed uit het nationale grondgebied naar een andere lidstaat van de Gemeenschap teneinde hierover te beschikken, met uitzondering van een slechts tijdelijk gebruik, ook als de ondernemer het goed heeft ingevoerd op het nationale grondgebied. Volgens de tweede zin van deze bepaling wordt de ondernemer aangemerkt als leverancier.

16. Overeenkomstig § 4, punt 1, onder b), UStG zijn intracommunautaire leveringen van belasting vrijgesteld.

17. In § 6a UStG is de intracommunautaire levering onder meer gedefinieerd als volgt:

„[...]”

(2) Ook een met een levering gelijkgestelde overbrenging van een goed wordt aangemerkt als intracommunautaire levering [...].

(3) De ondernemer moet aantonen dat aan de in de leden 1 en 2 gestelde voorwaarden is voldaan. [...]”

18. Krachtens § 17c van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsverordening van het UStG), in de versie geldend in het litigieuze jaar, rusten op de leverancier de volgende verplichtingen:

„(1) Bij intracommunautaire leveringen (§ 6a, leden 1 en 2, UStG) moet de ondernemer die binnen de werkingssfeer van de verordening valt, aan de hand van de boekhouding aantonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling, met inbegrip van vermelding van het btw-identificatienummer van de afnemer. Uit de boekhouding moet duidelijk en op eenvoudig controleerbare wijze blijken dat aan deze voorwaarden is voldaan.

[...]”

(3) In het geval van een met een levering gelijkgestelde overbrenging (§ 6a, lid 2, UStG) dient de ondernemer het volgende te vermelden:

[...]”

2. het adres en het btw-identificatienummer van het in de andere lidstaat gelegen bedrijfsonderdeel;

[...]”

III – Hoofdgeding en prejudiciële vraag

19. In de loop van 2006 heeft Plöckl een nieuwe auto gekocht en deze bestemd voor zijn eenmanszaak „HD Equipment”. Hij heeft dit voertuig op 20 oktober 2006 aan een Spaanse autohandelaar gezonden met het doel het voertuig in Spanje te verkopen. Op 11 juli 2007 is het voertuig door de onderneming HD Equipment verkocht aan de Spaanse onderneming D SL (hierna: „D”).

20. In zijn btw-aangiften voor het jaar 2006 heeft Plöckl voor die handelingen geen bedrag aangegeven en voor het jaar 2007 heeft hij een vrijgestelde intracommunautaire levering aangegeven. In zijn boekhouding heeft hij aangetekend dat het voertuig op 20 oktober 2006 naar Spanje is gezonden (hetgeen blijkt uit een CMR-vrachtbrief) en in 2007 aan D is verkocht (hetgeen blijkt uit een factuur van 11 juli 2007). Plöckl heeft geen btw-nummer van zijn onderneming in Spanje vermeld en heeft geen omzet in Spanje aangegeven. Uit het dossier dat de verwijzende rechter heeft verstrekt, blijkt dat op de factuur van Plöckl het btw-nummer van D werd vermeld.

21. Na een belastingcontrole ter plaatse was het Finanzamt van mening dat niet was voldaan aan de voorwaarden voor een intracommunautaire levering in 2007 en heeft het een naheffingsaanslag btw voor het jaar 2007 vastgesteld. Tijdens de daaropvolgende procedure voor het Finanzgericht München heeft dit gerecht erop gewezen dat het voertuig zich in 2007 reeds in Spanje bevond, waarop het Finanzamt die gewijzigde aanslag heeft ingetrokken.

22. Vervolgens heeft het Finanzamt de vaststelling van de btw over 2006 gewijzigd, omdat het van mening was dat de overbrenging van het voertuig naar Spanje in 2006 onderworpen was aan de btw en niet was vrijgesteld. Hiertegen heeft Plöckl bezwaar gemaakt, welk bezwaar door het Finanzamt is afgewezen. Volgens het Finanzamt was deze overbrenging niet vrijgesteld van btw omdat Plöckl geen btw-identificatienummer van zijn onderneming in Spanje had vermeld en dus niet het vereiste boekhoudkundige bewijs had geleverd. Tegen deze beslissing heeft Plöckl beroep ingesteld.

23. De Duitse belastingdienst heeft de Spaanse belastingautoriteiten niet van de zaak op de hoogte gesteld.

24. Volgens de verwijzende rechter zijn partijen in het hoofdgeding het erover eens dat er geen sprake is van belastingfraude.

25. De verwijzende rechter is van oordeel dat de overbrenging van het voertuig in 2006 naar Spanje overeenkomstig artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn onderworpen is aan de btw als een overbrenging van een bedrijfsgoed door een belastingplichtige naar een andere lidstaat. De plaats van die overbrenging zou volgens artikel 8, lid 1, onder a), eerste zin, van die richtlijn, in Duitsland zijn gelegen.

26. Van een intracommunautaire levering aan D is naar het oordeel van de verwijzende rechter geen sprake, aangezien er onvoldoende temporeel en materieel verband bestaat tussen de overbrenging van het voertuig naar Spanje en de verkoop ervan aan D. Hij wijst erop dat de verkoop een aantal maanden na de overbrenging plaatsvond en dat de koper op het moment van die overbrenging nog niet bekend was.

27. Bijgevolg zou het aan die rechter staan om te bepalen of de intracommunautaire levering door Plöckl onder de vrijstelling van artikel 28 quater, A, onder d), van de Zesde richtlijn valt, met name gelet op de omstandigheid dat Plöckl niet alles heeft gedaan wat van hem kan worden verlangd om een door de Spaanse autoriteiten toegekend Spaans btw-identificatienummer te vermelden.

28. De verwijzende rechter neigt naar de opvatting dat een intracommunautaire overbrenging in de omstandigheden zoals hierboven beschreven voor die vrijstelling in aanmerking komt.

29. De verwijzende rechter wijst erop dat op grond van artikel 28 quater, A, onder d), van de Zesde richtlijn een intracommunautaire overbrenging van belasting is vrijgesteld, indien daarvoor de vrijstelling van artikel 28 quater, A, onder a), van die richtlijn zou gelden „wanneer de overbrenging ten behoeve van een andere belastingplichtige zou zijn verricht”.

30. De verwijzende rechter stelt vast dat indien de in geding zijnde intracommunautaire overbrenging ten behoeve van een andere belastingplichtige zou zijn verricht, zij daadwerkelijk aan alle voorwaarden zou voldoen om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 28 quater, A, onder a), van die richtlijn. Plöckl, een belastingplichtige, heeft het voertuig immers van Duitsland naar Spanje gezonden om het voor bedrijfsdoeleinden te blijven gebruiken.

31. De verwijzende rechter merkt op dat de lidstaten – behalve in geval van fraude – geen andere voorwaarden mogen stellen dan de in artikel 28 quater, A, onder a), van de Zesde richtlijn genoemde, en in het bijzonder geen voorwaarden mogen stellen ten aanzien van de belastingheffing over de intracommunautaire verwerving van de goederen. Hij verwijst in dit verband naar de arresten Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punt 70) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 30 en 55).

32. Er zijn volgens de verwijzende rechter in het hoofdgeding geen serieuze aanwijzingen voor fraude. Plöckl zou alleen blijk hebben gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door ervan uit te gaan dat de overbrenging van het voertuig en de daaropvolgende verkoop aan D samen een vrijgestelde intracommunautaire levering vormden, hetgeen zou blijken uit zijn btw-aangiften en uit zijn boekhouding. Plöckl had in Duitsland weliswaar aangifte moeten doen van vrijgestelde intracommunautaire overbrenging alsmede van een intracommunautaire verwerving (artikel 28 bis, lid 6, van de Zesde richtlijn) die in Spanje belastbaar is (artikel 28 ter, A, lid 1, van die richtlijn), die gevolgd had moeten worden door een in Spanje belastbare levering van goederen aan D. Het feit dat belastingheffing in Spanje achterwege is gebleven, kan echter niet als fraude worden aangemerkt, aangezien Plöckl vanwege die intracommunautaire verwerving recht op aftrek van voorbelasting zou hebben gehad.

33. In die context vraagt de verwijzende rechter zich af of de belastingdienst vrijstelling mag weigeren wanneer de belastingplichtige het btw-nummer van zijn afnemer (in geval van een intracommunautaire overbrenging het bedrijfsonderdeel in een andere lidstaat) niet heeft vermeld.

34. Het antwoord op die vraag hangt volgens hem grotendeels af van de uitlegging van het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) in de context van een intracommunautaire overbrenging. Volgens de verwijzende rechter kan uit de punten 44, 46 en 51 van dat arrest worden opgemaakt dat vrijstelling van de btw moet worden verleend indien aan de materiële vereisten wordt voldaan, zelfs indien de belastingplichtige heeft verzuimd sommige formele verplichtingen na te leven. 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 hebben verhinderd. Het formele vereiste met betrekking tot het btw-identificatienummer kan derhalve volgens de verwijzende rechter het recht op btw-vrijstelling niet aantasten, wanneer aan de materiële vereisten is voldaan, hetgeen in het hoofdgeding het geval is.

35. In die omstandigheden heeft het Finanzgericht München de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Zijn de lidstaten op grond van de artikelen 22, lid 8, en 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van de [Zesde richtlijn] bevoegd vrijstelling voor een intracommunautaire levering (in casu een intracommunautaire overbrenging) te weigeren wanneer de leverancier weliswaar niet alles heeft gedaan wat van hem kan worden verlangd wat de formele vereisten inzake vermelding van het [btw]-identificatienummer betreft, maar er geen concrete aanwijzingen bestaan voor belastingfraude, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en ook is voldaan aan de overige voorwaarden voor vrijstelling?”

IV – Procedure bij het Hof

36. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 21 januari 2015 ter griffie van het Hof ingeschreven.

37. In deze procedure zijn schriftelijke opmerkingen ingediend door het Finanzamt, de Griekse regering, de Portugese regering en de Europese Commissie.

38. Ter terechtzitting van 20 januari 2016 zijn de vertegenwoordigers van het Finanzamt, de Duitse regering en de Europese Commissie gehoord in hun mondelinge opmerkingen.

V – Analyse van de prejudiciële vraag

39. De verwijzende rechter vraagt of de artikelen 22, lid 8, en 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van de staat van oorsprong vrijstelling weigert van een intracommunautaire overbrenging op grond dat de belastingplichtige een door de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld, wanneer er geen serieuze aanwijzing voor belastingfraude is, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en ook aan de overige vrijstellingsvoorwaarden is voldaan.

40. Een intracommunautaire overbrenging houdt in dat een belastingplichtige een bedrijfsgoed voor bedrijfsdoeleinden verplaatst van het grondgebied van een lidstaat naar dat van een andere lidstaat.

41. Een dergelijke handeling is in beginsel vrijgesteld van belasting in de staat van oorsprong en onderworpen aan de btw in de staat van bestemming met inachtneming van het beginsel van de neutraliteit van de btw. Het hoofdgeding heeft betrekking op de weigering door de staat van oorsprong (in casu de Bondsrepubliek Duitsland) vrijstelling te verlenen op grond van het feit dat de belastingplichtige geen door de staat van bestemming (in casu het Koninkrijk Spanje) toegekend btw-identificatienummer aan de Duitse autoriteiten heeft meegedeeld.

42. Ik wil wijzen op drie feitelijke vaststellingen door de verwijzende rechter. In de eerste plaats is hij van oordeel dat er geen serieuze aanwijzing voor fraude is. In de tweede plaats is volgens die rechter aan alle vereisten voldaan om in aanmerking te komen voor vrijstelling, met uitzondering van de verplichting het door de staat van bestemming toegekende btw-identificatienummer te vermelden. In de derde plaats benadrukt de verwijzende rechter dat de vermelding van dat nummer niet zou hebben bijgedragen aan de verheldering van de feiten, aangezien deze reeds duidelijk waren. In het licht van die drie vaststellingen zal ik de gestelde vraag beantwoorden.

A – Regeling die van toepassing is op intracommunautaire overbrengingen

43. De regeling inzake intracommunautaire overbrengingen is ingesteld bij de invoering van de „overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten” bij 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 de richtlijn 77/388 (PB L 376, blz. 1).

44. In het kader van die overgangsregeling wordt de intracommunautaire overbrenging enerzijds gelijkgesteld met een levering van goederen en vrijgesteld in de staat van oorsprong, en anderzijds met een intracommunautaire verwerving, die onderworpen is aan de btw in de staat van bestemming. Het op deze wijze behandelen van intracommunautaire overbrengingen is in overeenstemming met het doel van de overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten,

namelijk dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waar het eindverbruik plaatsvindt.²

1. Gelijikstelling van een intracommunautaire overbrenging met een levering van goederen onder bezwarende titel in de staat van oorsprong

45. Een intracommunautaire overbrenging is – gezien de definitie in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn – geen levering van goederen. Volgens die bepaling is immers voor de levering van goederen vereist dat de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken overgaat of wordt overgedragen. Bij een intracommunautaire overbrenging behoudt de belastingplichtige evenwel de macht om als eigenaar over de betrokken zaken te beschikken, aangezien die zaken alleen naar een bedrijfs onderdeel in een andere lidstaat worden overgebracht.

46. Die omstandigheid onderscheidt intracommunautaire overbrengingen van „gewone” intracommunautaire leveringen. Wanneer de macht om over een lichamelijke zaak als een eigenaar te beschikken wordt overgedragen aan een andere belastingplichtige (of aan een niet-belastingplichtige rechtspersoon) die als zodanig optreedt in een andere lidstaat, moet de handeling worden gekwalificeerd als een „gewone” intracommunautaire levering. Wanneer die macht daarentegen niet wordt overgedragen en het bewuste goed bestemd blijft voor de onderneming van de betrokken belastingplichtige, vormt de handeling een intracommunautaire overbrenging.

47. Bijgevolg deel ik de analyse van de verwijzende rechter dat de handelingen van Plöckl niet mogen worden gekwalificeerd als een „gewone” intracommunautaire levering aan D, maar moeten worden gekwalificeerd als een intracommunautaire overbrenging (namelijk de verzending van het voertuig naar Spanje) die wordt gevolgd door een levering van een goed aan D (als uitvloeisel van de verkoop van het voertuig). De kwalificatie „intracommunautaire levering” vereist mijns inziens immers dat de identiteit van de afnemer bekend is ten tijde van het vervoer of de verzending van het goed naar een andere lidstaat, hetgeen in het hoofdgeding volgens de vaststellingen door de verwijzende rechter niet het geval was.³

48. Uit het voorgaande volgt dat een intracommunautaire overbrenging niet louter op basis van de definitie in artikel 5, lid 1, van de Zesde richtlijn kan worden onderworpen aan de btw.

49. Artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn stelt een intracommunautaire overbrenging evenwel gelijk aan een levering van goederen onder bezwarende titel.

50. Het gebruik van de techniek van de gelijkstelling heeft een belangrijke praktische consequentie. Een intracommunautaire overbrenging is immers alleen onderworpen aan de btw wanneer wordt voldaan aan alle voorwaarden die artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn voor de gelijkstelling stelt. De vijf voorwaarden voor de gelijkstelling die in die bepaling worden genoemd, zijn de volgende:

- de overbrenging moet geschieden door of voor rekening van een belastingplichtige;
- de overbrenging moet een lichamelijke zaak van het bedrijf van de belastingplichtige betreffen;
- het goed moet buiten het in artikel 3 van deze richtlijn genoemde grondgebied worden vervoerd of verzonden, maar binnen de Unie (dus van het grondgebied van een lidstaat naar het grondgebied van een andere lidstaat);

2 — Arresten Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 22), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punten 37 en 38) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 27 en 28).

3 — Zie punt 26 van deze conclusie.

- het goed moet worden overgebracht voor bedrijfsdoeleinden;
- het goed wordt niet overgebracht ten behoeve van een van de in die bepaling genoemde handelingen.⁴

51. Verder is het op grond van de klassieke regels inzake de verdeling van de bewijslast aan de belastingdienst om aan te tonen dat aan die voorwaarden voor gelijkstelling is voldaan, voordat zij een intracommunautaire overbrenging aan de btw mag onderwerpen. Die taak van de belastingdienst wordt weliswaar vergemakkelijkt doordat de belastingplichtigen moeten voldoen aan aangifteverplichtingen⁵, maar dat neemt niet weg dat die dienst een intracommunautaire overbrenging niet aan de btw mag onderwerpen zonder te hebben aangetoond dat aan alle voorwaarden voor de gelijkstelling is voldaan.

52. Wat de plaats betreft van de met een levering van goederen gelijkgestelde intracommunautaire overbrenging, dienen de bepalingen te worden toegepast die de plaats van de levering van goederen regelen. Gelet op artikel 8, lid 1, onder a), van de Zesde richtlijn wordt de plaats van die „gelijkgestelde” intracommunautaire overbrenging geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat waar het goed zich op het tijdstip van de aanvang van de verzending of het vervoer bevindt, in casu de Bondsrepubliek Duitsland.

2. Vrijstelling van de intracommunautaire overbrenging in de staat van oorsprong

53. Artikel 28 quater, A, onder d), van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor leveringen van goederen in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), van die richtlijn „die voor de bovenbedoelde vrijstellingen in aanmerking zouden zijn gekomen indien zij voor een andere belastingplichtige verricht waren”.

54. Vanuit logisch oogpunt kan men zich afvragen wat het bestaansrecht is van deze bepaling, die de werkingssfeer van de vrijstellingen van artikel 28 quater, A, onder a) tot en met c), van de Zesde richtlijn uitbreidt. Volstaat immers niet de gelijkstelling in artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn om de intracommunautaire overbrengingen onder de werkingssfeer van die vrijstellingen te brengen?

55. Mijns inziens was die uitbreidingsbepaling noodzakelijk omdat in elke van de genoemde vrijstellingsbepalingen uitdrukkelijk sprake is van twee verschillende personen, te weten de verkoper en de afnemer. Aangezien bij een intracommunautaire overbrenging per definitie slechts één persoon betrokken is, was het noodzakelijk de werkingssfeer uit te breiden met de intracommunautaire overbrengingen die vrijgesteld zouden zijn indien zij „voor een andere belastingplichtige” waren verricht.

56. Ten slotte dienen nog de materiële vereisten te worden onderzocht waaraan een intracommunautaire overbrenging voor de vrijstelling krachtens artikel 28 quater, A, onder d), van de Zesde richtlijn moet voldoen. Die materiële vereisten variëren naargelang van de goederen die overgebracht worden, te weten nieuwe vervoermiddelen, accijnsproducten of andere goederen, waarop respectievelijk artikel 28 quater, A, onder b), c) en a), van de Zesde richtlijn betrekking heeft.

4 — In het hoofdgeding staat vast dat de overbrenging door Plöckl aan die laatste voorwaarde voldoet, zodat een onderzoek van de handelingen die in die bepaling worden opgesomd, niet nodig is.

5 — Zie met name artikel 22, lid 4, van de Zesde richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van die richtlijn.

57. Gezien de bewoordingen van de prejudiciële vraag gaat de verwijzende rechter ervan uit dat in casu artikel 28 quater, A, onder a), van de Zesde richtlijn van toepassing is, te weten de bepaling met betrekking tot de vrijstelling voor „overige goederen”. Dat betekent dat het door Plöckl overgebrachte voertuig geen „nieuw vervoermiddel” in de zin van artikel 28 bis, lid 2, en artikel 28 quater, A, onder b), van die richtlijn was; het staat aan de verwijzende rechter om dit vast te stellen.

58. Bijgevolg dienen de materiële vereisten om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 28 quater, A, onder a) en d), van de Zesde richtlijn te worden vastgesteld.

59. Aan de ene kant moet de betrokken handeling, gelet op artikel 28 quater, A, onder d), van die richtlijn, een intracommunautaire overbrenging in de zin van artikel 28 bis, lid 5, onder b), van bedoelde richtlijn zijn. Bijgevolg moet de handeling voldoen aan de vijf voorwaarden voor gelijkstelling die ik in punt 50 van deze conclusie heb genoemd.

60. Aan de andere kant stelt artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van dezelfde richtlijn de volgende materiële vereisten:

- de goederen moeten door de verkoper of door de afnemer of voor hun rekening buiten het in artikel 3 bedoelde grondgebied, maar binnen de Unie, worden verzonden of vervoerd (dat wil zeggen van het grondgebied van een lidstaat naar het grondgebied van een andere lidstaat), en
- de levering moet 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.

61. Mijns inziens impliceert het voldoen aan de vijf in punt 50 van deze conclusie genoemde voorwaarden voor gelijkstelling noodzakelijkerwijs dat is voldaan aan de materiële vereisten van artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Met name betekent het feit dat het goed „voor bedrijfsdoeleinden” wordt overgebracht, dat de overbrenging plaatsvindt voor een belastingplichtige „die als zodanig optreedt”.⁶

62. Dat betekent dat het enige aanvullende materiële vereiste van artikel 28 quater, A, onder a), van de Zesde richtlijn bestaat in de uitzonderingen die in de tweede alinea van die bepaling worden beschreven. Er zijn evenwel geen aanwijzingen in het aan het Hof voorgelegde dossier dat een van die uitzonderingen op Plöckl van toepassing is. Overigens noemt de verwijzende rechter deze bepaling evenmin in zijn prejudiciële vraag aan het Hof.

63. Uit het voorgaande vloeit voort dat de materiële vereisten waaraan Plöckl in het hoofdgeding moet voldoen om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 28 quater, A, onder a) en d), van de Zesde richtlijn qua strekking vergelijkbaar zijn met de voorwaarden voor gelijkstelling van artikel 28 bis, lid 5, onder b), van die richtlijn, zoals genoemd in punt 50 van deze conclusie. Dit gegeven is van groot belang voor het antwoord dat ik het Hof in overweging geef.⁷

6 — Uit de rechtspraak volgt dat een belastingplichtige als zodanig handelt wanneer hij handelingen verricht in het kader van zijn belastbare activiteit. Zie in die zin arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 49).

7 — Zie de punten 100-103 van deze conclusie.

3. Gelijktelling van een intracommunautaire overbrenging met een intracommunautaire verwerving van goederen onder bezwarende titel in de staat van bestemming

64. Artikel 28 bis, lid 3, van de Zesde richtlijn definieert de intracommunautaire verwerving van een goed als het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een roerende lichamelijke zaak die is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd.

65. Gelet op die definitie kan een intracommunautaire overbrenging geen intracommunautaire verwerving in de staat van bestemming van het goed zijn, omdat zij niet de overdracht van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken met zich brengt.⁸

66. Intracommunautaire overbrengingen worden evenwel bij artikel 28 bis, lid 6, van de Zesde richtlijn gelijkgesteld met intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel.

67. Wat de plaats van de met een intracommunautaire verwerving gelijkgestelde intracommunautaire overbrenging betreft, zijn de bepalingen inzake de plaats van de intracommunautaire verwervingen van toepassing. Gelet op artikel 28 ter, A, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt de plaats van die „gelijkgestelde” intracommunautaire overbrenging geacht zich te bevinden op het grondgebied van de Staat waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer, in casu het Koninkrijk Spanje.

B – Verplichting tot mededeling van het door de staat van bestemming toegekende btw-identificatienummer is een vormvereiste voor vrijstelling van intracommunautaire overbrengingen

68. Het hoofdgeding betreft de weigering van vrijstelling door het Finanzamt van een overbrenging van een auto van Duitsland naar Spanje door Plöckl op grond dat deze laatste het Finanzamt geen door Spanje toegekend btw-identificatienummer heeft meegedeeld.

69. Het Finanzamt, de Duitse regering en de Commissie hebben ter terechtzitting gewezen op het belang van de mededeling van het door de staat van bestemming toegekende btw-identificatienummer voor de controle van intracommunautaire transacties. Gezien het grote aantal transacties is het volgens hen in de praktijk onmogelijk om elke transactie apart te controleren. Derhalve controleren de belastingautoriteiten van de lidstaten deze transacties op geautomatiseerde wijze, hetgeen niet mogelijk zou zijn indien de belastingplichtigen niet verplicht waren het btw-identificatienummer van de ontvanger in de staat van bestemming mee te delen.

70. De verwijzende rechter en de Portugese regering hebben ook gewezen op het systeem van verordening nr. 1798/2003. Artikel 17 van die verordening voorziet in een automatische uitwisseling van inlichtingen tussen belastingdiensten in drie situaties, namelijk (1) wanneer de belastingheffing wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat van bestemming en de doeltreffendheid van het controlesysteem noodzakelijkerwijs afhangt van door de lidstaat van oorsprong verstrekte inlichtingen, (2) wanneer een lidstaat gegronde redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een inbreuk op de btw-wetgeving heeft of vermoedelijk heeft plaatsgevonden, en (3) wanneer in de andere lidstaat gevaar voor belastingderving bestaat.

71. Bovendien regelen de artikelen 22 tot en met 24 van verordening nr. 1798/2003 de elektronische opslag en de automatische uitwisseling van inlichtingen over intracommunautaire transacties, die betrekking hebben op de btw-identificatienummers in elke lidstaat en op de totale waarde van de intracommunautaire leveringen van goederen tussen twee houders van dergelijke nummers.

⁸ — Zie punten 45 en 46 van deze conclusie.

72. Aangezien de rechtspraak van het Hof aan het niet voldoen aan materiële vereisten andere consequenties verbindt dan aan het niet voldoen aan formele vereisten⁹, dient te worden vastgesteld of de verplichting om een door de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer mee te delen een formeel of een materieel vereiste is voor de verkrijging van de litigieuze vrijstelling.

73. In hun schriftelijke en mondelinge opmerkingen hebben het Finanzamt alsmede de Duitse en de Portugese regering betoogd dat deze verplichting niet als een formeel vereiste moest worden gekwalificeerd maar als een „materieel” vereiste, een „quasi-materieel” vereiste of ook een „formeel vereiste met materiële gevolgen”.

74. Ik ben evenwel van mening dat deze verplichting als een „formeel vereiste” moet worden gekwalificeerd en wel om de volgende redenen.

75. Aan de ene kant bestaat de door het Hof toegepaste methode voor de vaststelling van de materiële vereisten voor het recht op vrijstelling of aftrek van btw in een analyse van de tekst van de bepaling van de Zesde richtlijn waarin dat recht is neergelegd.¹⁰

76. In casu is de vrijstelling waar Plöckl aanspraak op maakt, neergelegd in artikel 28 quater, A, onder a) en d), van de Zesde richtlijn. In geen van beide bepalingen wordt evenwel de verplichting genoemd een door de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer mee te delen. De materiële vereisten die door een „analyse” van de bewoordingen van beide bepalingen kunnen worden vastgesteld, zijn in de punten 59 en 60 van deze conclusie opgesomd.

77. Aan de andere kant zijn de verplichting om zich voor btw-doeleinden te identificeren¹¹ en die om het btw-identificatienummer mee te delen¹² onveranderlijk door het Hof als formele vereisten voor zowel het recht op aftrek als op vrijstelling van intracommunautaire leveringen beschouwd. Er is voor zover ik weet geen enkele reden om op die rechtspraak terug te komen in de context van de vrijstelling van intracommunautaire overbrengingen.

78. Uit het voorgaande volgt dat Plöckl, door geen Spaans btw-identificatienummer aan het Finanzamt mee te delen, niet heeft voldaan aan een formeel vereiste dat de Duitse wetgever voor verkrijging van vrijstelling van intracommunautaire overbrengingen heeft gesteld. Dan moeten nu de gevolgen van het niet voldoen aan een dergelijk vereiste worden vastgesteld tegen de achtergrond van de door het Hof geformuleerde beginselen.

C – Rechtspraak over het niet voldoen aan de formele vereisten in btw-zaken

79. Kan de in artikel 28 quater, A, onder a) en d), van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling van intracommunautaire overbrengingen door de fiscale autoriteiten van de staat van oorsprong worden geweigerd op grond van het niet voldoen aan een formeel vereiste, zoals de vermelding van het door de staat van bestemming toegekende btw-identificatienummer?

9 — Zie de punten 79-103 van deze conclusie.

10 — Zie betreffende de vrijstelling van intracommunautaire leveringen: arresten Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 27 en 28), Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 30), Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 23), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 29 en 30) en Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 31). Zie betreffende het recht op aftrek: arrest Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 41-43).

11 — Zie de in voetnoot 22 aangehaalde rechtspraak.

12 — Zie de in voetnoot 23 aangehaalde rechtspraak.

80. De rechtspraak van het Hof in btw-zaken wordt gekenmerkt door een afwijzing van formalisme. Die afwijzing van formalisme betekent in de praktijk dat de belastingautoriteiten van lidstaten verplicht zijn een recht te verlenen wanneer aan alle materiële vereisten wordt voldaan, ook indien niet wordt voldaan aan bepaalde formele vereisten.¹³

81. Op die afwijzing van formalisme bestaan echter twee uitzonderingen. Ten eerste kan geen beroep op dat beginsel worden gedaan door een belastingplichtige die opzettelijk heeft deelgenomen aan btw-fraude.¹⁴ Ten tweede kan het beginsel niet door een belastingplichtige worden aangevoerd om onder zijn verplichting uit te komen, het bewijs te leveren dat hij aan de materiële vereisten heeft voldaan.¹⁵ Hieronder zal ik beargumenteren waarom ik van mening ben dat beide uitzonderingen niet van toepassing zijn op de omstandigheden van het hoofdgeding, zodat het Finanzamt de intracommunautaire overbrenging door Plöckl had moeten vrijstellen.

82. Tegen de achtergrond van een aantal schriftelijke en mondelinge opmerkingen die aan het Hof zijn voorgelegd, zal ik tevens het bestaan proberen te weerleggen van een derde uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme, die zou voortvloeien uit het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), op grond waarvan een vrijstelling zou mogen worden geweigerd wanneer de belastingplichtige niet alle maatregelen heeft getroffen die redelijkerwijs van hem mochten worden verlangd om te voldoen aan de formele vereisten.¹⁶

1. Beginsel van afwijzing van formalisme, neergelegd in het arrest Collée (C-146/05, EU:C:2007:549)

83. In het arrest Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), dat betrekking had op de weigering een intracommunautaire levering vrij te stellen omdat het boekhoudkundige bewijs van deze levering niet tijdig was geleverd, heeft het Hof de pijlers van het beginsel van afwijzing van formalisme in btw-zaken genoemd, namelijk het objectieve karakter van de begrippen in de btw-wetgeving en het beginsel van fiscale neutraliteit.

84. Het Hof heeft geoordeeld: „[E]en nationale maatregel die het recht op vrijstelling van een intracommunautaire levering 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, [gaat] verder [...] dan noodzakelijk is ter waarborging van de juiste heffing van de [btw].”¹⁷

85. Het Hof heeft verder overwogen: „De handelingen moeten worden belast met inachtneming van hun objectieve karakter. Met betrekking tot de vaststelling van het intracommunautaire karakter van een levering, volgt uit de rechtspraak van het Hof dat wanneer een levering voldoet aan de voorwaarden van artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn, over die levering geen btw is verschuldigd.”¹⁸

86. „Bijgevolg vereist [...] het beginsel van fiscale neutraliteit [...] dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten.”¹⁹

13 — Zie de punten 83-91 van deze conclusie.

14 — Zie de punten 92-95 van deze conclusie.

15 — Zie de punten 96-103 van deze conclusie.

16 — Zie de punten 104-117 van deze conclusie.

17 — Arrest Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 29).

18 — Arrest Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 30).

19 — Arrest Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31).

87. Dit beginsel, dat inhoudt dat het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat de aftrek of vrijstelling van btw „wordt verleend wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet voldoen aan bepaalde formele vereisten” (hierna: „beginsel van afwijzing van formalisme”), heeft het Hof in tal van arresten toegepast, zowel met betrekking tot het recht op aftrek²⁰ als met betrekking tot het recht op vrijstelling van intracommunautaire leveringen²¹.

88. Bovendien is dit beginsel toegepast in verband met verschillende formele vereisten op grond van de Zesde richtlijn, zoals de verplichting om zich te identificeren voor btw-doeleinden²², de verplichting om het btw-identificatienummer van de wederpartij mee te delen²³, of ook de verplichtingen met betrekking tot het doen van aangifte²⁴, het bezit van een factuur²⁵ en het voeren van een boekhouding²⁶.

89. In het hoofdgeding heeft de verwijzende rechter vastgesteld dat Plöckl aan alle vereisten voor vrijstelling van zijn intracommunautaire overbrenging voldoet, met uitzondering van de verplichting om een door de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer te vermelden.²⁷

90. Nu die verplichting een formeel vereiste is, betekent dit dat Plöckl voldoet aan alle materiële vereisten voor die vrijstelling. Het Finanzamt was derhalve in beginsel gehouden tot vrijstelling van de intracommunautaire overbrenging door Plöckl.

91. Dit zou alleen anders zijn indien een van beide uitzonderingen op het beginsel van afwijzing van formalisme van toepassing zou zijn op de situatie van Plöckl. Ik ben echter van mening dat dit niet het geval is, hetgeen ik hieronder zal toelichten.

2. Eerste uitzondering: opzettelijke deelneming aan belastingfraude

92. Volgens de rechtspraak van het Hof is het beginsel van afwijzing van formalisme niet van toepassing indien de belastingplichtige „opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht”. Het Hof heeft immers geoordeeld dat niet op goede gronden een beroep kan worden gedaan op het beginsel van fiscale neutraliteit, een van de pijlers van het beginsel van afwijzing van formalisme²⁸, door een belastingplichtige die opzettelijk heeft deelgenomen aan belastingfraude.²⁹

20 — Arresten Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punten 49-52), Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 62-65), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punten 39-45), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punten 42-51), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punten 32-37), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punten 43-49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 60-63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punten 32 en 33), Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 35), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 38-40) en Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 58-61).

21 — Arresten Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punten 29-31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punten 59-61), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 45 en 46) en Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punten 35, 36 en 43).

22 — Arresten Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punten 48-51), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punten 31-36), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 47), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 60 en 63), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punten 59-63), Ablessio (C-527/11, EU:C:2013:168, punt 33) en Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punten 60 en 61).

23 — Arresten VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 47-51) en Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 43).

24 — Arresten Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 60-64), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punten 41-45) en Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 42-46).

25 — Arresten Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punten 49-53), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punten 41-45), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punten 44-49) en Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 42-46).

26 — Arresten Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punten 28-31), Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punten 60-64) en Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punten 42-46).

27 — Zie punt 42 van deze conclusie.

28 — Zie de punten 83-87 van deze conclusie.

29 — Arresten R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 54) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46).

93. Dienaangaande zij eraan herinnerd dat het Hof in het kader van de op grond van artikel 267 VWEU ingeleide procedure niet bevoegd is om de feitelijke omstandigheden van het hoofdgeding te beoordelen of de juistheid ervan te onderzoeken. Het staat dus aan de nationale rechter om alle gegevens en feitelijke omstandigheden van deze zaak globaal te beoordelen en om te bepalen of de belastingplichtige te goeder trouw heeft gehandeld en alle maatregelen heeft genomen die redelijkerwijs van hem konden worden verlangd om te zorgen dat hij door de handeling die hij verrichtte, niet betrokken raakte bij belastingfraude.³⁰

94. In het onderhavige geval blijkt evenwel uit de verwijzingsbeschikking dat partijen in het hoofdgeding het erover eens zijn dat Plöckl niet heeft deelgenomen aan belastingfraude. Volgens de bewoordingen van de prejudiciële vraag is de verwijzende rechter van oordeel dat er geen serieuze aanwijzingen voor fraude zijn. De verwijzende rechter wijst in dit verband op de volgende punten. Ten eerste heeft Plöckl alle relevante gegevens aan het Finanzamt verstrekt³¹, met name de datum van verzending van het voertuig naar Spanje, de identiteit van degene aan wie die zending was gericht (een autohandelaar), de datum van de verkoop van het voertuig in Spanje alsmede de identiteit en het btw-identificatienummer van de afnemer in Spanje (in casu D)³². Ten tweede zou Plöckl in ieder geval in Spanje recht hebben gehad op aftrek van de btw die verschuldigd zou zijn over de intracommunautaire overbrenging gezien het feit dat de overbrenging plaatsvond ten behoeve van een belastbare levering van goederen aan D.³³

95. Uit het voorgaande volgt mijns inziens dat de eerste uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme niet van toepassing is op Plöckl.

3. Tweede uitzondering: verplichting om het bewijs te leveren dat aan de materiële vereisten is voldaan

96. Volgens de rechtspraak van het Hof is het beginsel van afwijzing van formalisme evenmin van toepassing wanneer „de niet-naleving van dergelijke formele vereisten het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan, zou hebben verhinderd”. Deze tweede uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme, die betrekking heeft op bewijzen die de belastingautoriteiten van de lidstaten van de belastingplichtigen kunnen verlangen, heeft het Hof ten aanzien van zowel het recht op aftrek³⁴ als de vrijstelling van intracommunautaire leveringen³⁵ vastgesteld.

97. Die uitzondering strookt met de klassieke beginselen van de bewijslastverdeling, volgens welke het staat aan degene die aanspraak maakt op een belastingvoordeel, het bewijs te leveren dat hij aan de daartoe gestelde vereisten voldoet. Zo heeft het Hof in het kader van de vrijstelling van intracommunautaire leveringen verduidelijkt dat de leverancier van de goederen het bewijs dient te leveren dat is voldaan aan de voor de toepassing van artikel 28 quater, A, onder a), eerste alinea, van de Zesde richtlijn geldende voorwaarden.³⁶

30 — Arresten Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 53) en Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 41).

31 — Letterlijk merkt de verwijzende rechter op dat de mededeling door Plöckl van een Spaans btw-identificatienummer „niet zou hebben bijgedragen aan de verheldering van de feiten, aangezien deze reeds duidelijk waren”. Zie punt 42 van deze conclusie.

32 — Zie punt 20 van deze conclusie.

33 — Zie punt 32 van deze conclusie.

34 — Arresten EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 71) en Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 39).

35 — Arresten Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 31), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 61) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 46).

36 — Arresten Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 26), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 46) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 43).

98. Het Hof heeft echter „een uitzondering op die uitzondering” geformuleerd, die in de onderhavige zaak van groot belang is. Volgens vaste rechtspraak van het Hof mag de belastingautoriteit, wanneer zij over de nodige gegevens beschikt om vast te stellen dat aan de materiële vereisten is voldaan, namelijk geen nadere voorwaarden stellen die tot gevolg kunnen hebben dat de uitoefening van het recht waarop aanspraak wordt gemaakt, wordt verhinderd.³⁷

99. In het hoofdgeding zou de door het Finanzamt geëiste vermelding van het in Spanje toegekende btw-identificatienummer kunnen bijdragen aan het bewijs dat Plöckl de hoedanigheid van belastingplichtige in die staat heeft.³⁸

100. De in het hoofdgeding van toepassing zijnde regeling inzake intracommunautaire overbrengingen vertoont in dit opzicht echter een bijzonder aspect. Aangezien de verzending of het vervoer „voor bedrijfsdoeleinden” van de belastingplichtige – gelet op artikel 28 bis, lid 5, onder b), van de Zesde richtlijn – een materieel vereiste is voor de gelijkstelling van een intracommunautaire overbrenging met een levering van goederen onder bezwarende titel, en gegeven het feit dat het Finanzamt heeft vastgesteld dat er sprake is van een dergelijke belastbare verrichting, kan het Finanzamt dan nog vrijstelling van de btw krachtens artikel 28 quater, A, onder d), van die richtlijn weigeren op grond van het feit dat de belastingplichtige niet het bewijs heeft geleverd dat die overbrenging is verricht „voor een belastingplichtige die als zodanig optreedt”?

101. Zoals ik al eerder opmerkte, betekent het feit dat een belastingplichtige een goed „voor bedrijfsdoeleinden” (materieel vereiste voor de gelijkstelling van de overbrenging met een levering van goederen onder bezwarende titel) overbrengt, dat de overbrenging plaatsvindt voor een belastingplichtige „die als zodanig optreedt”, dat wil zeggen in het kader van zijn belastbare activiteit (materieel vereiste voor de vrijstelling van de overbrenging).³⁹

102. Gezien het feit dat het Finanzamt heeft besloten de intracommunautaire overbrenging door Plöckl te belasten, dient hier bijgevolg uit te worden afgeleid dat het Finanzamt over alle benodigde gegevens beschikte om vast te stellen dat de overbrenging „voor bedrijfsdoeleinden” was verricht en dus voor een belastingplichtige „die als zodanig handelde”. In dit verband is bijzonder relevant dat het Finanzamt over een door Plöckl overgelegde factuur beschikte waaruit de betrokken verkoop aan D blijkt.⁴⁰ Overigens is ook de verwijzende rechter van oordeel dat vaststaat dat Plöckl het voertuig van Duitsland naar Spanje heeft gezonden om het voor bedrijfsdoeleinden te blijven gebruiken.⁴¹

103. Hieruit volgt naar mijn mening dat het Finanzamt over de benodigde gegevens beschikte om vast te stellen dat aan de materiële vereisten voor de litigieuze vrijstelling was voldaan. Bijgevolg is de tweede uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme niet van toepassing op Plöckl.

37 — Arresten Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 51), Ecotrade (C-95/07 en C-96/07, EU:C:2008:267, punt 64), Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569, punt 40), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punt 35), Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punten 62 en 71), Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 40) en Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 59).

38 — Arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 48 en 49).

39 — Zie punt 61 van deze conclusie en de in voetnoot 6 aangehaalde rechtspraak.

40 — Zie punt 20 van deze conclusie.

41 — Zie punt 30 van deze conclusie.

D – *Geen nieuwe uitzondering op het beginsel van afwezigheid van formalisme in het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592)*

104. Het Finanzamt, de Portugese regering en de Commissie hebben een aantal passages in het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), en met name de punten 52 en 58, als argument gebruikt voor een pleidooi voor de erkenning van wat mijns inziens neerkomt op een derde uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme.

105. Volgens hen heeft het Hof de belastingautoriteiten toegestaan een recht waar een belastingplichtige aanspraak op maakt, te weigeren terwijl aan alle materiële vereisten is voldaan, wanneer die belastingplichtige niet alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd om te voldoen aan een formeel vereiste. Dit betoog is in de onderhavige zaak bijzonder van belang, aangezien de verwijzende rechter dit punt expliciet aan het Hof heeft voorgelegd.

106. Naar mijn mening dient een dergelijke „strikte” uitlegging van het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) te worden verworpen om de drie volgende redenen.

107. In de eerste plaats ben ik van mening dat die strikte uitlegging een gevolg is van een verkeerde lezing van het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592). Ter herinnering: die zaak had betrekking op de weigering van vrijstelling voor intracommunautaire leveringen vanwege het niet voldoen door de leverancier aan een formeel vereiste, namelijk het meedelen van het btw-identificatienummer van de afnemer (zie punt 39 van dat arrest).

108. In de punten 40 tot en met 47 van dat arrest geeft het Hof een samenvatting van zijn eerdere rechtspraak over de grenzen van de bevoegdheid van de lidstaten om de vrijstelling van intracommunautaire leveringen te laten afhangen van het voldoen aan formele vereisten, met inbegrip van bewijsvereisten. In het bijzonder herinneren de punten 45 en 46 van dat arrest eraan dat het beginsel van fiscale neutraliteit van de btw een afwijzing van formalisme met zich brengt behoudens ingeval de belastingplichtige opzettelijk heeft deelgenomen aan fraude. Het Hof zinspeelt daarentegen nergens op het bestaan van een uitzondering op de afwijzing van formalisme wanneer de belastingplichtige niet alles heeft gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd om aan een formeel vereiste te voldoen.

109. In de punten 48 tot en met 53 van het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) past het Hof bovengenoemde beginselen toe in de bijzondere omstandigheden van die zaak. Met name past het Hof in punt 51 van dat arrest het beginsel van afwijzing van formalisme toe:

„Hoewel het btw-identificatienummer de fiscale status van de belastingplichtige bewijst en het toezicht op intracommunautaire handelingen vergemakkelijkt, gaat het dus echter slechts om een formeel vereiste dat geen afbreuk mag doen aan het recht op de btw-vrijstelling voor zover is voldaan aan de materiële voorwaarden voor een intracommunautaire levering.”

110. In punt 52 van dat arrest, dat deels wordt herhaald in punt 58 van hetzelfde arrest en waarop de strikte uitlegging is gebaseerd waarvoor de in punt 104 van deze conclusie genoemde partijen pleiten, onderzoekt het Hof of de eerste uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme – namelijk de deelneming door de belastingplichtige aan belastingfraude – van toepassing is gezien de concrete omstandigheden van het hoofdgeding:

„Bijgevolg kan weliswaar met recht van de leverancier worden geëist dat hij te goeder trouw handelt en alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd *om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude* [...]. Toch gaan de lidstaten verder dan noodzakelijk is voor de juiste heffing van de belasting wanneer zij de btw-vrijstelling voor een intracommunautaire levering weigeren louter op grond dat de leverancier het btw-identificatienummer

niet heeft opgegeven, *hoewel* hij, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd, dit nummer niet kan opgeven, maar andere gegevens heeft verstrekt waaruit op afdoende wijze kan blijken dat de afnemer een belastingplichtige is die bij de betrokken handeling als zodanig heeft gehandeld” (cursivering van mij).

111. Mijns inziens wijst de eerste zin nogmaals op de eerste uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme, terwijl in het zinsdeel van de tweede zin dat begint met „*hoewel*” de uitzondering in het concrete geval wordt toegepast. Het Hof heeft aldus geoordeeld dat de deelneming aan fraude kon worden uitgesloten gezien de omstandigheid dat die leverancier, te goeder trouw handelend en na alles te hebben gedaan wat redelijkerwijs van hem kon worden verlangd, het btw-identificatienummer van de afnemer niet kon opgeven. Punt 53 van hetzelfde arrest staft die uitlegging, aangezien het Hof daarin tot de slotsom komt dat „geen van beiden *met frauduleus oogmerk heeft gehandeld*” (cursivering van mij).

112. Anders dan het Finanzamt, de Portugese regering en de Commissie bepleiten, bevat punt 52 van het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) dus geen derde uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme, op grond waarvan de belastingplichtige gehouden zou zijn alles te doen wat redelijkerwijs van hem verlangd zou kunnen worden *om te voldoen aan alle formele vereisten*, op straffe van verlies van het recht op vrijstelling. Mijns inziens heeft het Hof alleen nogmaals gewezen op en toepassing gegeven aan de eerste uitzondering op dat beginsel, namelijk de belastingplichtige alles moet doen wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd *om ervoor te zorgen dat hij door de handeling die hij verricht, niet betrokken raakt bij belastingfraude* op straffe van verlies van het recht op vrijstelling.

113. In de tweede plaats vindt het bestaan van een derde uitzondering op het beginsel van afwijzing van formalisme geen steun in de rechtspraak die voor of na het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) is geweest. Het Hof heeft het bestaan van die vermeende derde uitzondering, die zou zijn gebaseerd op het dubbele criterium van de „goede trouw” en „wat redelijkerwijs van de belastingplichtige kan worden verlangd”, in geen van de latere arresten genoemd waarin het het beginsel van afwijzing van formalisme heeft bevestigd.⁴²

114. In de derde en laatste plaats is de strikte uitlegging waarvoor het Finanzamt, de Portugese regering en de Commissie pleiten, onverenigbaar met de uitspraken van het Hof in arresten die voor en na het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592) zijn geweest. Het Hof heeft in die arresten immers nooit een zo streng criterium gebruikt.

115. Dit wordt geïllustreerd door de rechtspraak inzake het niet voldoen aan de verplichtingen op grond van de btw-wetgeving om aangifte te doen, te factureren en een boekhouding te voeren⁴³, aan de verplichting om zich te identificeren voor btw-doeleinden⁴⁴ of ook aan de verplichting om het btw-identificatienummer van de wederpartij mee te delen⁴⁵. Behoudens in geval van bijzondere omstandigheden, zoals die in de zaak die leidde tot het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 53), zal de belastingplichtige die „alles doet wat redelijkerwijs van hem kan worden verlangd”, altijd kunnen voldoen aan dergelijke formele vereisten. Het Hof heeft bij herhaling geoordeeld dat het niet voldoen aan een formeel vereiste niet kan leiden tot het verlies van het recht op aftrek of van vrijstelling wanneer aan de materiële vereisten is voldaan.

42 — Arresten *Ablissio* (C-527/11, EU:C:2013:168, punt 32), *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, punt 35), *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 39), *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 38) en *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 58).

43 — Zie de in de voetnoten 24, 25 en 26 aangehaalde rechtspraak.

44 — Zie de in voetnoot 22 aangehaalde rechtspraak.

45 — Zie de in voetnoot 23 aangehaalde rechtspraak.

116. Mijns inziens zou een zo streng criterium de draagwijdte van het beginsel van afwijzing van formalisme beperken tot gevallen van overmacht. Het niet voldoen aan een formeel vereiste zou immers altijd leiden tot verlies van het recht waarop aanspraak wordt gemaakt, behalve in omstandigheden waarin het de belastingplichtige onmogelijk was eraan te voldoen, ondanks het feit dat hij alles had gedaan wat mogelijkwerwijs van hem kon worden verlangd. Het staat mijns inziens buiten kijf dat een dergelijke uitlegging een ommezwaai zou betekenen ten opzichte van de vaste rechtspraak van het Hof inzake de afwijzing van formalisme in btw-aangelegenheden.

117. Uit het voorgaande volgt dat niet kan worden ingestemd met de door het Finanzamt, de Portugese regering en de Commissie bepleite strikte uitlegging van het arrest VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592), volgens welke een derde uitzondering zou bestaan op het beginsel van afwijzing van formalisme.

E – Onmogelijkheid om de weigering van de litigieuze vrijstelling te rechtvaardigen op grond van het niet voldoen aan andere verplichtingen die zijn opgelegd bij of krachtens de Zesde richtlijn

118. In de schriftelijke en mondelinge opmerkingen die aan het Hof zijn voorgelegd, zijn een aantal bij of krachtens de Zesde richtlijn opgelegde verplichtingen aangevoerd ter rechtvaardiging van de weigering om de litigieuze vrijstelling te verlenen wegens het niet meedelen van een door de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer.

119. Een eerste bepaling die in dit verband wordt aangevoerd, is de eerste zin van artikel 28 quater, A, van de Zesde richtlijn, volgens welke het aan de lidstaten staat om voorwaarden vast te stellen voor de vrijstelling van intracommunautaire handelingen „om een juiste en eenvoudige toepassing van de hierna genoemde vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen”.

120. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de lidstaten bij de uitoefening van de bevoegdheden krachtens deze bepaling de algemene rechtsbeginselen eerbiedigen die deel uitmaken van de rechtsorde van de Unie, waaronder met name het rechtszekerheids-, het evenredigheids- en het vertrouwensbeginsel.⁴⁶

121. Bovendien is deze zin door het Hof nooit aldus uitgelegd dat hij de lidstaten zou toestaan vrijstelling te weigeren louter op grond van het niet voldoen aan een formeel vereiste. Het Hof heeft juist bij herhaling geoordeeld dat de vrijstelling van intracommunautaire leveringen op grond van artikel 28 quater, A, onder a), van de Zesde richtlijn niet mag worden geweigerd enkel op grond van het niet nakomen van een formeel vereiste, met name van het vereiste om het btw-identificatienummer van de afnemer te mee te delen.⁴⁷ Ik zie geen reden om op die rechtspraak terug te komen voor wat intracommunautaire overbrengingen betreft.

122. Een tweede bepaling die wordt aangevoerd om de weigering van de litigieuze vrijstelling te rechtvaardigen, en waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft, is artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van die richtlijn, dat luidt: „De lidstaten kunnen [...] andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de [btw] en ter voorkoming van fraude.”

46 — Arresten Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, punt 25), R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punt 45), Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punt 36) en Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punt 27).

47 — Zie de in voetnoot 21 aangehaalde rechtspraak.

123. Opnieuw wijs ik erop dat deze bepaling nooit aldus is uitgelegd dat de lidstaten vrijstelling mogen weigeren enkel op grond van het niet voldoen aan een formeel vereiste. Volgens vaste rechtspraak van het Hof mogen de maatregelen die de lidstaten krachtens deze bepaling kunnen nemen, immers geen afbreuk doen aan het basisbeginsel van btw-neutraliteit.⁴⁸ Bijgevolg mogen dergelijke maatregelen niet zodanig worden aangewend dat zij afbreuk doen aan het beginsel van afwijzing van formalisme, dat volgt uit het beginsel van btw-neutraliteit.⁴⁹

124. De belastingautoriteiten mogen met andere woorden alleen ingeval de belastingplichtige opzettelijk heeft deelgenomen aan belastingfraude, vrijstelling weigeren op grond van het niet voldoen aan een formeel vereiste. Hiervan is volgens de verwijzende rechter in het hoofdgeding evenwel geen sprake.⁵⁰

125. Een derde categorie bepalingen van de Zesde richtlijn die is aangevoerd om de weigering van de litigieuze vrijstelling te rechtvaardigen, betreft bepalingen die de belastingplichtigen een aantal formele verplichtingen opleggen, zoals de verplichting om een factuur op te stellen waarin de identificatienummers van verkoper en afnemer staan vermeld (artikel 22, lid 3, van de Zesde richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van die richtlijn) of ook de verplichting om een lijst op te stellen met de voor btw-doeleinden geïdentificeerde afnemers aan wie de belastingplichtige goederen heeft geleverd onder de voorwaarden van artikel 28 quater, A, onder a) en d), van de Zesde richtlijn [overeenkomstig artikel 22, lid 6, onder b), van die richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies daarvan].

126. Zonder iets af te doen aan de mogelijkheid om in geval van het niet voldoen aan die formele verplichtingen een ermee in verhouding staande sanctie op te leggen, zie ik geen enkele reden waarom die niet-nakoming zou leiden tot het verlies van de vrijstelling krachtens artikel 28 quater, A, onder a) en d), van de Zesde richtlijn. Met name stellen laatstgenoemde bepalingen de verlening van die vrijstelling niet afhankelijk van de naleving van formele verplichtingen op grond van andere bepalingen van de Zesde richtlijn.

127. Een vierde categorie bepalingen die is ingeroepen om de weigering van de litigieuze vrijstelling te rechtvaardigen, betreft de verplichting tot aangifte van de intracommunautaire overbrenging als „gelijkgestelde” intracommunautaire verwerving die aan de btw onderworpen is in de staat van bestemming (te weten het Koninkrijk Spanje).

128. In het hoofdgeding is Plöckl er naar alle waarschijnlijkheid van uitgegaan dat de overbrenging naar en de verkoop in Spanje van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde voertuig een normale intracommunautaire levering was zoals bedoeld in artikel 28 quater, A, onder a), van de Zesde richtlijn. Derhalve heeft hij geen „gelijkgestelde” intracommunautaire verwerving in de staat van bestemming aangegeven. In die context stond het immers aan D, de afnemer van het voertuig, om een intracommunautaire verwerving aan te geven.

129. Uit vaste rechtspraak blijkt evenwel dat vrijstelling van een intracommunautaire levering in de staat van oorsprong niet mag worden geweigerd op grond van het feit dat de bijbehorende intracommunautaire verwerving niet is aangegeven in de staat van bestemming.⁵¹

48 — Zie met name de arresten Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punt 26), VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punt 44) en Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punt 37). Zie ook, met betrekking tot artikel 273 van richtlijn 2006/112, dat in de plaats is gekomen van artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn, in de versie voortvloeiend uit artikel 28 nonies van die richtlijn: arresten Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 49), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punt 47) en Salomie en Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 62).

49 — Zie de punten 83-87 van deze conclusie.

50 — Zie punt 94 van deze conclusie.

51 — Arresten Teleos e.a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punten 69-72) en VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, punten 55-57).

130. In het hoofdgeding mocht het Finanzamt de litigieuze vrijstelling derhalve niet weigeren op grond van het feit dat Plöckl de bijbehorende intracommunautaire verwerving in Spanje niet had aangegeven. Dat zou slechts anders zijn ingeval de belastingplichtige opzettelijk had deelgenomen aan belastingfraude⁵², waarvan volgens de verwijzende rechter in het hoofdgeding geen sprake is.⁵³

131. Uit het voorgaande volgt dat de weigering van de litigieuze vrijstelling op grond van het niet meedelen van een in de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer, niet kan worden gerechtvaardigd op grond van de niet-nakoming van de bij of krachtens bovengenoemde bepalingen van de Zesde richtlijn opgelegde verplichtingen.

F – Mogelijkheid een sanctie op te leggen in geval van niet-nakoming van die verplichting

132. Uit al het voorgaande volgt dat het Finanzamt de vrijstelling van de litigieuze intracommunautaire overbrenging niet mocht weigeren vanwege de niet-nakoming door Plöckl van de verplichting om een Spaans btw-identificatienummer te mee te delen, aangezien

- die verplichting een formeel vereiste is,
- er geen serieuze aanwijzing voor fraude is, en
- het Finanzamt over de nodige gegevens beschikte om vast te stellen dat aan de materiële vereisten was voldaan.

133. Bovendien is die conclusie mijns inziens in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel. De weigering van de litigieuze vrijstelling en de dubbele belastingheffing over de intracommunautaire overbrenging die eruit zou kunnen voortvloeien⁵⁴, zouden naar mijn mening een onevenredige sanctie vormen, aangezien Plöckl, zoals ook de verwijzende rechter oppert, zich alleen heeft vergist in de juridische kwalificatie van de betrokken handeling.

134. De verplichting tot vrijstelling van de litigieuze intracommunautaire overbrenging in de omstandigheden van het hoofdgeding betekent echter niet dat de belastingautoriteiten van de staat van oorsprong geen sanctie mogen opleggen vanwege het niet meedelen door de belastingplichtige van een door de staat van bestemming toegekend identificatienummer.

135. Ik wil er in dit verband op wijzen dat de benadering die ik bepleit, niets afdoet aan het *principe* dat de belastingplichtigen in geval van een intracommunautaire overbrenging het door de staat van bestemming toegekende btw-identificatienummer moeten meedelen, met name met het oog op het belang ervan voor de controle van intracommunautaire transacties. In feite verschillen mijn benadering en die van het Finanzamt, de Duitse en de Portugese regering en de Commissie enkel wat de *sanctie* bij niet-nakoming van die verplichting betreft.

136. Gezien de rechtspraak van het Hof over de afwijzing van formalisme ben ik immers – anders dan die partijen – van mening dat de niet-nakoming van de verplichting om het door de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer mee te delen, niet kan worden bestraft met weigering van de litigieuze vrijstelling.

52 — Arrest R. (C-285/09, EU:C:2010:742, punten 51-55).

53 — Zie punt 94 van deze conclusie.

54 — De overbrenging zou eerst in de staat van oorsprong worden belast als een (niet vrijgestelde) levering van goederen en vervolgens in de staat van bestemming als een intracommunautaire verwerving.

137. Mijns inziens staat echter buiten kijf dat de niet-nakoming van die verplichting kan leiden tot een bestuurlijke sanctie. Blijkens vaste rechtspraak van het Hof kan immers aan een belastingplichtige die de bij of krachtens de Zesde richtlijn vastgelegde formele vereisten niet naleeft, een bestuurlijke sanctie worden opgelegd, overeenkomstig de nationale maatregelen ter uitvoering van deze richtlijn.⁵⁵

138. Bij gebreke van harmonisatie van de Uniewetgeving op het gebied van de toepasselijke sancties in geval van niet-naleving van de voorwaarden van een daarbij ingevoerde regeling, blijven de lidstaten immers bevoegd om de sancties te kiezen die hun passend voorkomen. De lidstaten moeten deze bevoegdheid echter uitoefenen met eerbiediging van het Unierecht en van de algemene beginselen daarvan en dus ook met eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel.⁵⁶

139. Om te beoordelen of de betrokken sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel, moet onder meer rekening worden gehouden met de aard en de ernst van de inbreuk waarvoor de sanctie wordt opgelegd en met de wijze waarop de hoogte ervan wordt bepaald.⁵⁷

140. Overeenkomstig die beginselen is het de belastingautoriteiten van de lidstaten toegestaan een bestuurlijke sanctie op te leggen aan de belastingplichtige die niet voldoet aan een formeel vereiste zoals de verplichting om een door de staat van bestemming toegekend identificatienummer mee te delen. De hoogte van die sanctie kan het ter terechtzitting benadrukte belang weergeven dat de mededeling van dat nummer heeft voor de controle van intracommunautaire overbrengingen.⁵⁸ Ter terechtzitting heeft het Finanzamt erkend dat de Duitse wetgeving inderdaad voorziet in de bevoegdheid een bestuurlijke boete op te leggen in geval van niet-naleving van deze verplichting. Hoe dan ook is de uiteindelijke beoordeling van de evenredigheid van een dergelijke sanctie uitsluitend een zaak van de verwijzende rechter.⁵⁹

VI – Conclusie

141. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de vraag van het Finanzgericht München (belastingrechtbank München) te beantwoorden als volgt:

„De artikelen 22, lid 8, en 28 quater, A, onder a), eerste alinea, en onder d), 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 2005/92/EG van de Raad van 12 december 2005, dienen aldus te worden uitgelegd dat zij zich ertegen verzetten dat de belastingdienst van de staat van oorsprong vrijstelling weigert van een intracommunautaire overbrenging op grond dat de belastingplichtige een door de staat van bestemming toegekend btw-identificatienummer niet heeft meegedeeld, wanneer er geen serieuze aanwijzing voor belastingfraude is, het goed naar een andere lidstaat is overgebracht en ook aan de overige vrijstellingsvoorwaarden is voldaan.”

55 — Arresten *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 52) en, in die zin, *Salomie en Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punt 63).

56 — Arresten *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 44) en, in die zin, *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 34).

57 — Arresten *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, punt 47) en *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 35).

58 — Zie de punten 69-71 van deze conclusie.

59 — Arrest *Equoland* (C-272/13, EU:C:2014:2091, punt 48).