



Datum van  
inontvangstneming

:

05/11/2024

**Zaak C-639/24**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

30 september 2024

**Verwijzende rechter:**

Upravni sud u Zagrebu (Kroatië)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

18 september 2024

**Verzoekende partij:**

FLO VENEER d.o.o.

**Verwerende partij:**

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Beoordeling van de rechtmatigheid van de belastingaanslag die op 8 oktober 2020 is uitgevaardigd door de Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Sisak (ministerie van Financiën, belastingdienst, afdeling van het district Sisak) en van het op 4 mei 2021 uitgevaardigde besluit van de Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (autonome dienst voor bezwaren van het ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië), waarbij aan verzoekster vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde (btw) is geweigerd ten aanzien van verschillende intracommunautaire goederenleveringen die door verzoekster zijn verricht in de periode van 1 januari 2020 tot en met 31 maart 2020.

## **Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële vraag**

Het krachtens artikel 267 VWEU ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 138, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna ook: „btw-richtlijn”) en artikel 45 bis van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (herschikking) (PB 2011, L 77, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening nr. 282/2011”).

## **Prejudiciële vraag**

Moeten artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de btw-vrijstelling voor intracommunautaire leveringen, en artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dat betrekking heeft op het bewijs dat goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de [Unie], aldus worden uitgelegd dat aan een leverancier btw-vrijstelling moet worden geweigerd wanneer hij niet heeft aangetoond dat is voldaan aan de voorwaarden van artikel 45 bis van voornoemde uitvoeringsverordening of is de belastingdienst, ook wanneer de leverancier niet beschikt over voldoende bewijs voor het vermoeden van artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening maar wel kan bewijzen dat de goederen fysiek zijn overgebracht van de ene lidstaat naar de andere, gehouden om de overgelegde bewijsstukken te beoordelen en de feiten vast te stellen die relevant zijn voor de vrijstelling van artikel 138 van de btw-richtlijn, namelijk of de goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de [Unie]?

## **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Artikel 131 van de btw-richtlijn, waarin is bepaald dat de in de hoofdstukken 2 tot en met 9 geregelde btw-vrijstellingen van toepassing zijn onder de voorwaarden die de lidstaten stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van deze vrijstellingen te verzekeren en elke vorm van fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen.

Artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn luidt als volgt:

„1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper of de afnemer worden verzonden of vervoerd naar een bestemming buiten hun respectieve grondgebied, maar binnen de [Unie], wanneer aan de volgende voorwaarden is voldaan:

(a) de goederen worden geleverd aan een andere belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon die als zodanig handelt in een andere lidstaat dan de lidstaat waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt;

(b) de belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon aan wie de levering wordt verricht, is voor btw-doeleinden geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar de verzending of het vervoer van de goederen aanvangt, en heeft zijn btw-identificatienummer aan de leverancier meegedeeld.”

Artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 luidt als volgt:

„1. Voor de toepassing van de in artikel 138 van richtlijn 2006/112/EG vastgestelde vrijstellingen geldt het vermoeden dat goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de [Unie] in elk van de volgende gevallen:

(a) de verkoper geeft aan dat de goederen door hemzelf of door een derde voor zijn rekening zijn verzonden of vervoerd, en ofwel is de verkoper in het bezit van ten minste twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken als bedoeld in lid 3, onder a), afgegeven door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer, ofwel is de verkoper in het bezit van één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder a), samen met één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder b), die de verzending of het vervoer bewijzen en die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer;

(b) de verkoper is in het bezit van de volgende documenten:

i. een schriftelijke verklaring van de afnemer waarin wordt bevestigd dat de goederen door de afnemer of door een derde voor rekening van de afnemer zijn verzonden of vervoerd, en waarin de lidstaat van bestemming van de goederen is vermeld; die schriftelijke verklaring bevat: de datum van afgifte; de naam en het adres van de afnemer; de hoeveelheid en de aard van de goederen; de datum en plaats van aankomst van de goederen; in het geval van levering van vervoermiddelen, het identificatienummer van het vervoermiddel; en de identificatie van de persoon die de goederen namens de afnemer aanvaardt, en

ii. ten minste twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken als bedoeld in lid 3, onder a), die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer, of één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder a), samen met één niet-tegenstrijdig bewijsstuk als bedoeld in lid 3, onder b), die de verzending of het vervoer bewijzen en die zijn uitgereikt door twee verschillende partijen die onafhankelijk zijn van elkaar, van de verkoper en van de afnemer.

De afnemer moet de onder b), i), bedoelde schriftelijke verklaring uiterlijk op de tiende dag van de maand volgende op de levering aan de verkoper bezorgen.

2. Een belastingdienst kan een vermoeden uit hoofde van lid 1 weerleggen.
3. Voor de toepassing van lid 1 wordt het volgende aanvaard als bewijs van verzending of vervoer:
  - (a) documenten met betrekking tot de verzending of het vervoer van de goederen, zoals een ondertekend CMR-document of een ondertekende CMR-vrachtbrief, een cognossement, een factuur voor het luchtvrachtvervoer van de goederen of een factuur van de vervoerder van de goederen;
  - (b) de volgende documenten:
    - i. een verzekeringsovereenkomst voor de verzending of het vervoer van de goederen of bankdocumenten die de betaling van de verzending of het vervoer of de verzending staven;
    - ii. officiële documenten uitgereikt door een openbare instantie, zoals een notaris, waarin de aankomst van de goederen in de lidstaat van bestemming wordt bevestigd;
    - iii. een ontvangstbewijs van een entrepouhouder afgegeven in de lidstaat van bestemming, waarin de opslag van de goederen in die lidstaat wordt bevestigd.”

### **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Artikel 41, lid 1, onder a), van de Zakon o porezu na dodanu vrijednost (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) (*Narodne novine*, nrs. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, 106/18 en 121/19) (hierna: „btw-wet”), waarbij artikel 138, lid 1, van de btw-richtlijn is omgezet in de Kroatisch wetgeving.

Opći porezni zakon (belastingwetboek) (*Narodne novine*, nrs. 115/16, 106/18 en 121/19):

- Artikel 6, leden 1 en 2, waarin is bepaald dat de belastingdienst gehouden is om op rechtmatige wijze alle rechten en plichten vast te stellen die voortvloeien uit de fiscaalrechtelijke verhouding en om alle feitelijke omstandigheden vast te stellen die relevant zijn voor de vaststelling van een rechtmatig en juist besluit, waarbij hij met dezelfde zorgvuldigheid tevens de omstandigheden vaststelt die gunstig zijn voor de belastingplichtige;

- Artikel 77, waarin is bepaald dat de belastingdienst alle bewijsmiddelen aanwendt die nodig zijn voor de vaststelling van de feiten die relevant zijn voor de belastingheffing; en

- Artikel 88, waarin is bepaald dat de bewijslast in belastingprocedures overeenkomstig artikel 6, lid 2, van het hierboven genoemde wetboek op de belastingdienst rust ten aanzien van de omstandigheden die de verplichting tot betaling van de belasting rechtvaardigen en dat deze bewijslast op de

belastingplichtige rust ten aanzien van de feitelijke omstandigheden die een belastingvermindering of een ontheffing van de belastingverplichting rechtvaardigen.

Artikel 9 van de Zakon o općem upravnom postupku (wet inzake de algemene bestuurlijke procedure) (*Narodne novine*, nr. 47/09) luidt:

„(1) De ambtenaar van de publiekrechtelijke autoriteit stelt onafhankelijk de feiten en omstandigheden in de procedure vast en beslecht de bestuurlijke zaak op grond van de vastgestelde feiten en omstandigheden.

(2) De feiten en omstandigheden die worden geacht te zijn bewezen worden door de ambtenaar vastgesteld aan de hand van een discretionaire beoordeling op grond van een gewetensvolle en zorgvuldige evaluatie van elk bewijsstuk afzonderlijk en alle bewijsstukken tezamen en op basis van de resultaten van heel de procedure.”

Conclusie van de Porezna uprava, Središnji ured (centraal kantoor van de belastingdienst) van 24 februari 2020 betreffende het bewijs van btw-vrijstelling voor intracommunautaire goederenleveringen.

De Porezna uprava (belastingdienst; hierna: „PU”) betoogt in deze conclusie onder meer dat vanaf 1 januari 2020 in alle lidstaten rechtstreeks toepassing moet worden gegeven aan uitvoeringsverordening (EU) 2018/1912 van de Raad van 4 december 2018 tot wijziging van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen, waarbij aan voornoemde uitvoeringsverordening nr. 282/2011 artikel 45 bis is toegevoegd, waarin wordt gespecificeerd welke bewijsstukken vereist zijn voor de doeleinden van een btw-vrijstelling voor een intracommunautaire goederenlevering.

Naast de vermelding van de in artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bedoelde stukken waarover de leverancier moet beschikken om in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling verduidelijkt de PU dat in dat artikel niet is bepaald in welke vorm de daarin genoemde schriftelijke verklaring van de afnemer moet worden afgelegd (elektronisch of op papier) maar dat deze verklaring alle in dat artikel gespecificeerde gegevens dient te bevatten. Daarnaast voert de PU aan dat wanneer de afnemer verzuimt om uiterlijk op de tiende dag van de maand die volgt op de maand waarin de levering heeft plaatsgevonden een schriftelijke verklaring te bezorgen aan de leverancier, deze zich kan beroepen op het vermoeden dat de goederen zijn verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat, op voorwaarde dat is voldaan aan de andere voorwaarden, namelijk dat hij in het bezit is van de twee niet-tegenstrijdige bewijsstukken als bedoeld in artikel 45 bis, lid 1, onder a) en b), ii), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

Wanneer de PU vaststelt dat een van de bewijsstukken niet betrouwbaar is, kan de leverancier door middel van een ander van de in artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 genoemde stukken aantonen dat sprake is van het vermoeden dat de goederen zijn verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat en dat is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling van artikel 41 van

de btw-wet. De PU benadrukt dat, naast de voorwaarden van artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, ook moet zijn voldaan aan de voorwaarden van artikel 41 van de btw-wet om ten aanzien van een intracommunautaire goederenlevering in aanmerking te komen voor btw-vrijstelling.

Voorts betoogt de PU vast dat wanneer een leverancier of afnemer goederen verzendt of vervoert met zijn eigen vervoermiddel, de niet-tegenstrijdige bewijsstukken van artikel 45 bis, lid 1, onder a) en b), ii), van de uitvoeringsverordening niet kunnen worden aangewend om aan te tonen dat sprake is van het vermoeden dat het transport heeft plaatsgevonden. Als de afnemer de goederen met eigen vervoer naar een andere lidstaat verzendt of vervoert, moet de leverancier bijgevolg in het bezit zijn van de betreffende factuur en van andere beschikbare bewijsstukken, zoals die welke worden genoemd in artikel 45 bis van de uitvoeringsverordening, alsook van een bewijs van betaling, van de bestelbon en van het document van afgifte of een soortgelijk document evenals van een schriftelijke verklaring van de afnemer.

### **Korte uiteenzetting van de feiten en het hoofdgeding**

- 1 Verzoekster is als leverancier actief in de Republiek Kroatië en heeft in de periode van 1 januari 2020 tot en met 31 maart 2020 eikenstammen geleverd aan een afnemer uit Slovenië, waarvoor verzoekster in totaal 1 562 616,64 Kroatische kuna (HRK) (209 930,20 EUR) heeft gefactureerd. Tijdens een belastingcontrole heeft de primaire belastingautoriteit in de belastingaanslag van 8 oktober 2020 vastgesteld dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor btw-vrijstelling en dat verzoekster over het genoemde bedrag btw ten bedrage van 390 654,16 HRK verschuldigd is. Verzoekster heeft de door haar geleverde eikenstammen niet vervoerd, en dat is namens haar evenmin gedaan door iemand anders.
- 2 Naast facturen heeft verzoekster tijdens de belastingcontrole documenten betreffende de afgifte van de goederen, vrachtbrieven (hierna: „CMR’s”) en door zowel verzoekster als de afnemer ondertekende verklaringen betreffende de verzending van de goederen overgelegd. De belastingdienst heeft verklaard dat verzoekster de documenten niet heeft overgelegd, maar aangezien deze documenten, die zijn ondertekend door zowel verzoekster als de afnemer, zijn opgenomen in het aan de verwijzende rechter bezorgde dossier, kan worden geconcludeerd dat zij deze verklaring tijdens de belastingcontrole wel heeft overgelegd. De overgelegde CMR’s zijn ondertekend en gestempeld door verzoekster (verzender), door de afnemer en door de vervoerder, maar volgens de bevindingen van de belastingdienst staan de plaats en de datum van ontvangst van de goederen er niet op vermeld. Uit de CMR’s die verzoekster bij haar bezwaarschrift heeft gevoegd, die niet zijn opgenomen in het aan de verwijzende rechter bezorgde dossier, volgt dat de plaats van levering (Videm Dobropolje in Slovenië) erop vermeld staat maar dat de datum van levering niet is vermeld. Wat betreft de verklaringen van verzending van de goederen heeft de belastingdienst vastgesteld dat de datum en de plaats van aankomst van de goederen in Slovenië

daarin niet zijn vermeld en dat zij slechts een verklaring van de afnemer bevatten dat hij voornemens was om de goederen van Kroatië naar Slovenië te vervoeren. Bovendien heeft de afnemer in de verklaringen aangegeven dat de goederen per vrachtwagen zouden worden vervoerd en heeft hij naast de factuurnummers ook de kentekens van de vrachtwagens vermeld. Tijdens de controle heeft verzoekster kopieën van de reeds overgelegde verklaringen overgelegd, aangevuld met informatie over de plaats (Videm Dobropolje) en de datum van aankomst van de goederen, die identiek was aan de datum van de factuur en de datum van de afgelegde verklaring. De onderzochte verklaringen bevatten derhalve de datum van afgifte, de naam en het adres van de afnemer, een verwijzing naar de factuur die informatie over de hoeveelheid en de aard van de goederen bevat, de datum en de plaats van aankomst van de goederen en het identificatienummer van de gebruikte vervoermiddelen.

- 3 Verzoekster heeft bezwaar tegen de primaire belastingaanslag gemaakt, maar dat bezwaar is afgewezen bij besluit van de Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (autonome dienst voor bezwaren van het ministerie van Financiën van de Republiek Kroatië) van 4 mei 2021.

#### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

- 4 Verzoekster betoogt dat uit de bewoordingen van artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 duidelijk volgt dat de wetgever de fiscale behandeling van dergelijke leveringen wilde harmoniseren en eenvormig wilde maken en het gemakkelijker wilde maken om aan te tonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor vrijstelling en dat hij niet heeft willen afwijken van het beginsel van fiscale neutraliteit. Deze bedoeling van de wetgever volgt eruit dat in detail is gespecificeerd over welke documenten een leverancier moet beschikken om btw-vrijstelling voor een goederenlevering naar een andere lidstaat te verkrijgen. Verzoekster voert aan dat deze uitlegging in overeenstemming is met de andere regels van het in de Unie geldende belastingstelsel alsook met de op dat gebied geldende regels inzake de bewijslast. Zij betoogt dat wanneer een belastingplichtige voor een bepaalde levering in het bezit is van de documenten als bedoeld in artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, rechtens moet worden vermoed dat de levering is vrijgesteld van btw en dat de belastingdienst dit wettelijke vermoeden onder bepaalde voorwaarden kan weerleggen en het recht op btw-vrijstelling aan de belastingplichtige kan ontzeggen. Verzoekster benadrukt dat de belastingplichtige zijn recht op vrijstelling in een dergelijk geval verliest, hoewel hij beschikt over de documenten van artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011. Deze mogelijkheid voor de belastingdienst om het recht op vrijstelling niet toe te kennen hoewel de belastingplichtige in het bezit is van de [vereiste] documenten geeft ook aan dat het niet de bedoeling [van de wetgever] was om af te wijken van het beginsel van fiscale neutraliteit maar om de uitoefening van het recht op vrijstelling te vergemakkelijken en om de bewijslast te definiëren. In die zin is de documentatie



van artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 niet exclusief van aard maar maakt zij het voor de belastingplichtigen gemakkelijker om aan te tonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor de btw-vrijstelling van een levering, namelijk doordat een belastingplichtige die over dergelijke documentatie beschikt niet hoeft aan te tonen dat aan de voorwaarden is voldaan maar wordt verondersteld daaraan te voldoen, tenzij de belastingdienst dat vermoeden in voorkomend geval weerlegt. Als de belastingplichtige niet in het bezit is van de bedoelde documentatie, kan hij zich niet op het vermoeden beroepen maar moet hij in elk afzonderlijk geval aantonen dat is voldaan aan alle voorgeschreven voorwaarden voor btw-vrijstelling. In een dergelijke situatie rust de bewijslast op de belastingplichtige.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 5 De verwijzende rechter wijst erop dat in artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 wordt aangegeven welke bewijs moet worden geleverd om krachtens artikel 138 van de btw-richtlijn aanspraak te kunnen maken op btw-vrijstelling voor een intracommunautaire levering. In elk van de gevallen van artikel 45 bis, lid 1, onder a) of b), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 geldt het vermoeden dat de goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Unie. Dat wil zeggen dat de basisvoorwaarde in deze gevallen wordt geacht te zijn vervuld en dat ook aan de andere voorwaarden van artikel 138 van de btw-richtlijn moet zijn voldaan om aanspraak op btw-vrijstelling te kunnen maken. Overeenkomstig artikel 45 bis, lid 2, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 kan de belastingdienst dit vermoeden weerleggen.
- 6 Aangezien verzoekster de goederen niet zelf heeft verzonden of vervoerd en dit evenmin is gedaan door een namens haar handelende derde, is artikel 45 bis, lid 1, onder b), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van toepassing op haar situatie. Om zich erop te kunnen beroepen dat sprake is van het in die bepaling bedoelde vermoeden moet verzoekster beschikken over de schriftelijke verklaringen van de afnemer als bedoeld in artikel 45 bis, lid 1, onder b), i), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en over de twee bewijzen als bedoeld in artikel 45 bis, lid 3, onder a), van die verordening of over het ene bewijs van artikel 45 bis, lid 3, onder a), en het ene bewijs als bedoeld in artikel 45 bis, lid 3, onder b), van de uitvoeringsverordening.
- 7 De verwijzende rechter geeft aan dat het proces-verbaal van de belastingcontrole deze controle niet beëindigt en slechts een tussenliggende procedurele handeling vormt waarbij de belastingplichtige in kennis wordt gesteld van de door de primaire belastingautoriteit vastgestelde feiten alsook van de mogelijkheid om opmerkingen in te dienen. Derhalve moet worden aangenomen dat verzoekster bij de belastingcontrole ten aanzien van de goederen de schriftelijke verklaring van de afnemer (verklaring van verzending) als bedoeld in artikel 45a, lid 1, onder b), i), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 heeft overgelegd. Uit het

voorgaande volgt dat verzoekster in het bezit is van de schriftelijke verklaring van de afnemer als bedoeld in voornoemde bepaling alsook van het ene bewijsstuk van artikel 45 bis, lid 3, onder a), van de genoemde uitvoeringsverordening [ondertekende CMR's waarin – anders dan wat volgt uit de bevindingen van de PU – de plaats van levering is vermeld en waarvan alle gegevens overeenstemmen met de gegevens die zijn vermeld op de facturen, op de documenten van afgifte en in de verklaringen, al zijn de CMR's in formele zin gebrekkig, gelet op het feit dat de datum van levering er niet op vermeld staat]. Verzoekster is evenwel niet in het bezit van een van de bewijsstukken als bedoeld in artikel 45 bis, lid 3, onder b), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, zodat [in strikte zin] niet is voldaan aan de voorwaarden voor het ontstaan van het vermoeden van artikel 45 bis, lid 1, onder b), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

- 8 Uit de motivering van de besluiten van de belastingautoriteiten volgt dat de autoriteiten niet betwisten dat de goederen daadwerkelijk van Kroatië naar Slovenië zijn vervoerd maar dat zij van mening zijn dat het overgelegde bewijs bepaalde vormgebreken vertoont (de CMR's bevatten de leveringsdatum niet) en dat verzoekster, gelet op het feit dat niet is voldaan aan de voorwaarden voor het ontstaan van het relevante vermoeden, geen aanspraak op vrijstelling kan maken.
- 9 De verwijzende rechter verwijst naar de rechtspraak van het Hof die voortvloeit uit het arrest van 9 februari 2017, Euro Tyre, C-21/16, EU:C:2017:106, waarin het Hof heeft vastgesteld dat het beginsel van fiscale neutraliteit vereist dat wanneer aan de materiële voorwaarden is voldaan, de btw-vrijstelling wordt verleend, zelfs wanneer de belastingplichtigen niet hebben voldaan aan bepaalde formele vereisten (punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en dat volgens de rechtspraak van het Hof slechts twee gevallen bestaan waarin niet-eerbiediging van een formeel vereiste tot het verlies van het recht op de btw-vrijstelling kan leiden (punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak), namelijk: (1) een situatie waarin de belastingplichtige opzettelijk aan belastingfraude heeft deelgenomen en zo de goede werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar heeft gebracht, zodat hij zich niet op het beginsel van fiscale neutraliteit kan beroepen om btw-vrijstelling te verkrijgen (punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en (2) een situatie waarin niet-naleving van een formeel vereiste tot de weigering van de btw-vrijstelling kan leiden wanneer deze niet-naleving het leveren van het zekere bewijs dat aan de materiële voorwaarden is voldaan heeft verhinderd (punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De verwijzende rechter stelt vast dat niets in het dossier erop wijst dat sprake is van een van deze twee situaties. Aangezien uitvoeringsverordening nr. 282/2011 inmiddels is aangevuld met artikel 45 bis, waarin nader is omschreven op grond van welke bewijsstukken wordt vastgesteld dat goederen vanaf het grondgebied van een lidstaat [...] zijn verzonden of vervoerd, vraagt de verwijzende rechter zich af of de vrijstelling van artikel 138 van de btw-richtlijn van toepassing is wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van het relevante vermoeden. Met andere woorden, de vraag luidt of de belastingdienst mag weigeren om het recht op btw-vrijstelling toe te kennen op grond dat de verkoper niet in het bezit is van de in artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bedoelde stukken ten bewijze van het

ontstaan van het vermoeden, hoewel de belastingplichtige wel heeft aangetoond dat de goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Unie.

- 10 De verwijzende rechter benadrukt dat uit artikel 45 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 niet volgt dat de belastingplichtige over de stukken ten bewijze van het relevante vermoeden moet beschikken om te bewijzen dat de goederen zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Unie alsook dat het feit dat de belastingplichtige niet over die bewijsstukken beschikt niet betekent dat de goederen niet zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Unie.
  
- 11 De verwijzende rechter is van oordeel dat wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor het ontstaan van het relevante vermoeden en de nationale rechtsorde ten aanzien van de uitoefening van het recht op btw-vrijstelling niet voorziet in regels om aan te tonen dat goederen [daadwerkelijk] zijn verzonden of vervoerd, de belastingautoriteit nauwgezet en zorgvuldig elk bewijsstuk afzonderlijk en alle bewijsstukken samen moet beoordelen en op basis van de resultaten van heel de procedure de voor de belastingheffing relevante omstandigheid moet vaststellen, namelijk of de goederen [al dan niet] zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Unie. De belastingautoriteiten kunnen op grond dat de overgelegde bewijzen vormgebreken vertonen niet concluderen dat de goederen niet zijn verzonden of vervoerd van een lidstaat naar een bestemming buiten zijn grondgebied maar binnen de Unie. Dat zou betekenen dat het recht op btw-vrijstelling afhankelijk wordt gesteld van de vervulling van vormvereisten, zonder dat wordt nagegaan of daadwerkelijk is voldaan aan de materiële vereisten. Hieruit kan worden geconcludeerd dat wanneer niet is voldaan aan de voorwaarden voor het vermoeden van artikel 45 bis, lid 1, onder a) of b), van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dat niet automatisch betekent dat de btw-vrijstelling niet van toepassing is. In dat geval kan de leverancier aantonen dat is voldaan aan de voorwaarden voor btw-vrijstelling als bedoeld in artikel 138 van de btw-richtlijn.